Autor:	Jörg Holthaus, Torsten Volkmann	**Quelle:**	 Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn
Dokumenttyp:	Aufsatz	**Fundstelle:**	DStZ 2015, 550-561
		Zitiervorschlag:	Holthaus/Volkmann, DStZ 2015, 550-561

Besteuerung von Vergütungen nach § 13b UStG sowie nach § 50a EStG bei elektronischer Datennutzung, insbesondere von ausländischen Datenbanken

Dipl.-FinanzwirtJörgHolthaus / Steuerberater Dipl.-FinanzwirtTorstenVolkmann[1]

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der steuerlichen Behandlung der für die Nutzung ausländischer Datenbanken gezahlten Nutzungsentgelte, und zwar einerseits aus umsatzsteuerlicher Sicht (Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG) und andererseits aus ertragsteuerlicher Sicht (Steuerabzug nach § 50a EStG).[2]

Inhalt **Seite**

I. Einführung 551

II. Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG 551

1. Grundlagen 551

a) Ortsbestimmung gem. § 3a Abs. 2 UStG 551

b) Nutzung von Datenbanken und Software als sonstige Leistung 551

c) Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (sog. „Reverse-Charge“) 551

2. Steuerbefreiungen und -ermäßigungen 551

a) Nicht steuerbare Beistandsleistungen? 551

b) Steuerbefreiungen gem. § 4 UStG? 552

c) Anwendung des ermäßigten Steuersatzes? 552

3. Schlussfolgerung 552

III. Steuerabzug gem. § 50a EStG 553

1. Grundlagen 553

2. Abzugssteuerpflicht 553

a) Nutzung ausländischer Datenbanken 553

b) Abgrenzung zu wissenschaftlichen Dienstleistungen 553

c) Abgrenzung zum Verkauf von Rechten 554

d) Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht 554

3. Berechnung und Anmeldung des Steuerabzugs 555

4. Freistellung/Reduzierung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen 555

a) Rechtsgrundlagen 556

b) Missbrauchsklausel in § 50d Abs. 3 EStG 556

c) Vorteile und Tücken des Kontrollmeldeverfahrens 557

d) Prüfung von Billigkeitsregelungen für die Vergangenheit 557

5. Schlussfolgerung 558

IV. Synopse § 13b UStG/§ 50a EStG 558

Literatur: *Baldauf*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand beim Bezug von Internetdienstleistungen aus dem Ausland - Übergang der Steuerschuldnerschaft auf öffentlich-rechtliche Steuersubjekte, DStZ 2009, 107; *Hecht/Lampert*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Software, FR 2009, 1127 und FR 2010, 68; *Kowallik*, Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bei sog. gemischten Verträgen, IWB 2010, 48; *Holthaus*, Freistellung vom Steuerabzug nach § 50a EStG - Aktuelle Möglichkeiten und Risiken der DBA-Anwendung bei beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern, IWB 2011, 802; *Holthaus*, Steuerabzug bei Vergütungen an ausländische Künstler, Sportler und Aufsichtsräte, ZStV 2012, 102; *Heinsen/Voß*, Ertragsteuerliche Aspekte von Cloud Computing, DB 2012, 1231; *Holthaus*, Aktuelle Streitpunkte zur Bemessung des Steuerabzugs nach § 50a EStG, IWB 2013,

303; *Holthaus*, Aktuelle Entwicklungen beim Steuerabzug für Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG, ISR 2013, 256; *Holthaus*, Aktuelle Probleme mit der EU-Konformität des Steuerabzugs nach § 50a EStG, IStR 2014, 628; *Holthaus*, Erweiterte Möglichkeiten der Finanzverwaltung bei der Anordnung des Steuerabzugs auf Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 7 EStG ab 2015, ISR 2014, 329; *Joachimsen/Bildstein*, Überlassung und Übertragung von Intellectual Property vor dem Hintergrund der BEBP-Diskussionen, Ubg 2014, 299.

- 550 -

Holthaus/Volkmann, DStZ 2015, 550-561

- 551 -

I. Einführung

Nicht erst seit Geltung des sog. „Mehrwertsteuerpakets“[3] ab 2010 unterliegen die für die Nutzung ausländischer Datenbanken gezahlten Nutzungsentgelte der Umsatzsteuer. Die Steuerschuldnerschaft kehrt sich - in Abweichung von der Grundregel nach § 13a UStG (Leistender ist Steuerschuldner) - nach § 13b UStG auf den Leistungsempfänger um. Dies ist z.B. auch bei Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen seit Jahren bekannt und „systemseitig“ durch entsprechende interne Prüf- und Ablaufverfahren weitgehend umgesetzt.

In jüngster Zeit wird von den Finanzbehörden auch verstärkt hinterfragt, ob Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen für die Nutzungsentgelte ausländischer Datenbanken oder Lizenzvergütungen für ausländische Softwareleistungen zudem Quellensteuer gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG einzubehalten haben.

Von besonderer Bedeutung sind diese Sachverhalte für die inländischen Hochschulen als Vergütungsschuldner v.a. für den Fall des nicht ordnungsmäßigen Einbehalts und Abführung der Quellensteuer, da sie dann für Vergütungen, die bis einschließlich Dezember 2013 zugeflossen sind, vom regional zuständigen FA und für Vergütungen, die ab Januar 2014 zugeflossen sind, vom BZSt durch Haftungsbescheid bzw. Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen werden können. Infolge der erhöhten Brisanz der Thematik ist damit zu rechnen, dass das Problemfeld insbesondere in künftigen Betriebsprüfungen vermehrt aufgegriffen wird.

Der nachfolgende Beitrag legt daher seinen klaren Schwerpunkt auf die Darstellung des Steuerabzugs gem. § 50a EStG, dessen Beachtung bislang weitaus weniger in den „Systemen“ der entsprechenden Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen implementiert ist als das bei § 13b UStG bereits der Fall ist.

Die Praxis dürfte ein großes Interesse an einer Zusammenstellung der wesentlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Vorschriften haben, um den Abzugstatbestand nach § 50a EStG auf die bereits bestehenden § 13b UStG-Systeme „draufsatteln“ zu können. Vor diesem Hintergrund werden im abschließenden Abschnitt IV. in einer Synopse die wesentlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede aufgezeigt.

II. Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG
1. Grundlagen
a) Ortsbestimmung gem. § 3a Abs. 2 UStG

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Dies gilt entsprechend bei einer sonstigen Leistung an eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und bei einer sonstigen Leistung an eine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätig ist. Damit unterfallen im Allgemeinen Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen ebenfalls dieser Ortsbestimmung (sog. „B2B-Regelung“).

b) Nutzung von Datenbanken und Software als sonstige Leistung

Zu den sonstigen Leistungen gem. § 3 Abs. 9 UStG zählt z.B. die Nutzung von Datenbanken durch Leistungsempfänger mit Sitz im Inland.

Hierzu gehört auch der Einkauf sog. „Standardsoftware“, die i.d.R. eine sonstige Leistung darstellt. Erfolgt die Überlassung auf einem (körperlichen) Datenträger, liegt eine Lieferung vor,[4] die ggf. als innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 1a UStG oder als Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbar ist.

c) Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (sog. „Reverse-Charge“)

Für nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen schuldet gem. § 13b Abs. 5 UStG der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist. Nicht entscheidungsrelevant ist, ob der Unternehmer die Leistung für seinen unternehmerischen oder nichtunternehmerischen - insbesondere (bei jPdöR) hoheitlichen - Bereich bezieht.[5]

Es handelt sich von der Konzeption des Gesetzes her nicht um einen bloßen Haftungstatbestand, sondern um eine eigene Steuerschuld des Leistungsempfängers.

Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung durch den Leistungsempfänger ist regelmäßig der in der Rechnung ausgewiesene Betrag (ohne Umsatzsteuer); dieser ist das Entgelt i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG.[6]

2. Steuerbefreiungen und -ermäßigungen
a) Nicht steuerbare Beistandsleistungen?

Zunächst muss die Frage gestellt werden, ob die Nutzungsüberlassung an die inländische Einrichtung überhaupt steuerbar ist. In diesem Zusammenhang sollte fallweise geprüft werden, ob eine Nichtsteuerbarkeit nach den Grundsätzen der sog. nichtsteuerbaren Beistandsleistung vorliegen könnte. Dies kann (nur) in Betracht kommen, wenn es sich beim Nutzungsüberlasser (Leistender) mit Sitz im Ausland (ebenfalls) um eine jPdöR bzw. um eine vergleichbare Rechtsform handelt. Die Darlegungs- und Beweislast trägt der inländische Leistungsempfänger.

Sofern öffentlich-rechtlich organisierte Einrichtungen im Inland zu anderen jPdöR in Leistungsverkehr treten und Leistungen für deren Hoheitsbereich erbringen, behandeln sie die daraus erzielten Entgelte u.U. als

nicht steuerbar.[7] In der Praxis beruft sich kaum eine dieser Einrichtungen auf die jüngere - bekanntlich anderslautende - BFH-Rechtsprechung.[8]

Fraglich ist, ob dies auch auf den Leistungsverkehr mit Auslandsberührung übertragbar ist. Zwar ist nach Auffassung der FinVerw. die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG auf ausländische jPdöR analog anzuwenden.[9] Allerdings ist keine Verlautbarung der FinVerw. bekannt, die sich explizit für eine Anwendung der sog. „Beistandsleistung“ auf den Leistungsverkehr mit ausländischen jPdöR ausspricht.

Will sich eine inländische jPdöR auf die o.g. Grundsätze berufen und von einer Besteuerung nach § 13b UStG, z.B. für die entgeltliche Nutzung einer Datenbank einer US-amerikanischen Universität absehen, sollte sie zuvor möglichst eine Abstimmung mit ihrer örtlichen Finanzbehörde herbeiführen.

b) Steuerbefreiungen gem. § 4 UStG?

Im Allgemeinen sind keine Sachverhaltskonstellationen denkbar, nach denen die Nutzung einer Datenbank unter eine der Befreiungsvorschriften nach § 4 UStG fallen könnte. Gleiches gilt für die in Art. 132 ff. MwStSystRL geregelten unionsrechtlichen Befreiungstatbestände.

Ob sich im Einzelfall, z.B. im Bereich der Heilbehandlungen (§ 4 Nr. 14 UStG) oder im Bereich von Einrichtungen im Zusammenhang mit Kunst und Kultur o.ä. (§ 4 Nr. 20 UStG), Ausnahmen ergeben könnten, wäre ggf. zu prüfen.

c) Anwendung des ermäßigten Steuersatzes?

Der Regelsteuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG zurzeit 19 %. Eine Ermäßigung auf 7 % könnte sich aus § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG ergeben, sofern eine „Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben“ vorliegt.

Nach **§ 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG** sind sonstige Leistungen begünstigt, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten nach dem Urhebergesetz (UrhG) besteht. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem entsprechend der vertraglichen Vereinbarung erzielten wirtschaftlichen Ergebnis. Hierfür ist neben dem vertraglich vereinbarten Leistungsentgelt maßgebend, für welchen Teil der Leistung die Gegenleistung im Rahmen des Leistungsaustauschs erbracht wird.[10] Nicht ausschlaggebend ist die Leistungsbezeichnung in der Rechnung, z.B. „Übertragung von Nutzungsrechten“ oder „künstlerische Tätigkeit“. Ist eine nicht begünstigte Lieferung anzunehmen, ändert eine Aufsplittung des Rechnungsbetrags in Honorar und Lieferung daran nichts.[11]

Entscheidend ist der Zweck der Nutzungsüberlassung. Nur wenn dieser im Kern auf eine entsprechende Verwertung der überlassenen Leistung gerichtet ist, kann sich eine Steuersatzermäßigung auf 7 % ergeben.

In diesem Sinne gilt das Gleiche für die Überlassung von Programmen für Anlagen der elektronischen Datenverarbeitung (Software) zum Betrieb von EDV-Anlagen. Wenn der wirtschaftliche Gehalt der Überlassung des Computerprogramms überwiegend auf seine Anwendung für die Bedürfnisse des Leistungsempfängers gerichtet ist, ist nach Abschn. 12.7 Abs. 1 Sätze 8 und 9 UStAE die hiermit verbundene Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte Bestandteil einer einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtleistung, die nicht in der Übertragung urheberrechtlicher Schutzrechte, sondern in der Überlassung von Software zur Benutzung besteht. Die Einräumung oder Übertragung von urheberrechtlichen Befugnissen stellt nur eine Nebenleistung dar, so dass der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung kommt.[12] Der BFH hat diese Auffassung der FinVerw. bestätigt.[13]

Dagegen unterliegt die Überlassung von urheberrechtlich geschützten Computerprogrammen gem. Abschn. 12.7 Abs. 1 Sätze 10 bis 12 UStAE dem ermäßigten Steuersatz, wenn dem Leistungsempfänger die in § 69c Satz 1 Nr. 1 bis 4 UrhG bezeichneten Rechte auf Vervielfältigung und Verbreitung nicht nur als Nebenfolge eingeräumt werden.[14] Dabei ist von den vertraglichen Vereinbarungen und den tatsächlichen Leistungen auszugehen. Ergänzend ist auf objektive Beweisanzeichen (z.B. die Tätigkeit des Leistungsempfängers, die vorhandenen Vertriebsvorbereitungen und Vertriebswege, die wirkliche Durchführung der Vervielfältigung und Verbreitung sowie die Vereinbarungen über die Bemessung und Aufteilung des Entgelts) abzustellen.[15]

Eine **Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG** für Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO) ist auch dann nicht denkbar, wenn der Leistungsempfänger z.B. ein gemeinnütziger Verein ist, der im Wesentlichen (nur) Grundlagenforschung erbringt. Hintergrund ist, dass diese Vorschrift nur die Steuer des Leistenden begünstigen kann; dieser ist jedoch i.R.v. § 13b UStG gerade nicht Steuerschuldner. Ein gemeinnütziger Leistungsempfänger hingegen ist insoweit mit seinen (Eingangs-)umsätzen - also auch bzgl. seines Dienstleistungseinkaufs aus dem Ausland - nicht begünstigt.

3. Schlussfolgerung

Grundsätzlich unterfallen Entgelte für die Nutzung ausländischer Datenbanken beim Leistungsempfänger der Umsatzsteuer.

Ausnahmen können sich allenfalls bei der Annahme nicht steuerbarer Beistandsleistungen ergeben oder im Bereich der Steuerermäßigungen.

- 552 -

Holthaus/Volkmann, DStZ 2015, 550-561

- 553 -

III. Steuerabzug gem. § 50a EStG
1. Grundlagen

Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Rechten, die an beschränkt steuerpflichtige Gläubiger gezahlt werden, unterliegen dem **besonderen Steuerabzug** nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Inländische Gewerbetreibende, Freiberufler, juristische Personen des öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen, wie Universitäten, Fachhochschulen, Städte, Gemeinden oder auch gemeinnützige Vereine sind als Vergütungsschuldner verpflichtet, den **Steuerabzug** einzubehalten und an das BZSt anzumelden und abzuführen.

Im Tätigkeitsbereich von ausländischen Künstlern und Sportlern ist dieser Steuerabzug relativ bekannt.[16]

Eher ein Schattendasein führt der **Steuerabzug bei Nutzungsüberlassungen von Rechten**, insbesondere im Grenzbereich der elektronischen Datennutzung.

