WACHSTUMSCHANCENGESETZ

Vereinfachung beim Steuerabzug nach § 50a EStG in grenzüberschreitenden Lizenzierungsfällen

von Dipl.-Finw. Jörg Holthaus, Unna

| Bei Vergütungen für Rechteüberlassungen an beschränkt steuerpflichtige Gläubiger, die in einem DBA-Staat ansässig sind, steht Deutschland nach dem einschlägigen Artikel für Lizenzgebühren regelmäßig entweder gar kein oder nur ein begrenztes Quellensteuerrecht zu. In diesen Fällen besteht seit dem 1.1.22 nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG die Möglichkeit, die Abzugsteuer nach § 50a EStG zu ermäßigen oder die Vergütung vollständig freizustellen, ohne dass für den Einzelfall ein Antrag auf Freistellung gestellt werden muss. Mit dem Wachstumschancengesetz wurde die jährliche Freigrenze von 5.000 auf 10.000 EUR erhöht. Dieser Beitrag erläutert die Anwendung und Auswirkungen der neuen Freigrenze anhand von Rechenbeispielen in der Praxis. |

1. Die Freistellungsoption nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG

Erstmalige Einführung der Freigrenze durch das AbzStEntModG

Für grenzüberschreitende Lizenzierungsfälle wurde durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG; BGBl I 21, 1259 ff.) mit Wirkung ab 1.1.22 erstmals eine Freigrenze von 5.000 EUR in § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG eingeführt. Diese Freistellungsoption besteht in Fällen der Vergütungen für Rechteüberlassungen (oder vergleichbare Sachverhalte) nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, die nach dem 31.12.21 gezahlt wurden, und soweit das maßgebliche DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers kein deutsches Quellensteuerrecht für die Rechteüberlassung nach dem einschlägigen Artikel für Lizenzgebühren vorsieht.

Diese Freigrenze war für die Praxis wenig geeignet, da beim Überschreiten im Laufe eines Jahres ggf. rückwirkend Abzugsteuern nacherhoben werden mussten (vgl. ausführlich Holthaus in IStR 21, 383).

Mit dem nun rückwirkend ab 1.1.24 anzuwendenden Wachstumschancengesetz (Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness vom 27.3.24, BGBl I 24 Nr. 108) greift der Gesetzgeber gleich zwei Kritikpunkte der bisherigen Fassung von § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG auf:

Freigrenze wird verdoppelt und rückwirkende Abzugsverpflichtung entfällt

- Die Freigrenze von 5.000 EUR wird auf 10.000 EUR verdoppelt.
- Ab 1.1.24 entfällt eine rückwirkende Abzugsteuerpflicht für bereits ausgezahlte Vergütungen, die allein unter der Freigrenze lagen.

Beachten Sie | Wird die Freigrenze aus § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG im Rahmen einer Nettovereinbarung angewandt, ergeben sich unmittelbare Auswirkungen auf die Ermittlung der Umsatzsteuer nach § 13b UStG.

2. Freigrenze von 5.000 EUR im VZ 2022 und 2023

Ab VZ 2022: kein Steuerabzug bei Bagatellfällen von bis zu 5.000 EUR

Bei Vergütungen von 5.000 EUR, die zwischen dem 1.1.22 und dem 31.12.23 gezahlt werden, darf jeder Vergütungsschuldner dann entweder ganz auf den Steuerabzug verzichten, wenn das einschlägige DBA kein deutsches Quellensteuerrecht bei Rechteüberlassungen vorsieht, oder nur eine z. B. auf 5 oder 10 % begrenzte Quellensteuer einbehalten, wenn ein entsprechender Prozentsatz im einschlägigen DBA vorgesehen ist.

Anmeldeverpflichtung nach § 50a Abs. 5 S. 4 EStG bleibt unberührt

Wie bereits in den VZ vor 2022 bleibt der Vergütungsschuldner verpflichtet, die nach dem neuen § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht oder vermindert versteuerten Vergütungen in seiner Anmeldung an das BZSt aufzuführen (vgl. § 50a Abs. 5 S. 4 EStG). Ein konkreter Antrag des Vergütungsschuldners zur Anwendung der Freigrenze ist nicht notwendig. Zudem ist es jedem Vergütungsschuldner überlassen, ob er aufgrund der Freigrenze keinen bzw. einen geringeren Steuerabzug vornimmt, oder den Regelsteuersatz von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag anwendet.