Werden Entgelte für die Nutzung von Urheberrechten oder Patenten an Steuerausländer gezahlt, ist die Abzugssteuerpflicht noch recht eindeutig. Schwieriger wird es dagegen abzugrenzen, welche elektronischen Leistungen dem Grunde nach urheberechtlich geschützte Leistungen oder die Nutzung von Know-how darstellen, die ebenfalls jeweils zum Steuerabzug führen.

Nach § 87a UrhG stellt jede Sammlung von Werken, Daten oder anderen unabhängigen Elementen, die systematisch oder methodisch angeordnet und einzeln mit Hilfe elektronischer Mittel oder auf andere Weise zugänglich sind und deren Beschaffung, Überprüfung oder Darstellung eine nach Art oder Umfang wesentliche Investition erfordert, ein urheberrechtlich geschütztes Werk dar.

Auch **Computerprogramme** unterliegen dem Urheberrecht, wenn sie **individuelle Werke** in dem Sinne darstellen, dass sie das Ergebnis der eigenen geistigen Schöpfung ihres Urhebers sind. Zur Bestimmung ihrer Schutzfähigkeit sind keine anderen Kriterien, insbesondere nicht qualitative oder ästhetische, anzuwenden.

Ein **Betreiber einer ausländischen wissenschaftlichen Datenbank** ist beschränkt steuerpflichtig, wenn er als natürliche Person in Deutschland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) bzw. als juristische Person weder Sitz (§ 11 AO) noch Geschäftsleitung (§ 10 AO) hat, aber sog. inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG bezieht.

2. Abzugssteuerpflicht
a) Nutzung ausländischer Datenbanken

Nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG gehört in den **Anwendungsbereich der Abzugssteuer** die Vergütung für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen und Kenntnissen (Know-how).

Da die Nutzung wissenschaftlicher Datenbanken (z.B. durch eine deutsche Universität) eine Wahrnehmung des Urheberrechts bzw. von Rechten des ausländischen Datenbankbetreibers gem. §§ 87a ff. UrhG darstellt, unterliegt das Nutzungsentgelt grundsätzlich dem **Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG** .

Zu den inländischen Einkünften gehören alle Nutzungsüberlassungen von Rechten, die in einer inländischen Betriebsstätte genutzt werden. Als **Betriebsstätte im Inland** ist insoweit jede feste Einrichtung eines Gewerbetreibenden, Freiberuflers etc., aber auch jede Universität oder Einrichtung eines gemeinnützigen Vereins zu sehen. Abzugrenzen sind hier nur Nutzungen in ausländischen Betriebsstätten des Vergütungsschuldners.

Beispiel 1:

Der gemeinnützige Verein „Gesellschaft der Förderer Oskar Kokoschkas“ mit Sitz in Berlin betreibt in Berlin und Wien je ein Museum, in dem jedem Besucher auch Zugang zu einer **kunsthistorischen Datenbank** mit Lese-, Such- und Druckfunktionen gewährt wird. Der Datenbankbetreiber hat seinen Sitz in Slowenien. Der Verein zahlt vierteljährlich ein Nutzungsentgelt von 500 €.

Lösung:

Der slowenische Datenbankbetreiber erzielt durch die Nutzungsüberlassung inländische Einkünfte, die insoweit dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen, soweit die Rechte im Inland genutzt werden. Da der Verein (Vergütungsschuldner) die Rechte in einer in- und einer ausländischen Betriebsstätte nutzt, ist die Vergütung aufzuteilen. Nur der auf das deutsche Museum entfallende Teil ist in Deutschland abzugssteuerpflichtig. Hier ist dann ein geeigneter Maßstab zu finden. Wenn beide Museen annähernd gleiche Besucherzahlen haben, wäre wohl ein Steuerabzug von 50 % der Vergütung angemessen. Sollten die durchschnittlichen Besucherzahlen sehr unterschiedlich sein, könnte der Maßstab nach den jeweils in Berlin und Wien verkauften Eintrittskarten eines Jahres geschätzt werden.

Praxishinweis: Nach dem DBA Slowenien wäre beim BZSt eine Reduzierung des Steuerabzugs auf 5 % möglich.

b) Abgrenzung zu wissenschaftlichen Dienstleistungen

Bei der Nutzungsüberlassung von Know-how ist eine genaue Abgrenzung zwischen nicht abzugssteuerpflichtigen **wissenschaftlichen Dienstleistungen** [17] und der abzugssteuerpflichtigen Nutzungsüberlassung von Rechten vorzunehmen. Eine Überlassung von Rechten liegt dann nicht vor, wenn Erfahrungswissen nicht vermittelt, sondern vom ausländischen Auftragnehmer selbst angewendet wird und er bei der Erfüllung dieses Auftrags sein Erfahrungs- oder Spezialwissen anwendet.

Beispiele für solche nicht abzugssteuerpflichtigen wissenschaftlichen Dienstleistungen sind z.B. klinische Studien durch ausländische Prüfärzte oder Ausgrabungstätigkeiten ausländischer Archäologen. Wird allerdings durch eine zusätzliche Handlung das Ergebnis einer Forschungstätigkeit im Ausland z.B. an eine inländische Hochschule überlassen, kann eine abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung vorliegen.

- 553 -

- 554 -

c) Abgrenzung zum Verkauf von Rechten

Schließlich ist im Bereich der Rechte noch zu unterscheiden, ob ein Recht überlassen oder verkauft wird, da der **Verkauf von Rechten** nicht (mehr) dem Steuerabzug unterliegt. Dem Verkauf stehen laut BFH[18] auch Nutzungsüberlassungen von Rechten gleich, die sich während der Nutzung verbrauchen. Ein typisches sich verbrauchendes Recht ist das Recht auf Uraufführung eines Werks.[19]

Sind allerdings eine Übertragung oder ein Verbrauch des Rechts schon der Sache nach ausgeschlossen, ist von einer **abzugssteuerpflichtigen Nutzungsüberlassung** auszugehen, wie z.B. bei einem Ver-

breitungsrecht am Werk eines Dichters oder Komponisten.[20] Dies gilt selbst dann, wenn die Vertragsparteien eine zeitlich unbefristete Nutzung des Rechts vereinbart haben.

Bei der **Nutzung von Individualsoftware** durch inländische Vergütungsschuldner ist regelmäßig ebenfalls kein abzugssteuerfreier Verkauf eines Rechts möglich, da nach dem deutschen UrhG stets die Rechtsposition des Urhebers geschützt bleibt. Auch wenn auf Grund der Ansässigkeit des Urhebers im Ausland der deutsche Urheberschutz nicht unmittelbar anwendbar ist und ggf. das ausländische Urheberrecht einen Verkauf zuließe, ist für die Anwendung des deutschen Steuerrechts die **fiktive Anwendung des deutschen UrhG** zu unterstellen.[21] Was also nach deutschem Recht geschützt wäre, wenn der Urheber in Deutschland ansässig wäre, löst letztendlich den deutschen Steueranspruch aus.

d) Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht

Auch beim Steuerabzug für Rechteüberlassungen ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht von Interesse. In seinem Urteil vom 7.11.2001 führte der BFH[22] aus, dass das **Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht** kein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal“ sei, das nach § 49 Abs. 2 EStG außer Betracht bleiben könnte. Dies würde bedeuten, dass ausländische Vergütungsgläubiger, die nebenberuflich ohne Gewinnerzielungsabsicht Rechte zur Nutzung überlassen, keine inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielen würden. Eine Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a EStG wäre insoweit dann nicht gegeben. Mit Schreiben vom 11.12.2002[23] teilte das BMF jedoch mit, dass dieses Urteil des BFH nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sei (Nichtanwendungserlass).

Nachdem das **FG München** [24] eine vergleichbare Auffassung zum BFH[25] vertreten hat und der BFH die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss vom 2.2.2010 abgelehnt hat, hat das BMF den obigen Nichtanwendungserlass aufgehoben.[26]

Nunmehr entfällt also eine Abzugssteuer, wenn der beschränkt Stpfl. keine Gewinnerzielungsabsicht hat, also nach deutschem Rechtsempfinden eine sog. **Liebhaberei** betreibt. Der jüngste Urteilsfall betraf Amateursportler bei Grasbahnrennen. Bedeutung hat diese geänderte Sichtweise allerdings im gesamten Bereich des Steuerabzugs, also auch bei der Nutzungsüberlassung von Rechten. Hier ist insbesondere an ausländische **öffentliche oder Non-Profit-Einrichtungen**, wie staatliche Bibliotheken oder Datenbanken von Vereinen zu denken, die häufig in ihrem Heimatstaat von einer Ertragssteuer befreit oder gar als gemeinnützig anerkannt sind.[27]

Kann von einem Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht bei einem ausländischen Vergütungsgläubiger ausgegangen werden, entfällt nun auch regelmäßig die umständliche Freistellung durch das BZSt mit dem Nachweis der Ansässigkeit,[28] da auf Grund der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht gar keine abzugssteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Zudem kann der Steuerabzug nun auch bei solchen Vergütungsgläubigern unterbleiben, die in einem Staat ansässig sind, mit dem kein DBA besteht oder in welchem DBA keine Freistellung bei Rechteüberlassungen vorsehen.

Zu beachten ist allerdings bei aller Euphorie, dass die FinVerw.[29] die **Nachweisverpflichtung** dem Vergütungsschuldner auferlegt hat. Im Zweifelsfall plädiert die Verwaltung auf Durchführung des Steuerabzugs und verweist den ggf. ohne Gewinnerzielungsabsicht Agierenden auf die Möglichkeit der Beantragung eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO. Da auch dieser Freistellungsbescheid erst nach Durchführung des Steuerabzugs beantragt werden kann, liegt das Haftungsrisiko beim Vergütungsschuldner.

Da die Rechtslage bei bestimmten Gläubigern wie staatlichen Einrichtungen allerdings eindeutig sein dürfte, und hier der Nachweis der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht durch steuerliche Bescheinigungen des Herkunftsstaates belegt werden kann, hat die geänderte Rechtsauffassung unmittelbare entlastende Wirkung.

Zudem muss festgehalten werden, dass das FG München[30] sogar so weit ging, dass insoweit das FA im Einzelfall die Feststellungslast zu tragen habe.

Als weitere Argumentationshilfe kann auch das EuGH-Urteil „Stauffer“[31] herangezogen werden, wonach es dem EU-Recht widerspricht, Einkünfte einer unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen als gemein-

nützig anerkannten Stiftung von der Körperschaftsteuer zu befreien, einer vergleichbaren Stiftung aus einem EU-Staat diese Freistellung jedoch zu verwehren.

- 554 -

Holthaus/Volkmann, DStZ 2015, 550-561

- 555 -

3. Berechnung und Anmeldung des Steuerabzugs

Gemäß **§ 50a Abs. 5 Satz 2 EStG** hat der Vergütungsschuldner im Zeitpunkt des Zuflusses der Vergütung an den beschränkt Stpfl. den Steuerabzug vorzunehmen. Die Person des Vergütungsschuldners wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Im BMF-Schreiben vom 25.11.2010 wird in Tz. 3.1 hierzu ausgeführt, dass neben Vergütungsschuldnern, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO), ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO), ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO), ihren Sitz (§ 11 AO), eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) haben, auch die Personen zum Steuerabzug verpflichtet sind, die nicht die Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 EStG erfüllen, wenn ein Inlandsbezug gegeben ist.

Der Kreis der **abzugsverpflichteten Vergütungsschuldner** umfasst somit auch ausländische Personen, wie z.B. Datenbankbetreiber, private Hochschulen, ausländische Dachverbände[32] und ausländische Sportvereine.

Entscheidend für die Eigenschaft des Vergütungsschuldners ist die Tatsache, dass er eine Vergütung an einen beschränkt Stpfl. i.S.d. § 50a Abs. 1 EStG leistet.

Bei den Kommunen und Hochschulen kommt es regelmäßig darauf an, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst (oder eine ihrer Abteilungen oder Betriebe gewerblicher Art) eine Vergütung an einen beschränkt Stpfl. schuldet, oder ob die Vertragsbeziehung durch eine eigene Körperschaft (z.B. Hochschul-GmbH, Kulturgesellschaft e.V.) eingegangen wurde. Je nach Fallgestaltung kommt die Kommune oder Hochschule selbst oder die GmbH bzw. der e.V. als Vergütungsschuldner in Frage. Die **Anmeldungen** sind seit 2014 an das BZSt[33] zum 10. des Folgemonats für das jeweils abgelaufene Quartal abzugeben (10.04., 10.07., 10.10., 10.01.).

Seit dem **VZ 2010** [34] sind die Anmeldungen zum Steuerabzug grundsätzlich gem. § 73e Satz 4 EStDV auf **elektronischem Weg** zu übermitteln. Wenn ein Vergütungsschuldner nicht über die technischen Voraussetzungen verfügt, um die Datenübermittlung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung[35] zu gewährleisten, kann auf Antrag weiterhin die Übersendung in Papierform vom FA zugelassen werden.[36]

Gemäß § 2 Nr. 1 und 3 SolZG unterliegen auch beschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen der **Solidaritätszuschlagsabgabepflicht**.

Ein niedrigerer Steuersatz ist anzuwenden, wenn das BZSt diesen im Rahmen eines Freistellungsverfahrens auf Grund der Regelungen des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens bestätigt hat oder der Vergütungsschuldner in einem Anwendungsfall der DBA-rechtlichen Streuersatzbegrenzung am Kontrollmeldeverfahren teilnimmt.[37]

Der seit dem 1.1.1995 zu erhebende Solidaritätszuschlag ist in diesen Fällen dann nicht einzubehalten und abzuführen (§ 5 SolZG).

Hat sich der Vergütungsschuldner verpflichtet, den Steuerabzug wirtschaftlich zu tragen, liegt eine sog. **Nettovereinbarung** vor. Der Steuerausländer erhält dann einen festen Nettobetrag. Die Steuer muss in diesen Fällen „hochgerechnet“ werden, da auch die übernommene Steuer zu den abzugssteuerpflichtigen Einnahmen des Steuerausländers zählt.

Die **Freigrenze von 250 €** in § 50a Abs. 2 Satz 3 EStG gilt ausdrücklich nur für Darbietungseinkünfte und ist daher bei Rechteüberlassungen nicht anwendbar. Selbst Zahlungen von geringer Höhe, wie z.B.

100 €, lösen den Steuerabzug von 15 € bzw. bei einer Nettovereinbarung von 17,82 € jeweils zzgl. Solidaritätszuschlag aus.

Bei einer Nettovereinbarung sind also die folgenden Prozentsätze zum Errechnen der richtigen Abzugssteuerbeträge zu verwenden:

Tarif	Abzugssteuer	Solidaritätszuschlag
15 %	**17,82**	**0,98**

Berücksichtigung von Aufwendungen bei EU/EWR-Vergütungsgläubigern: Die mit dem Jahressteuergesetz 2009 geschaffene Möglichkeit der Geltendmachung von Aufwendungen im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 3 EStG für natürliche Personen, die Staatsbürger eines EU- oder EWR-Staats sind und ihren Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Staat haben bzw. für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes ausdrücklich nicht für den Steuerabzug bei der Nutzungsüberlassung von Rechten nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Mit Schreiben vom 17.6.2014[38] 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.

4. Freistellung/Reduzierung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen

In allen derzeit anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit anderen Staaten hat Deutschland an der Nutzungsüberlassung von Rechten nach dem jeweils einschlägigen Artikel über Lizenzgebühren entweder gar kein oder nur ein auf einen bestimmten Prozentsatz **begrenztes Quellensteuerrecht**.