Beispiel 1

Das Konzerthaus Berlin zahlt im Januar 2023 einem in Estland ansässigen Komponisten 2.000 EUR für das Aufführungsrecht an einer im Jahr 2018 in Wien uraufgeführten Komposition. Bei der Zahlung handelt es sich um eine Rechteüberlassung, die nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Steuerabzug unterliegt. Dieser beträgt grundsätzlich 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Gemäß Art. 12 Abs. 2 Buchst. b) DBA Estland darf die deutsche Quellensteuer maximal 10 % der Bruttovergütung betragen. Gemäß § 50c Abs. 1 EStG ist grundsätzlich der volle Steuerabzug zu erheben. Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG darf das Konzerthaus Berlin jedoch die DBA-Begrenzung unmittelbar anwenden, da die Vergütung für die Rechteüberlassung unter 5.000 EUR beträgt. Der Steuerabzug ist daher nur mit 10 % der Vergütung, also 200 EUR vorzunehmen. Gemäß § 5 SolZG entfällt hierbei der Solidaritätszuschlag. Das Konzerthaus hat die Beträge in seiner Anmeldung für das 1. Quartal 2023 am 10.4.23 aufzunehmen und den Betrag von 200 EUR an das BZSt zu zahlen.

Rückwirkende Abzugsverpflichtung und Nachversteuerung bei Überschreitung

Sobald der Vergütungsgläubiger in den VZ 2022 und 2023 z. B. aufgrund eines zweiten Vertrages die Freigrenze von 5.000 EUR überschreitet, ist der Steuerabzug in voller Höhe einzubehalten. Durch den zweiten Halbsatz in § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG a. F. „dies gilt nur, wenn die Vergütung zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen im selben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen 5.000 EUR nicht übersteigt." wird deutlich, dass von einer zweiten Vergütung ggf. der gesamte Steuerabzug (auch für die erste unter 5.000 EUR liegende Vergütung) nachzuholen ist.

Beispiel 2

Die sächsische Staatsoper zahlt einem in Japan ansässigen Medienkünstler im Mai 2022 3.000 EUR für die Nutzungsüberlassung von Filmmaterial für eine Operninszenierung. Auf der Grundlage von § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG wurde kein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vorgenommen, da nach Art. 12 Abs. 1 DBA-Japan ein deutsches Quellensteuerecht ausgeschlossen ist.

Entsprechend wurde in der Anmeldung für das 2. Quartal 2022 (fällig am 10.6.22) an das BZSt eine Nullmeldung aufgenommen. Anfang September 2022 schuldet die Staatsoper aufgrund eines neuen Vertrages demselben Medienkünstler 3.000 EUR für eine Rechteüberlassung neuen Materials. Nunmehr hat die Staatsoper einen Steuerabzug von 15 % aller Vergütungen vorzunehmen, also 6.000 EUR × 15 % = 900 EUR zuzüglich 49,50 EUR Solidaritätszuschlag. Beim Vorliegen einer Bruttovereinbarung darf daher im September nur ein Betrag von 2.050,50 EUR ausgezahlt werden. Dem Vergütungsgläubiger bleibt nun nur noch das Erstattungsverfahren nach § 50c Abs. 3 EStG.

Geringe Akzeptanz der bisherigen Freigrenze wegen Gefahr der Nachversteuerung

Diese rückwirkende Nichtanwendbarkeit der Freigrenze führte in der Praxis dazu, dass viele Vergütungsschuldner sie erst gar nicht genutzt haben. Insbesondere konnte sich der Fall ergeben, dass bei einem Überschreiten der Freigrenze durch eine geringe Zahlung, der Steuerabzug höher als diese Zahlung gewesen wäre und daher trotz Bruttovereinbarung eine zusätzliche Steuer vom Vergütungsschuldner zu leisten gewesen wäre.

Beispiel 3

Der Axel Springer Verlag zahlt an einen ausländischen Journalisten mit Wohnsitz in Frankreich im März 2023 für die Rechteüberlassung an Fotomaterial 5.000 EUR. Da gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Frankreich Deutschland kein Quellensteuerrecht bei Rechteüberlassungen zusteht und die Vergütung nicht höher als 5.000 EUR ist, konnte der Verlag nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. auf den Steuerabzug verzichten und hat entsprechend in der Anmeldung für das erste Quartal am 10.4.23 eine Steuer von 0 EUR für diese Vergütung angemeldet. Wenn der Verlag im November 2023 für die Nutzungsüberlassung eines weiteren Fotos an denselben Journalisten 200 EUR zahlt, ist die Jahresfreigrenze von 5.000 EUR überschritten und der Steuerabzug ist für sämtliche Vergütungen des Jahres nachzuholen. Die Steuer beträgt 15 % von 5.200 EUR also 780 EUR zuzüglich 42,90 EUR Solidaritätszuschlag.

Da der Verlag im November nur eine Vergütung von 200 EUR schuldet, kann der größte Teil der Steuer nicht einbehalten werden. Der Verlag muss aber die vollen 822,90 EUR ans BZSt abführen. In Bezug auf die zunächst aus eigenen Mitteln gezahlten zusätzlichen 622,90 EUR hat der Verlag zivilrechtlich einen Erstattungsanspruch an den Journalisten, der seinerseits dann einen Erstattungsantrag ans BZSt in Bezug auf die vollen 822,90 EUR richten kann.

Beispiel 3 ist wohl die beste Begründung, warum in den VZ 2022 und 2023 wenig Gebrauch von der Freigrenze gemacht wurde.

3. Freigrenze von 10.000 EUR ab dem 1.1.24

Erhöhte Freigrenze gilt ab 1.1.24, obwohl Gesetz erst am 27.3.24 beschlossen

Gemäß § 52 Abs. 47a S. 1 EStG ist bei Rechteüberlassungen für Vergütungen an beschränkt steuerpflichtige Gläubiger, die nach dem 31.12.23 zufließen, die erhöhte Freigrenze von 10.000 EUR anwendbar. Es handelt sich um eine zulässige begünstigende Rückwirkung, da das Gesetz erst am 27.3.24 beschlossen wurde. Dies ist allerdings misslich für Vergütungen, die vor dem 27.3.24, aber nach dem 31.12.23 geflossen sind, da bei der Zahlung der Vergütungsschuldner die Freigrenze im Zweifelsfall nicht angewendet wurde, insbesondere wenn die Vergütung zwar unter 10.000 EUR aber über 5.000 EUR lag.

Falls mit dem Vergütungsgläubiger eine Nettovereinbarung getroffen war, könnte der Vergütungsgläubiger jedoch die neue Freigrenze anwenden, da die Anmeldung ja erst am 10.4.24 an das BZSt zu schicken war (§ 50a Abs. 5 S. 3 EStG). Falls dem Vergütungsschuldner erst nach dem 10.4.24 die Anwendbarkeit der neuen Regelung bekannt wurde, wäre eine Korrektur der alten Anmeldung auch jetzt noch möglich.

Anmeldung erst bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats

Beispiel 4

Die Bühnen der Stadt Köln überweisen einem Bühnenbildner aus Österreich am 10.1.24 10.000 EUR für eine Rechteüberlassung. Da eine Nettovereinbarung vorlag, ermitteln sie einen Steuerabzug von 1.782 EUR zuzüglich 98 EUR Solidaritätszuschlag und melden diese Beträge zum 10.4.24 beim BZSt an, da die zuständigen Personen nicht wussten, dass es am 27.3.24 eine Gesetzesänderung gab.

Nach der Lektüre dieses Fachaufsatzes könnten die Bühnen der Stadt Köln ihre Anmeldung für das erste Quartal 2024 korrigieren und insoweit eine Steuer von 0 EUR anmelden, da bei der Zahlung vom 10.1.24 die Freigrenze von 10.000 EUR nicht überschritten wird und nach dem DBA-Österreich bei Lizenzgebühren dem Quellenstaat Deutschland kein Quellensteuerrecht eingeräumt wird. Entsprechend hat das BZSt die 1.782 EUR Abzugsteuer und den Solidaritätszuschlag von 98 EUR zu erstatten.

Mit Nullmeldung beim BZSt wird Freigrenze von 10.000 EUR nicht überschritten

Zwar würde m. E. nach wie vor eine Freigrenze von 10.000 EUR pro Quartal wesentlich mehr zu einer Verwaltungsvereinfachung beitragen und eher der Zielrichtung des vor der Einführung der Freigrenze in § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG geltenden Kontrollmeldeverfahrens mit seinem Jahresgrenzwert von 40.000 EUR entsprechen (vgl. § 50d Abs. 5 EStG a. F. und BMF 18.12.02, IV B 4 - S 2293 – 54/02, BStBl I 02, 1386). Aber die Verdoppelung führt natürlich zu einer besseren Entlastung als die bisherige Regelung im Veranlagungszeitraum 2022 und 2023.

Besonders erfreulich bei der Neuformulierung ist die Einbeziehung der Freigrenze in die Tatbestandsvoraussetzungen von S. 1, der mit dem Wort „soweit" beginnt. Dadurch wird eine rückwirkende Abzugsverpflichtung, wie sie sich aus der alten Formulierung im zweiten Halbsatz von § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ergibt („dies gilt nur, wenn die Vergütung zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen in demselben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen 5.000 EUR nicht übersteigt"; vgl. Holthaus in IStR 21, 383), vermieden.