- 555 -

Holthaus/Volkmann, DStZ 2015, 550-561

- 556 -

Der Vergütungsschuldner (Universität etc.), der an einen ausländischen Vertragspartner Zahlungen leistet, darf aber nur dann auf die Einbehaltung und Abführung der Abzugssteuer verzichten bzw. die Steuer nach einem niedrigeren Prozentsatz bemessen, wenn eine entsprechende **Bescheinigung des BZSt** vorliegt.

Praxishinweis: Den Antrag auf Freistellung oder Reduzierung des Steuerabzugs beim BZSt darf nur der ausländische Vergütungsgläubiger stellen. Der inländische Vergütungsschuldner (z.B. Universität) sollte sich daher bereits bei Vertragsabschluss mit einem ausländischen Rechteüberlasser bevollmächtigen lassen, sämtliche Anträge auf Freistellung oder Reduzierung der deutschen Steuern in dessen Namen stellen zu dürfen, entsprechende Bescheide entgegennehmen, Rechtsbehelfe führen und ggf. Steuererstattungen empfangen zu dürfen. Auch der mit der Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Steuerbehörde versehene Antragsvordruck[39] des BZSt sollte am besten bei Vertragsabschluss bereits vorliegen.

Ist der Vergütungsgläubiger allerdings in einem Land ansässig, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat[40] oder in einem Gebiet eines DBA-Staats, für das das DBA nicht gilt,[41] ist **keine Reduzierung der Abzugssteuer** nach § 50a EStG möglich.

a) Rechtsgrundlagen

Durch von Deutschland abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird das nationale EStG u.U. begrenzt. Bei beschränkt Stpfl. dürfen daher nicht alle inländischen Einkünfte nach § 49 EStG in vollem Umfang besteuert werden.

Die Begrenzung des deutschen Quellensteuerrechts in Form des besonderen Steuerabzugs nach § 50a EStG durch die jeweils einschlägigen Lizenzgebührenartikel (Artikel 12 OECD-MA) wirkt nach **§ 50d Abs. 1 EStG** allerdings nicht unmittelbar. Der deutsche Gesetzgeber knüpft die Freistellung bzw. Reduzierung der Besteuerung daran, dass vor Zahlung der Vergütung die Abkommensberechtigung des beschränkt Stpfl. gegenüber dem BZSt nachgewiesen wird. Nur dann wird vom BZSt eine Freistellungs- bzw. Reduzierungsbescheinigung erteilt. Durch die **Ansässigkeitsbestätigung** der Heimatfinanzbehörde des Vergütungsgläubigers soll zudem erreicht werden, dass der Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. Kenntnis von den Einkünften aus Deutschland erlangt und diese entsprechend besteuert. Insoweit soll gewährleistet werden, dass durch den Verzicht oder die niedrigere Besteuerung im Quellenstaat (Deutschland) keine unversteuerten oder nur niedrig besteuerten Einkünfte entstehen. Diesem Credo folgend hat das deutsche BMF seiner eigenen Verhandlungsgrundlage[42] für DBA auch eine geänderte Präambel vorausgeschickt, in der als Abkommenszweck ausdrücklich auch die **Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung** genannt wird. Andere Staaten haben für den umgekehrten Fall übrigens vergleichbare Regelungen! Strittig[43] ist derzeit allerdings, ob sich Deutschland mit dem § 50d EStG über die Freistellung und Reduzierungsgebote von DBA hinwegsetzen darf, wenn im DBA selbst kein Missbrauchsvorbehalt enthalten ist.

Praxishinweis: Ist ein Vergütungsgläubiger in einem DBA-Staat ansässig, bei dem eine Freistellung oder Reduzierung möglich ist, konnte aber keine Bescheinigung vor Zahlung der Vergütung beim BZSt erreicht werden, ist es ratsam, gegen die eigene Steueranmeldung Einspruch einzulegen und ein Ruhen des Verfahrens zu erreichen, bis über die Verfassungsmäßigkeit des § 50d EStG entschieden ist.

Die **Geltungsdauer der Bescheinigung** darf höchstens drei Jahre, muss aber mindestens ein Jahr betragen. Sie beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim BZSt eingegangen ist. Somit ist eine Freistellung nach Zahlung einer abzugssteuerpflichtigen Vergütung nicht mehr möglich. Insbesondere im Haftungsverfahren kann sich der Vergütungsschuldner nicht auf die Rechte des Vergütungsgläubigers auf Grund eines DBA berufen. Wird eine Abzugssteuerpflicht erst im Nachhinein erkannt (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), ist die Abzugsteuer grundsätzlich zu entrichten.

b) Missbrauchsklausel in § 50d Abs. 3 EStG

Bei der **Prüfung von Freistellungs- und Reduzierungsanträgen** an das BZSt ist § 50d Abs. 3 EStG zu beachten. Er knüpft an die Missbrauchsklausel des § 42 AO an. Die Vorschrift soll verhindern, dass Ermäßigungs- oder Entlastungsansprüche nach einem DBA durch missbräuchliche Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft in Anspruch genommen werden können.

Beispiel 2:

X mit Wohnsitz in Brasilien hat eine umfangreiche **Datenbank** über archäologische Funde in ganz Lateinamerika erstellt. Da er die Such-, Lese- und Druckrechte überwiegend an Universitäten aus Deutschland überlässt, gründet er eine S.A. in Liechtenstein, an der er zu 100 % beteiligt ist. In Liechtenstein befinden sich lediglich der formelle Sitz und ein Anwalt, der empfangsbevollmächtigt ist (Briefkastenfirma). Er stellt in 2014 Freistellungsanträge an das BZSt nach Art. 12 DBA Liechtenstein.

Lösung:

Für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft fehlen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe. Die Gesellschaft entfaltet auch keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit. Die nach dem DBA mit Liechtenstein mögliche Steuerentlastung wird gem. § 50d Abs. 3 EStG vom BZSt abgelehnt.

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde die **Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG** ab dem VZ 2007 wesentlich verschärft. Danach reichte es aus, wenn z.B. 90 % der Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft aus nicht eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, wozu auch die Verwaltung eigener Wirtschaftsgüter zählt, um als missbräuchlich eingestuft zu werden. Als schädliche Tätigkeit wird zudem das Übertragen von Geschäftstätigkeiten auf Dritte (sog. Geschäftsbesorgungsverträge) eingestuft. Der Gesetzgeber reagiert mit dieser Gesetzesänderung insbesondere auf die „Hilversum II"-Entscheidung des BFH.[44]

Mit dem **Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz** [45] wurde ab VZ 2012 und für frühere VZ (soweit Steuerbescheide oder Freistellungsbescheinigungen noch nicht bestandskräftig sind und die Neuregelung günstiger ist) die Missbrauchsregelung wiederum leicht entschärft, da die EU-Kommission es für unverhältnismäßig[46] eingestuft hatte, dass eine 10-prozentige eigene Wirtschaftstätigkeit bereits als Missbrauch eingestuft wurde. Allerdings wurde nunmehr aus der alten Umqualifizierungsklausel eine Aufteilungsklausel.

c) Vorteile und Tücken des Kontrollmeldeverfahrens

Das BZSt kann auf Antrag den Vergütungsschuldner ermächtigen, in **Fällen geringer steuerlicher Bedeutung** den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG im Rahmen der vom DBA vorgegebenen Möglichkeiten unmittelbar zu reduzieren (ggf. auf 0 €), soweit dies auf Grund eines DBA zulässig ist.[47]

Durch dieses Verfahren wird das aufwendige Freistellungsverfahren beim BZSt im Einzelfall überflüssig. Für die Praxis bedeutet das, dass der vom ausländischen Vertragspartner auszufüllende und von seinem Wohnsitzfinanzamt zu siegelnde Antragsvordruck für das BZSt nicht mehr erforderlich ist.

Im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens verpflichtet sich der Vergütungsschuldner (Antragsteller) jährlich bis Ende April des Folgejahrs eine **Jahreskontrollmeldung** an das BZSt zu übersenden, die folgende Angaben enthalten muss:

- Angaben zur eigenen Person (Adresse, Geschäftsleitung etc.),
- vollständige Angaben zum Empfänger (Postfach oder c/o- Anschrift reicht nicht!),
- bei Gläubigern in den USA zusätzlich: „Social Security Number" oder „Employer's Identification Number" oder „Taxpayer Identification Number",
- Bruttobetrag und genaue Art der Vergütung.

Den Ermächtigungsbescheid des BZSt und je eine Kopie der Jahreskontrollmeldung müssen für mögliche Betriebsprüfungen etc. aufbewahrt werden. Die jeweiligen ausländischen Vergütungsgläubiger müssen vom Vergütungsschuldner frühzeitig - spätestens bei der Auszahlung der geringer besteuerten bzw. steuerfreien Vergütung - darauf hingewiesen werden, dass die deutschen Finanzbehörden ihre Wohnsitzbehörde über diese und spätere Zahlungen informieren können. Das Kontrollmeldeverfahren darf nur für geringe Vergütungen angewandt werden. Voraussetzung ist, dass einzelne **Bruttovergütungen bis 5 500 €** betragen und im Jahr je Vergütungsgläubiger nicht mehr als 40 000 € geleistet werden.

Steht von vornherein fest, dass im Jahr eine Vergütung an einen Gläubiger für eine einzelne Leistung über 5 500 € oder mehrere Leistungen in einem Jahr über 40 000 € liegen werden (z.B. einheitlicher Vertrag), darf das Kontrollmeldeverfahren nicht angewandt werden. Der Vergütungsschuldner muss dann auf dem herkömmlichen Weg eine Freistellungsbescheinigung beim BZSt (mit Wohnsitzbestätigung der Heimatfinanzbehörde) vor Zahlung der ersten Vergütung beantragen.

Der Vergütungsschuldner hat im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens weiterhin Anmeldungen an das BZSt (ggf. über 0 €) abzugeben.

Beispiel 3:

Die Humboldt-Universität Berlin nimmt am **Kontrollmeldeverfahren** teil. Sie zahlt an einen Datenbankbetreiber aus Belgien jährlich 5 000 € für die Lese-, Such- und Druckberechtigung.

Lösung:

Auf Grund des Kontrollmeldeverfahrens darf der Steuerabzug unterbleiben, da eine Freistellung nach dem DBA Belgien möglich ist. Die Universität hat den Vorgang im Jahreskontrollbogen zu erfassen. Sie muss dem Datenbankbetreiber mitteilen, dass das BZSt ggf. die Höhe der Vergütung an die Heimatfinanzbehörde nach Belgien meldet. Zudem hat sie die Vergütung in der Quartalsanmeldung über den Steuerabzug mit 0 € aufzunehmen.

d) Prüfung von Billigkeitsregelungen für die Vergangenheit

Da die Frage, ob Nutzungsentgelte an ausländische Datenbankbetreiber dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, in der Vergangenheit in den einzelnen Bundesländern uneinheitlich beantwortet wurde, ist es derzeit u.E. ratsam, für die Frage der Nachholung bislang unterbliebener Zahlungen über **Billigkeitsmaßnahmen** nachzudenken.

Insbesondere wenn für die Zahlung nach einem DBA eine Freistellung hätte erfolgen können, sollte auf den Steuerabzug bzw. die Haftungsinanspruchnahme verzichtet werden, wenn für den gleichen Vergütungsgläubiger aktuell eine Freistellungsbescheinigung erteilt wird.

Praxishinweis: Inländische Nutzer ausländischer Datenbanken (z.B. Universitäten) sollten umgehend Kontakt mit ihren Vertragspartnern aufnehmen, um eine Freistellungsbescheinigung für die Zukunft zu erhalten. In einem zweiten Schritt sollten sie sich an die in ihrem Bundesland zuständige oberste Finanzbehörde wenden, um eine Billigkeitsmaßnahme für die Vergangenheit zu erreichen. Da die Zentralisierung des Steuerabzugs beim BZSt nur für Vergütungen gilt, die **nach** dem 31.12.2013 zugeflossen sind, sind für Vergütungen bis dahin weiterhin die ört

- 557 -

- 558 -

lichen Finanzbehörden der Bundesländer zuständig. Für eine Billigkeitsmaßnahme für Zahlungen ab 1.1.2014 muss man sich an das BZSt wenden.

Wenn zwischenzeitlich keine Vertragsbeziehung mehr mit dem ausländischen Vergütungsgläubiger besteht, muss im Zweifelsfall der Steuerabzug nachgeholt werden, soweit nicht die Festsetzungsverjährung[48] eingetreten ist. Die **Festsetzungsfrist** beträgt nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO grundsätzlich vier Jahre. Der Anlauf der Festsetzungsfrist gegenüber dem ausländischen Steuerschuldner wird jedoch gehemmt,[49] wenn der inländische Entrichtungsschuldner keine Steueranmeldung einreicht. Außerdem kann eine Ablaufhemmung durch das Ergreifen sonstiger Ermittlungshandlungen, z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung i.S.d. § 92 Satz 2 AO, gegenüber dem Steuerschuldner herbeigeführt werden. Dieser ist jedoch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung auf den Beginn der Ermittlungsmaßnahmen hinzuweisen.[50] Unerheblich für die Festsetzungsverjährung ist es, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerabzugsverpflichteten mit einer Außenprüfung begonnen worden ist.[51]

Muss ein gegen den Steuerschuldner zu richtender Nachforderungsbescheid im Ausland vollstreckt werden, so rechtfertigt allein dieser Umstand im Rahmen der Ermessensausübung die Inanspruchnahme eines inländischen Haftungsschuldners, ohne dass dies einer weiteren Begründung bedarf.[52]

Beispiel 4:

Die Friedrich-Schiller-Universität Jena zahlte in 2012 und 2013 jeweils 6 000 € für die **Nutzung einer Datenbank** an einen Betreiber in Israel. Seit 2014 bestehen keine Beziehungen mehr zu diesem Vergütungsgläubiger.

Lösung:

Die Universität haftet für den Steuerabzug von jeweils 900 € für 2012 und 2013. Soweit keine Anmeldungen an das zuständige FA in Thüringen abgegeben werden, sind von dort entsprechende Haftungsbescheide zu erlassen, da insbesondere in 2015 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

5. Schlussfolgerung

Nutzer von ausländischen Datenbanken oder sonstigen Rechten im Inland müssen ihre Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG im Blick haben. Bei geringen Vergütungen sollte unbedingt das **Kontrollmeldeverfahren** genutzt werden, Bei höheren Vergütungen sind **Freistellungen oder Reduzierungen** auf der Grundlage der DBA zu prüfen.

Für die Vergangenheit sollten zumindest für die Fälle, die aktuell zu einer Freistellung führen, **Billigkeitsmaßnamen** zur Vermeidung der Haftung geprüft werden.

Bei Vertragsabschluss mit ausländischen Rechteüberlassern sollte unbedingt im Vertrag eine **Bevollmächtigung zur Steuerreduzierung bzw. -freistellung** aufgenommen werden. Zudem ist vorab vom Steuerausländer bei einer geplanten Steuerreduzierung bzw. -freistellung auf Grund von DBA der vorgeschriebene Antragsvordruck des BZSt mit Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Steuerbehörde vorzulegen.

IV. Synopse § 13b UStG/§ 50a EStG

In der folgenden Tabelle sind die Regelungen der § 13b UStG und § 50a EStG vergleichend gegenüber gestellt.