Wegfall der Nachversteuerungsverpflichtung ab 2024

Beispiel 5

Die FAZ in Frankfurt zahlt dem in der Schweiz ansässigen Journalisten J 8.000 EUR für die Exklusivrechte an einer im Ausland erstellten Reportage im März 2024. Aufgrund der ab 1.1.24 anzuwendenden Neuregelung in § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG darf der Verlag auf einen Steuerabzug verzichten, da nach Art. 12 DBA-Schweiz für Rechteüberlassungen kein deutsches Quellensteuerrecht vorgesehen ist und die Vergütung nicht mehr als 10.000 EUR beträgt. Zahlt derselbe Verlag im April 2024 eine weitere Vergütung für die nächste Reportage an J i. H. v. 9.000 EUR, ist die Freigrenze überschritten. Nach der Neufassung von § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG entfaltet dieser Tatbestand aber keine Rückwirkung auf die erste Zahlung im März 2024.

Anders als in Beispiel 2 und 3 muss der Verlag die alte Anmeldung nicht korrigieren. Da die Freigrenze durch die zweite Vergütung von 9.000 EUR im April überschritten wird, muss der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG mit 15 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag einbehalten und zum 10.7.24 an das BZSt angemeldet und abgeführt werden. Alternativ hätte der Verlag auch vor Zahlung der zweiten Vergütung an J eine Freistellungsbescheinigung beim BZSt beantragen können.

Keine Abzugsteuerpflicht bei Vergütungen, die allein unter der Freigrenze liegen

Warum die etwas eindeutigere Formulierung im Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes (vgl. www.iww.de/s10974) „Bei Überschreiten der Freigrenze ist für die Vergütung, durch welche die Grenze von 10.000 EUR überschritten wird, die Steuer in Höhe der auf diese Vergütung entfallenden Steuer einzubehalten und abzuführen; vorher zugeflossene Vergütungen, die weder alleine noch unter Berücksichtigung weiterer bereits zugeflossener Vergütungen, zu einer Überschreitung der Grenze von 10.000 EUR führen, bleiben von der Befreiung zur Einbehaltung und Abführung der Steuer erfasst." im Regierungsentwurf (vgl. BT-Drs. 20/8628) fallen gelassen wurde, ist unklar. In der Gesetzesbegründung im Regierungsentwurf wird aber eindeutig weiterhin darauf hingewiesen, „dass ein Überschreiten der Freigrenze nur dazu führt, dass für die Vergütung, mit der die Freigrenze überschritten wird, eine Steuer auf den Gesamtbetrag dieser Vergütung einzubehalten und abzuführen ist. Bei Vergütungen, die nicht zum Überschreiten der Freigrenze führen, ist nachträglich keine Steuer einzubehalten. Die bisher notwendige Korrektur von bereits im gleichen Jahr eingereichten Steueranmeldungen entfällt." Damit dürfte hinreichend klar sein, dass selbst bei Einzelverträgen im selben Quartal mit demselben Vergütungsgläubiger der Schuldner auf die erste Vergütung die Abzugssteuerfreiheit nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG anwenden darf, auch wenn das Addieren einer späteren Vergütung zum Überschreiten der Freigrenze führt.

Anwendung der Freigrenze auf Teilzahlungen ist strittig

Liest man nur den Gesetzestext, könnte man der Auffassung sein, dass eine erste Zahlung von unter 10.000 EUR allerdings nicht in den Anwendungsbereich von § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG fällt, wenn es sich um einen Teilbetrag oder eine Vorauszahlung handelt und aufgrund des Vertrags von vornherein feststeht, dass der Vergütungsgläubiger im Kalenderjahr eine Vergütung von über 10.000 EUR erhalten wird. Dies hatte das BMF (18.12.02, IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl I 02, 1386) so ausdrücklich zum alten Kontrollmeldeverfahren klargestellt: „In die vorgenannten Höchstbeträge sind Vorschüsse, Teil-, Abschlags- und Abschlusszahlungen ... einzubeziehen." Allerdings weist das BZSt auf seiner Homepage ausdrücklich mit Beispielen darauf hin, dass die Freigrenze auch auf Teilzahlungen für einen Gesamtvertrag von über 10.000 EUR angewendet werden darf.

Beispiel 6

Das Schauspielhaus Bochum vereinbart mit einem Regisseur G aus Großbritannien eine Vorabvergütung im März 2024 von 6.000 EUR für das Erarbeiten einer Regiearbeit zur Neuinszenierung des Stücks „Frank der Fünfte" von Friedrich Dürrenmatt. Im gleichen Vertrag wird festgelegt, dass G für seine Arbeiten vor Ort in Bochum im Mai 2024 weitere 12.000 EUR erhält. Im Vertrag wurde nicht näher darauf eingegangen, welcher Anteil der Vergütungen auf die Nutzungsüberlassung der Urheberrechte entfällt.

Nach dem BMF-Schreiben vom 25.11.10 (IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 10, 1350, Rz. 87 Buchst. d)) schätzt das Schauspielhaus den Anteil der Rechteüberlassung auf jeweils 60 % der Vergütungen, also im März 2024 3.600 EUR und im Mai 7.200 EUR.

Nach Meinung des BZSt darf vom ersten Teilbetrag der Steuerabzug unterbleiben, da nach dem DBA zwischen Großbritannien und Deutschland bei Rechteüberlassungen kein Quellensteuerrecht eingeräumt wird. Vom zweiten Teilbetrag im Mai beträgt der Steuerabzug dann aber 15 % von 7.200 EUR, also 1.080 EUR zuzüglich 59,40 EUR Solidaritätszuschlag.

Abweichende Meinung zur Anwendung der Freigrenze auch auf Teilbeträge

Beachten Sie | Grotherr (FR 23, 1009) ist sogar der Auffassung, dass bis einschließlich 10.000 EUR die Steuerfreiheit oder reduzierte Besteuerung unabhängig von der Gesamthöhe der Vergütung in Anspruch genommen werden kann und nur der über 10.000 EUR liegende Teil einer Gesamtvergütung dem vollen Steuerabzug (zuzüglich Solidaritätszuschlag) zu unterwerfen ist. Er versteht die 10.000 EUR insoweit als Freibetrag. Er würde Beispiel 6 daher anders lösen.

■ Lösung Beispiel 6 (nach abweichender Auffassung)

Versteht man die 10.000 EUR als Freibetrag, kann nicht nur die Zahlung im März abzugsteuerfrei belassen werden, sondern auch der Anteil der Rechteüberlassung von der Vergütung im Mai, der auf die Rechteüberlassung entfällt und zusammen mit der Märzvergütung bis zu 10.000 EUR beträgt. Dies wären 6.400 EUR. Somit müssten von den 7.200 EUR im Mai nur 800 EUR dem Steuerabzug unterworfen werden. Die Steuer würde nur 120 EUR zuzüglich 6,60 EUR Solidaritätszuschlag betragen.

Anwendung eines Freibetrags von 10.000 EUR statt einer Freigrenze

Diese Auffassung widerspricht allerdings der ausdrücklichen Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drs. 20/8628, 128). Hier heißt es nämlich: „Für die Vergütung, mit der die Freigrenze überschritten wird, ist der Steuereinbehalt – wie bisher – in voller Höhe und auf diese Vergütung **insgesamt** vorzunehmen." (Herv. d. Autors). Da aktuell verschiedene Auffassungen zur Auslegung des Gesetzestextes in der Fachliteratur vorliegen, wäre eine klarstellende Verwaltungsanweisung zur Handhabung der Freigrenze wünschenswert.

In der Gesetzesbegründung ist eindeutig von „Freigrenze" die Rede

4. Ermittlung der Umsatzsteuer nach § 13b UStG

Nach § 13b Abs. 5 UStG schulden in Deutschland ansässige Unternehmer als eigene Steuerschuld die Umsatzsteuer von im Ausland ansässigen Unternehmern für z. B. Rechteüberlassungen. Ist der Leistungsempfänger im Inland von der Umsatzsteuer befreit, wie z. B. sämtliche Theater, Opernhäuser und Konzerthäuser (nach § 4 Nr. 20 Buchst. a) UStG), ist diese Steuer aus eigenen Mitteln zu entrichten, da keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben ist.

Leistungsempfänger schuldet USt für Leistung des ausländischen Unternehmers

4.1 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a) UStG

Leistungen ausländischer Bühnenregisseure und Bühnenchoreografen können nach § 4 Nr. 20 Buchst. a) UStG von der Umsatzsteuer befreit sein, wenn eine entsprechende Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorliegt. Die Steuerfreiheit umfasst nur die typischen Leistungen, einschließlich der

üblicherweise damit verbundenen Nebenleistungen. Umsatzsteuerpflichtig sind in jedem Fall andersartige Leistungen, wie z. B. Entgelte für Autogrammstunden, Merchandising, Teilnahme an Diskussionsrunden oder Talkshows, Interviews, Vorträge, Werkeinführungen und Gutachten. Hier ist insbesondere bei mehreren Vertragsbestandteilen mit Bühnenregisseuren und Bühnenchoreografen die Umsatzsteuerpflicht zu beachten, selbst wenn für die rein künstlerische Leistung eine Bescheinigung i. S. v. § 4 Nr. 20 Buchst. a) UStG vorliegt.