	§ 13b UStG	*§ 50a EStG*
Vergütungsempfänger	Leistungserbringer mit Sitz oder Betriebsstätte im Ausland	
Abzugs-/ Abführungsverpflichteter	Leistungsempfänger mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland	
Steuerschuldner	Eigene Steuerschuld des Leistungsempfängers	Bloße Haftungsschuld des Leistungsempfängers
Einnahmen-/ Gewinnerzielungsabsicht des Leistungserbringers	Einnahmenerzielungsabsicht ausreichend (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Ggf. „internationale“ Beistandsleistung, sofern Leistungserbringer öffentliche Einrichtung (jPdöR bzw. vergleichbare Rechtsform)	Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Ggf. keine Gewinnerzielungsabsicht, sofern Leistungserbringer öffentliche oder Non-Profit-Einrichtung
Tatbestandliche Leistungen	Nutzungsüberlassung von Rechten durch im Ausland ansässige Leistungserbringer gegen Vergütung	

	§ 13b UStG	*§ 50a EStG*
Überlassung von Standardsoftware	Steuerpflichtig (sofern auf Datenträger: Lieferung, ggf. i.g. Erwerb/Einfuhr)	Wird nicht erfasst, da keine Nutzungsüberlassung eines Urheberrechts
Steuerbefreiungen/-freistellungen	Grds. keine Steuerbefreiungen denkbar. Aber: Bei voller VoSt-Abzugsberechtigung des Vergütungsschuldners entsteht im Saldo keine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem FA	Freistellung nach DBA möglich, sofern im Vorhinein entsprechende Bescheinigung des BZSt vorliegt
Gegenseitige Auswirkungen § 13b UStG / § 50a EStG	§ 50a EStG-Steuerabzug mindert nicht die § 13b UStG-Bemessungsgrundlage	§ 13b UStG-Steuerschuld mindert nicht die § 50a EStG-Bemessungsgrundlage
Auswirkung einer Nettovereinbarung od. Bruttovereinbarung	Keine Auswirkung, da eigene Steuerschuld des Leistungsempfängers	Bei Nettovereinbarung „Hochschleusen“ des Steuersatzes
Auswirkung v. Aufwendungen des Leistungserbringers	Keine Auswirkung auf Steuerschuld des Leistungsempfängers	Nur bei EU-/EWR-Leistungserbringern und nachgewiesenen konkreten, unmittelbaren u. ausschließlich wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen (BMF v. 17.6.2014, BStBl. I 2014, 887)
Steuersatz	Gegenwärtig: 19 %. Ggf. Ermäßigung auf 7 % gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG möglich	Gegenwärtig: 15 %. Außer Freistellung auch Ermäßigung nach DBA möglich, sofern im Vorhinein entsprechende Bescheinigung des BZSt vorliegt
Entstehung der Steuer	Mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die betreffende Leistung ausgeführt worden ist	Mit Zufluss der Vergütung beim im Ausland ansässigen Leistungserbringer
Anmeldung der Steuer	Richtet sich nach der Umsatzsteuerzahllast des Vorjahrs: zwischen 1 000,01 € und 7 500,00 € vierteljährlich, bei höheren Zahllasten monatlich. Die Voranmeldung ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums einzureichen. Bei vierteljährlichem Voranmeldungszeitraum: 10.4./10.7./10.10./10.1.	Anmeldungen sind an das BZSt zum 10. des Folgemonats für das jeweils abgelaufene Quartal abzugeben (10.4./10.7./10.10./ 10.1.).

	§ 13b UStG	*§ 50a EStG*
Bestehen von Billigkeitsregelungen für die Vergangenheit	Keine, da eigene Steuerschuld des Leistungsempfängers	Ggf. Verzicht auf Steuerabzug/ Haftungsinanspruchnahme, sofern für gleichen Vergütungsgläubiger und gleichen Sachverhalt aktuell DBA-Freistellungsbescheinigung erteilt wird bzw. werden könnte.

Freistellung/Reduzierung: DBA für die Überlassung von Rechten (Stand: 1.1.2015)			
Land	*Freistellung*	*Reduzierung auf %*	*Besonderheiten*
Ägypten		15	25 % bei Warenzeichen
Albanien (ab 2012)		5	
Algerien (ab 2009)		10	
Argentinien		15	
Aserbaidschan		5	10 % bei Künstlern, Filmen, etc.
Australien		10	
Bangladesch		10	
Belarus (Weißrussland)		3	5 % bei Literatur, Kunst
Belgien	X		
Bolivien		15	
Bulgarien		5	
China		10	

Freistellung/Reduzierung: DBA für die Überlassung von Rechten (Stand: 1.1.2015)			
Land	*Freistellung*	*Reduzierung auf %*	*Besonderheiten*
Costa Rica (Abkommen noch nicht in Kraft)		10	
Dänemark	X		
Ecuador		15	
Elfenbeinküste		10	
Estland		10	
Finnland		5	
Frankreich	X		
Georgien (ab 2008)	X		
Ghana (ab 2008)		8	
Griechenland	X		
Großbritannien	X		
Indien		10	
Indonesien		15	10 % für Erfahrungen
Iran		10	
Irland	X		
Island	X		

Freistellung/Reduzierung: DBA für die Überlassung von Rechten (Stand: 1.1.2015)			
Land	*Freistellung*	*Reduzierung auf %*	*Besonderheiten*
Israel		5	Freistellung bei Rechten an literarischen, musikalischen und künstlerischen Werken.
Italien		5	Freistellung bei Rechten an literarischen, musikalischen, künstlerischen Werken + Filmen
Jamaika		10	
Japan		10	
Jugoslawien		10	
Kanada		10	Freistellung bei Rechten an literarischen, musikalischen, künstlerischen Werken, außer Filmen.
Kasachstan		10	
Kenia		15	
Kirgisien		10	
Korea		10	
Kroatien	X		
Kuwait		10	
Lettland		10	
Liberia		10	20 % bei Urheberrechten

Freistellung/Reduzierung: DBA für die Überlassung von Rechten (Stand: 1.1.2015)			
Land	*Freistellung*	*Reduzierung auf %*	*Besonderheiten*
Liechtenstein (ab 2013)	X		keine Freistellung: Rechte an Namen u. Bild
Litauen		10	
Luxemburg		5	
Malaysia (ab 2011)		7	
Malta	X		
Marokko		10	
Mauritius (ab 2013)		10	
Mazedonien (ab 2011)		5	
Mexiko		10	
Mongolei		10	
Namibia		10	
Neuseeland		10	
Niederlande	X		
Norwegen	X		
Österreich	X		
Oman (Abkommen noch nicht in Kraft)		8	

Freistellung/Reduzierung: DBA für die Überlassung von Rechten (Stand: 1.1.2015)			
Land	*Freistellung*	*Reduzierung auf %*	*Besonderheiten*
Pakistan		10	
Philippinen		15	10 % für Patente u. Erfahrungen
Polen		5	
Portugal		10	
Rumänien		3	
Russland	X		
Sambia		10	
Schweden	X		
Schweiz	X		
Simbabwe		7,5	
Singapur		8	
Slowenien		5	
Spanien (ab 2013)	X		
Sri Lanka		10	
Südafrika	X		
Syrien (ab 2011)		12	

Freistellung/Reduzierung: DBA für die Überlassung von Rechten (Stand: 1.1.2015)			
Land	*Freistellung*	*Reduzierung auf %*	*Besonderheiten*
Tadschikistan		5	
Taiwan (ab 2013)		10	
Thailand		15	5 % für Urheberrechte an literarischen, künstlerischen u. wissenschaftlichen Werken.
Trinidad/ Tobago		10	
Tschechoslowakei		5	
Türkei		10	
Tunesien		10	15 % bei Patenten u. Filmen.
UdSSR	X		
Ukraine		5	Freistellung für Urheberrechte an wissenschaftlichen Werken, Patenten u. Erfahrungen.
Ungarn	X		
Uruguay (ab 2012)		10	
USA	X		
Usbekistan		5	3 % für Urheberrechte an wissenschaftlichen Werken, Patenten u. Erfahrungen.