Zuständigkeiten für Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a) UStG

Zuständig für die Erteilung der Bescheinigung ist die jeweilige Bezirksregierung oder eine andere oberste Landesbehörde, in der der Vergütungsschuldner (Theater etc.) seinen Sitz hat: In Bayern ist dies zentral für ganz Bayern die Bezirksregierung Niederbayern in Landshut, in Hessen ist dies zentral das Regierungspräsidium in Darmstadt, in Baden-Württemberg das Regierungspräsidium in Stuttgart, in Nordrhein-Westfalen dezentral die Regierungspräsidenten Arnsberg, Detmold, Düsseldorf, Köln und Münster, in Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Schleswig-Holstein, Thüringen ist das jeweilige Ministerium für Kultur zuständig, in Sachsen die Landesdirektion Sachsen, Dienststelle Dresden, in Sachsen-Anhalt das Landesverwaltungsamt in Halle (Saale), in Berlin die Senatskanzlei, in Bermen der Senator für Kultur, in Hamburg die Behörde für Kultur und Medien.

In einigen Bundesländern werden für diese Bescheinigungen Gebühren erhoben (z. B. in Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz), in anderen nicht (z. B. NRW).

Ungleichbehandlung von Bühnen- und Kostümbildnern

MERKE | Diese Befreiungsvorschrift gilt von vornherein nicht für Bühnen-, Kostüm- und Maskenbildner.

4.2 Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG

Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a) UStG 7 % für Bühnenregisseure und Bühnenchoreografen, für die keine Befreiungsbescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a) UStG vorliegt.

Ermäßigter Satz für Bühnen- und Kostümbildner ...

Die Leistungen der Bühnen- und Kostümbildner sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c) UStG mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, wenn der wesentliche Inhalt ihrer Leistung in der Übertragung eines Urheberrechtes besteht. Der ermäßigte Steuersatz ist dann anzuwenden, wenn für die Aufführung eines bestimmten Bühnenwerkes eigens ein Bühnen- oder Kostümbildner mit dem Entwurf des Bühnenbildes oder der Kostüme beauftragt wird. In diesem Fall wird es der auftraggebenden Bühne regelmäßig gerade auf die schöpferische Leistung der beauftragten Bühnen- oder Kostümbildner ankommen. Selbstständig tätige Bühnen- und Kostümbildner verpflichten sich im Regelfall gegenüber der Bühne bzw. dem Theater, eine Konzeption für das Bühnenbild bzw. die Kostüme zu erstellen und aufführungsreife Entwürfe mit den für die Realisierung notwendigen Details abzuliefern. Das Bühnenbild bzw. die Kostüme werden i. d. R. von den eigenen Werkstätten der Bühnen angefertigt. Darüber hinaus ist der Auftragnehmer verpflichtet, die Herstel-

lung des Bühnenbildes bzw. der Kostüme zu überwachen und bei Proben anwesend zu sein.

... wenn Rechteüberlassung prägender Teil der Leistung

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungen der selbstständigen Bühnen- und Kostümbildner kommt es entscheidend auf die vertragliche Vereinbarung und deren tatsächliche Durchführung an. Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, müssen den wesentlichen Inhalt der Vertragsbeziehung ausmachen. Davon kann i. d. R. ausgegangen werden, wenn für die Aufführung eines bestimmten Bühnenwerkes eigens ein Bühnen- oder Kostümbildner mit dem Entwurf des Bühnenbildes oder der Kostüme beauftragt wird. In diesen Fällen ist die Übertragung von Urheberrechten als prägender Bestandteil der Vertragsbeziehung anzusehen, mit der Folge, dass der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchs. c) UStG Anwendung findet (vgl. BMF 7.2.14, IV D 2 - S 7240/11/10002, BStBl I 14, 273).

Ebenfalls unter den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c) UStG fallen die klassischen Rechteüberlassungen von urheberrechtlich geschützten Werken wie Kompositionen, Dramen, Fotos oder wissenschaftlichen Texten zur Veröffentlichung.

4.3 Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

Abzugsteuern nach § 50a EStG gehören in die USt-Bemessungsgrundlage

Nach § 10 Abs. 1 UStG ist die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer das Entgelt einschließlich aller Aufwendungen des Leistungsempfängers zur Erlangung der Leistung. Damit ist die Bemessungsrundlage für die Umsatzsteuer wesentlich breiter als beim Steuerabzug nach § 50a EStG. Insbesondere erstattete Reisekosten gehören grundsätzlich zum umsatzsteuerlichen Entgelt. Betriebsausgaben oder Werbungskosten dürfen auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie nachgewiesen wurden. Insbesondere wenn bezogen auf die Abzugsteuer nach § 50a EStG eine Nettovereinbarung vorliegt, ist darauf zu achten, dass die geschuldete Abzugsteuer nach § 50a EStG einschließlich des darauf zu erhebenden Solidaritätszuschlages in der Bemessungsrundlage der Umsatzsteuer neben der Nettogage zu erfassen ist.

USt gehört als Steuer des Vergütungsschuldners nicht zur Vergütung

MERKE | In Verträgen sorgen die Begriffe Brutto- und Nettovereinbarung in Bezug auf die Umsatzsteuer regelmäßig für Verwirrung. Da die Umsatzsteuer bei Vergütungen an ausländische Unternehmer nach § 13b UStG eine eigene Steuerschuld des Vergütungsschuldners (z. B. Verlag, Veranstalter, Theater etc.) ist, gehört sie nicht zur Vergütung, insbesondere auch nicht in die Bruttovergütung. Brutto heißt bei Vergütungen, z. B. an ausländische Künstler und Sportler, lediglich einschließlich der Abzugsteuer nach § 50a EStG. In Verträgen mit ausländischen Künstlern darf die Umsatzsteuer daher nicht als Betrag auftauchen. Lediglich ein Hinweis auf die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG ist zulässig.

Beispiel 7

Komponist K aus Estland hat mit dem Nationaltheater Mannheim einen Vertrag mit einer **Bruttovereinbarung** über die Aufführungsrechte an einem Oratorium geschlossen. Das Werk wurde bereits in Estland vor zwei Jahren uraufgeführt. K soll im März 2024 einen Bruttobetrag von 20.000 EUR erhalten. Eine Reduzierungsbescheinigung des BZSt nach dem DBA-Estland liegt nicht vor.

Umsatzsteuer beträgt 7 % auf den Bruttobetrag

Das Nationaltheater Mannheim hat einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG von 15 % der gesamten Bruttovergütung einzubehalten, da der volle Betrag als Rechteüberlassung einzustufen ist. Der Steuerabzug beträgt 3.000 EUR zuzüglich 165 EUR Solidaritätszuschlag. Die Umsatzsteuer ermittelt sich mit 7 % der Bruttovergütung, also 1.400 EUR. Der Nettobetrag von 16.835 EUR ist dem Komponisten auszuzahlen.

Beispiel 8

Sachverhalt wie in Beispiel 7, nur dass hier der Vertrag mit einer **Nettovereinbarung** über die Aufführungsrechte an dem Oratorium geschlossen wurde. K soll im März 2024 einen Nettobetrag von 20.000 EUR erhalten.

Nettobetrag ist auf Bruttobetrag hochzurechnen

Das Nationaltheater Mannheim hat einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG von 17,82 % der Nettovergütung abzuführen, da der volle Betrag als Rechteüberlassung einzustufen ist. Der Steuerabzug beträgt 3.564 EUR zzgl. 196 EUR Solidaritätszuschlag. Die Umsatzsteuer ermittelt sich mit 7 % der Bruttovergütung von insgesamt 23.760 EUR, also 1.663,20 EUR. Der Nettobetrag von 20.000 EUR ist dem Komponisten auszuzahlen.

Beim Vorliegen einer Nettovereinbarung mit dem ausländischen Unternehmer bezogen auf den Steuerabzug nach § 50a EStG ergeben sich unmittelbare Auswirkungen der neuen Freigrenze in § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Ermittlung der Umsatzsteuer nach § 13b UStG.

Beispiel 9

Sachverhalt wie in Beispiel 8, nur dass K im März 2024 einen **Nettobetrag von lediglich 9.000 EUR** erhalten soll. Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG darf die Reduzierung nach dem DBA-Estland auf 10 % auch ohne eine Reduzierungsbescheinigung des BZSt angewandt werden.

Anwendung der Freigrenze, da Bruttovergütung nicht über 10.000 EUR

Das Nationaltheater Mannheim hat einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG lediglich von 10 % der gesamten Bruttovergütung einzubehalten. Wegen der Nettovereinbarung ist der Steuerabzug hochzurechnen. 9.000 EUR entsprechen 90 % der Bruttovergütung, also beträgt die Bruttovergütung 9.000 EUR ÷ 0,90 = 10.000 EUR, der Steuerabzug beträgt 10 %, also 1.000 EUR. Der Solidaritätszuschlag entfällt nach § 5 SolzG ganz. Die Umsatzsteuer ermittelt sich mit 7 % der Bruttovergütung von 10.000 EUR, also 700 EUR. Der Nettobetrag von 9.000 EUR ist dem Komponisten auszuzahlen.

Beachten Sie | Ein Nettohonorar von 10.000 EUR liegt nur dann unterhalb der Freigrenze, wenn nach dem einschlägigen DBA kein deutsches Quellensteuerrecht besteht.

Beispiel 10

Aufteilung der Vergütung in Rechteüberlassung und Tätigkeitsvergütung

Bühnenbildnerin B aus Lettland hat mit dem Staatstheater Kassel einen Vertrag mit **Nettovereinbarung** über die Erstellung und Nutzung eines Bühnenbildes geschlossen. B soll im März 2024 einen Betrag von 10.000 EUR netto erhalten. Da im Vertrag keine näheren Ausführungen gemacht wurden, ist nach dem BMF vom 25.11.10 (IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 10, 1350) davon auszugehen, dass 60 % der Vergütung eine Rechteüberlassung darstellen. Da die Vergütung für die Rechteüberlassung unter 10.000 EUR liegt, kann die Reduzierung nach dem DBA-Lettland auf 10 % ohne eine Reduzierungsbescheinigung des BZSt erfolgen.

Das Staatstheater Kassel hat einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG von 10 % der Bruttovergütung der Rechteüberlassung abzuführen. Dies ist bezogen auf den Nettobetrag von 6.000 EUR (60 % von 10.000 EUR) hochzurechnen. 6.000 EUR entsprechen 90 % des Bruttobetrags der Rechteüberlassung. Der Bruttobetrag ist also mit 6.000 EUR ÷ 0,90 zu ermitteln und beträgt 6.667 EUR. Der Steuerbetrag beträgt 667 EUR. Der Solidaritätszuschlag entfällt wiederum. Die Umsatzsteuer ermittelt sich mit 7 % der gesamten Bruttovergütung von 10.667 EUR (4.000 EUR Anteil Tätigkeitsvergütung + 6.667 EUR Bruttovergütung Anteil Rechte) und beträgt 746,70 EUR. Der Nettobetrag von 10.000 EUR ist der Bühnenbildnerin auszuzahlen.

5. Fazit

Wesentliche Vereinfachung der DBA-Anwendung auf Rechteüberlassungen

Die Neufassung von § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ab 1.1.24 führt zu einer wesentlichen Vereinfachung der DBA-Anwendung auf Rechteüberlassungen. Bei Vergütungen bis 10.000 EUR entfällt ab 2024 der umständliche und äußerst langwierige Weg des Freistellungs- oder Reduzierungsantrages beim BZSt. Insbesondere bedarf es in diesen Fällen keiner ausdrücklichen Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörden. Durch den Wegfall der rückwirkenden Nichtanwendung der Freigrenze bei späterem Überschreiten ist ab 2024 kein Risiko mehr gegeben, dass nachträglich Beträge versteuert werden müssen, die zunächst abzugssteuerfrei bzw. reduziert besteuert wurden. Hierdurch dürfte die neue Freigrenze eine wesentlich größere Rolle in der Praxis spielen als die verunglückte Vorgängerregelung in den VZ 2022 und 2023.

Finanzverwaltung sollte genaue Handhabung der Freigrenze klarstellen

Aufgrund abweichender Literaturmeinung (vgl. Grotherr, FR 23, 1009) zur Gesetzesbegründung ist die genaue Handhabung der Freigrenze allerdings strittig. Insoweit sollte die Finanzverwaltung zeitnah bekannt geben, ob die Freigrenze auch auf Teilbeträge angewandt werden darf, wenn feststeht, dass an denselben Vergütungsgläubiger im Kalenderjahr insgesamt mehr als 10.000 EUR für Rechteüberlassungen vom selben Vergütungsschuldner gezahlt werden, bzw. ob bei einer Vergütung von über 10.000 EUR für den Betrag von 10.000 EUR die reduzierte Besteuerung bzw. die Freistellung möglich ist.

Beachten Sie | In der Praxis wirkt sich die Freigrenze unmittelbar auf die Ermittlung der Umsatzsteuer nach § 13b UStG bei einer Nettovereinbarung bezogen auf den Steuerabzug nach § 50a EStG aus.

AUTOR | Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Er ist Gründungsmitglied des Instituts für Internationales Steuerrecht e. V. Nordkirchen. Sein Beitrag ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und gibt seine persönliche Meinung wieder.