Freistellung/Reduzierung: DBA für die Überlassung von Rechten (Stand: 1.1.2015)			
Land	*Freistellung*	*Reduzierung auf %*	*Besonderheiten*
Venezuela		5	
Vereinigte Arabische Emirate		10	
Vietnam		10	
Zypern (ab 2012)	X		

Fußnoten

1) Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist Hauptsachgebietsleiter Außensteuerrecht (Finanzamt Soest), Steuerberater Dipl.-Finanzwirt Torsten Volkmann ist Senior Manager bei - Roever Broenner Susat Mazars - WP/StB-Gesellschaft (Berlin).

2) Der vorliegende Beitrag basiert auf einem Vortrag der Autoren auf der Tagung "Besteuerung staatlicher Hochschulen auf dem neuesten Stand" am 18./19.3.2015 in Berlin. Er ist bereits in der dSTG-Edition II./2015 erschienen. Der verantwortliche Herausgeber Uwe Baldauf hat einem Abdruck in der DStZ zugestimmt.

3) Neufassung durch Richtlinie 2008/8/EG v. 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl.EU 2008 Nr. L 44, 11).

4) Abschn. 3.5. Abs. 2 Nr. 1 UStAE.

5) Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE. Siehe dazu auch Baldauf, DStZ 2009, 109.

6) Mößlang in Sölch/Ringleb, § 13b UStG Rz. 66 f.

7) Vgl. z.B. FM Hessen v. 20.7.2011 „Erlass betr. umsatzsteuerliche Behandlung zwischenbehördlicher Leistungsverrechnungen“, S 7106 A - 096 - II 51 mit Anlage „Merkblatt über die Grundsätze der Umsatzbesteuerung des Landes Hessen als juristische Person des öffentlichen Rechts“ (Stand: Juli 2011).

8) BFH v. 10.11.2011, V R 41/10, BFH/NV 2012, 670; vgl. dazu OFD Niedersachsen v. 27.7.2012, S 7106-283-St 171, USt-Kartei NI: § 2 Abs. 3 UStG, Fach S 7106, Karte 3.

9) Abschn. 2.11. Abs. 1 Satz 4 UStAE.

10) Vgl. BFH v. 14.2.1974, V R 129/70, BStBl II 1974, 261.

11) Nach Abschn. 12.7 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 UStAE.

12) Vgl. Heidner in Bunjes, § 12 UStG Rz. 112.

13) BFH v. 4.9.1997, V R 23/97, BFH/NV 1998, 230; v. 13.3.1997, V R 13/96, BStBl II 1997, 372.

14) Vgl. BFH v. 27.9.2001, V R 14/01, BStBl II 2002, 114.

15) Vgl. BFH v. 25.11.2004, V R 4/04, BStBl II 2005, 415; v. 25.11.2004, V R 25/04, 26/04, BStBl II 2005, 419.

16) Vgl. Holthaus, dStG 2015, 55.

17) Vgl. FG München v. 27.5.2013, 7 K 3552/10, rkr., EFG 2013, 1412.

18) BFH v. 16.5.2001, I R 64/99, BStBl II 2001, 641.

19) Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 2010, 1350, Rz. 24.

20) Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 2010, 1350, Rz. 24.

21) Vgl. Hecht/Lampert, FR 2009, 1130.

22) BFH v. 7.11.2001, I R 14/01, BStBl II 2002, 861.

23) BMF v. 11.12.2002, IV A 5 - S 2411-69/02, BStBl I 2002, 1394.

24) FG München v. 25.5.2009, 7 K 1531/07, www.stotax-first.de.

25) BFH v. 2.2.2010, I B 91/09, BFH/NV 2010, 878.

26) Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 2010, 1350, Rz. 118.

27) Vgl. Holthaus, IWB 2011, 68.

28) Siehe Gliederungspunkt III. 4.

29) Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 2010, 1350, Rz. 15.

30) FG München v. 25.5.2009, 7 K 1531/07, www.stotax-first.de.

31) EuGH v. 14.9.2006, C-386/04 „Stauffer“, DStR 2006, 1736.

32) Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 2010, 1350, Rz 111.

33) Art. 6 des Begleitgesetzes zur 2. Föderalismusreform v. 10.8.2009 i.V.m. Verordnung zur Übertragung der Zuständigkeit für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach den §§ 50 und 50a des Einkommensteuergesetzes auf das BZSt und zur Regelung verschiedener Anwendungszeitpunkte v. 7.6.2013, BR-Drucks. 329/13.

34) Vgl. § 84 Abs. 3h Satz 2 EStDV.

35) Steuerdaten-Übermittlungsverordnung v. 28.1.2003, BGBl. I 2003, 139, geändert durch Verordnung v. 20.12.2006, BGBl. I 2006, 3380).

36) § 73e Satz 5 EStDV.

37) Vgl. Holthaus, Praktikerhandbuch für Darbietungseinkünfte, Herne 2011, Abschn. IV.

38) BMF v. 17.6.2014, IV C 3 - S 2303/10/10002 001, BStBl I 2014, 887.

39) Antragsformulare des BZSt findet man auf der Internetseite www.formulare-bfinv.de. Der weitere Pfad lautet: - Formularcenter - Unternehmen - Doppelbesteuerung.

40) Hierzu zählen z.B. Äthiopien, Afghanistan, Andorra, Brasilien, Chile, Fidschi-Inseln, Irak, Jemen, Jordanien, Kambodscha, Kamerun, Katar, Kongo, Kuba, Laos, Libyen, Libanon, Monaco, Myanmar, Nepal, Nigeria, Nordkorea, Papua-Neuguinea, Panama, Paraguay, Peru, Samoa, Saudi-Arabien, Senegal, Sudan, Tansania, Togo.

41) Z.B. Alderney, Britische Jungferninseln, Färöer-Inseln, Falklandinseln, französisch Polynesien, Guernsey, Grönland, Hongkong, Isle of Man, Jersey, Macao, Neukaledonien.

42) Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen, IV B 2 - S 1301/13/10009, v. 22.8.2013, aufrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

43) Vgl. Vorlagebeschluss zu § 50d Abs. 9 EStG des BFH an das BVerfG v. 20.8.2014, I R 86/13, ISR 2015, 377; Vorlagebeschluss zu § 50d Abs. 8 des BFH an das BVerfG v. 10.1.2010, I R 66/09, IStR 2012, 426; Vorlagebeschluss zu § 50d Abs. 10 EStG des BFH an das BVerfG v. 11.12.2013, I R 4/13, IStR 2014, 219.

44) BFH v. 31.5.2005, I R 74, 88/04, BStBl II 2006, 118; dazu Nichtanwendungserlass durch BMF v. 30.1.2006, IV B 1 - S 2411/4/06, BStBl I 2006, 166.

45) BeitrRLUmsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

46) Vgl. BT-Drucks. 17/7524, 13.

47) § 50d Abs. 5 EStG; vgl. BMF v. 18.12.2002, IV B 4-S 2293-54/02, BStBl I 2002, 1386.

48) § 191 Abs. 5 AO.

49) Vgl BFH v. 29.1.2003, I R 10/02, BStBl II 2003, 687.

50) § 171 Abs. 6 AO, § 169 Abs. 1 Satz 3 AO.

51) BFH v. 13.12.2011, II R 26/10, BStBl II 2013, 596.

52) BFH v. 20.7.1988, I R 61/85, BStBl II 1989, 99; v. 3.12.1996, I B 44/96, BStBl II 1997, 306.

© Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn