Notwendige Nachweise beim Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG

Aktuelle Nachweis- und Aufteilungsprobleme

Jörg Holthaus*

Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler können Anteile enthalten, die als Rechteüberlassung grds. abzugssteuerpflichtig nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG sind. Auch bei Journalisten und Bildberichterstattern können Vergütungsteile als Rechteüberlassung einzustufen sein. Bei solchen gemischten Verträgen ist es oft schwierig, einen konkreten Aufteilungsmaßstab zu finden. Das BMF und der BFH haben für ein paar Anhaltspunkte gesorgt. Besonders wichtig wird die korrekte Aufteilung in der Praxis bei der seit dem 1.1.2024 anzuwendenden Freigrenze[1] in § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG.[2] Zudem stellt sich der inländische Vergütungsschuldner immer häufiger die Frage, welche Nachweise er vorhalten muss, um einer möglichen Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG zu entgehen. Hierzu gibt es aktuell keine konkrete Verwaltungsanweisung. Der folgende Beitrag stellt verschiedene Aufteilungsmöglichkeiten bei gemischten Verträgen an konkreten Beispielen aus der Praxis vor und analysiert die Nachweispflichten.

Kernaussagen

- Vergütungen an beschränkt steuerpflichtige werkschaffende Künstler (wie Regisseure, Choreografen und Komponisten) können regelmäßig in eine nicht abzugssteuerpflichtige Tätigkeitsvergütung (40 %) und eine grds. abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung (60 %) aufgeteilt werden, auf die dann das Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG anwendbar ist.
- Werden inländische Darbietungen durch eine zusätzliche Handlung verwertet, können von einer Gesamtvergütung 20 % als Rechteüberlassung eingestuft und ggf. nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG abzugssteuerfrei bleiben oder reduziert besteuert werden. Bei Ausrüstungsverträgen von beschränkt steuerpflichtigen Sportlern kann in Anlehnung an ein BFH-Urteil ein Anteil von 23 % der Gesamtvergütung als Rechteüberlassung eingestuft werden.
- Als Nachweis der Abkommensberechtigung sollten sich Vergütungsschuldner bei Anwendung der Freigrenze aus § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde vom Vergütungsgläubiger vorlegen lassen.

* Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist Referent bei der Bundesfinanzakademie in Brühl und Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht. Dieser Aufsatz ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und spiegelt die persönliche Meinung des Autors wider.

1 Zur Anwendung der Freigrenze und zu den Besonderheiten verschiedener DBA vgl. Holthaus, IWB 12/2025 S. 439 NWB UAAAJ-93642 und ausführlich in Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 4. Aufl. 2025.

2 Vgl. Art. 2 Nr. 9 des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024 (BGBl I 2024 Nr. 108).

I. Gemischte Verträge mit ausländischen Vergütungsgläubigern

1. Ausländische werkschaffende Künstler und Journalisten

Solche Verträge enthalten regelmäßig anteilige Vergütungen für Rechteüberlassungen

Bei einheitlichen Verträgen mit ausländischen werkschaffenden Künstlern, wie Regisseuren, Bühnen- und Kostümbildnern, Komponisten etc., ist eine genaue Unterscheidung der einzelnen Komponenten und die Aufteilung der Gesamtvergütung nötig. Soweit ein Teil der Vergütung auf eine Rechteüberlassung entfällt, wird dieser Teil grds. mit dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG belastet bzw. kann ganz oder teilweise aufgrund eines DBA über das BZSt oder nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG entlastet werden.

Bei Zahlungen einer inländischen Bühne an einen ausländischen Choreografen oder Regisseur steht nach dem BMF-Schreiben v. 25.11.2010[3] die Nutzungsüberlassung des Rechts an der Choreografie bzw. Regieleistung im Vordergrund! Nach Textziffer 7.4 Buchstabe d des BMF-Schreibens können 40 % der persönlichen Ausübung des werkschaffenden Künstlers zugeschrieben werden und unterliegen insoweit keinem Steuerabzug. 60 % sollen danach auf die Verwertung (= Rechteüberlassung) entfallen und somit grds. abzugssteuerpflichtig sein, soweit keine Anhaltspunkte für einen anderen Aufteilungsmaßstab vorliegen.[4] Neben den dort beispielhaft genannten Bühnenbildnern und Choreografen werden in Textziffer 7.2 zudem ausdrücklich auch Maler, Bildhauer, Komponisten, Drehbuchautoren und Regisseure dem werkschaffenden Bereich zugeordnet.

Abkommensrechtlich handelt es sich um Lizenzgebühren

In den DBA sind Rechteüberlassungen regelmäßig unter Artikel 12 „Lizenzgebühren" zu subsummieren und dürfen im Quellenstaat Deutschland teilweise gar nicht[5] oder nur auf einen bestimmten Prozentsatz[6] begrenzt besteuert werden. Nach § 50c Abs. 1 EStG darf sich allerdings kein Vergütungsschuldner unmittelbar auf die DBA-Begrenzungen berufen. Der ausländische Vergütungsgläubiger kann entweder das Erstattungsverfahren nach § 50c Abs. 3 EStG oder (vor Zahlung der Vergütung) einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungs- bzw. Reduzierungsmöglichkeit jeweils beim BZSt stellen.

Bei Rechteüberlassungen darf der Vergütungsschuldner bei Vergütungen bis zu 10.000 € unmittelbar (ohne Bescheinigung des BZSt) die Begrenzungen eines einschlägigen DBA gem. § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG anwenden.

Beispiel 1: Regisseur R mit Wohnsitz in Rumänien erstellt eine Regiearbeit für die Neuinszenierung der Oper „Boris Godunov" für die Staatsoper Berlin. Er erhält im November 2025 eine Vergütung von 15.000 €. Zusätzlich übernimmt die Staatsoper unmittelbar die Flugkosten und Übernachtungskosten von 1.600 €.

Lösung: R erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da er eine künstlerische Tätigkeit im Inland ausübt. Da er keine Darbietung erbringt, ist § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht einschlägig. Nach dem BMF-Schreiben v. 25.11.2010 wird davon ausgegangen, dass 60 % der Vergütung für die Nutzungsüberlassung der Urheberrechte an der Regiearbeit gezahlt werden. 9.000 € sind daher grds. dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu unterwerfen.

---

[3] BMF, Schreiben v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 NWB GAAAD-56616.

[4] Vgl. BMF, Schreiben v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 NWB GAAAD-56616, Tz. 7.4 d).

[5] Zum Beispiel nach den DBA mit Belgien, Dänemark, Finnland, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Israel, Japan, Kroatien, Liechtenstein, Malta, den Niederlanden, Norwegen, Österreich, Schweden, der Schweiz, Spanien, Südafrika, Ungarn, den USA und Zypern.

[6] Zum Beispiel auf 5 % in den DBA mit Albanien, Australien, Bulgarien, Luxemburg, Nordmazedonien, Polen, Slowenien, der Tschechoslowakei (anzuwenden auf Tschechien und die Slowakei) und 10 % in den DBA mit Bangladesch, China, Estland, Indien, Lettland, Litauen, Jugoslawien (anzuwenden auf Bosnien-Herzegowina, Kosovo, Montenegro und Serbien), Kanada, Korea, Marokko, Mexiko, Neuseeland, Pakistan, den Philippinen, Portugal, Sri Lanka, der Türkei, Tunesien sowie Vietnam; zu den vielen Besonderheiten und anderen Höchstsätzen vgl. Holthaus, IWB 12/2025 S. 439 NWB UAAAJ-93642 und ausführlich in Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 4. Aufl. 2025.

Der Steuerabzug beträgt nach § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG grds. 15 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag. Übernommene Reisekosten – insbesondere Flug- und Übernachtungskosten – bleiben nach § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG abzugssteuerfrei.
Nach Art. 12 Abs. 1 DBA Rumänien beträgt der zulässige Quellensteuerhöchstsatz 3 %.
Nach § 50c Abs. 1 EStG hat der Vergütungsschuldner (Staatsoper) unabhängig vom DBA den vollen Steuerabzug (15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag) einzubehalten, wenn nicht vor Zahlung der Vergütung eine Reduzierungsbescheinigung des BZSt vorliegt (§ 50c Abs. 2 Nr. 1 EStG).
Da die Vergütung, die auf die Rechteüberlassung entfällt, nicht mehr als 10.000 € beträgt, darf die Staatsoper nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG den im DBA vorgesehenen Höchstsatz unmittelbar anwenden. Der Solidaritätszuschlag entfällt in diesem Fall gem. § 5 SoliZG.
Die Staatsoper hat daher nur 3 % von 9.000 €, also 270 €, einzubehalten und zum 10.1.2026 an das BZSt anzumelden und zu zahlen (§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG).
R erhält daher nur 14.730 € ausgezahlt.

Vergütungen an Journalisten enthalten nach Meinung des BFH auch beim „total buy out" immer einen Anteil einer Rechteüberlassung

Aufgrund eines Urteils des BFH wurde klargestellt, dass auch die Übertragung aller Nutzungs- und Verwertungsrechte (total buy out) als zeitlich befristete Rechteüberlassung abzugssteuerpflichtig ist.[7] Der Maßstab 60/40 soll grds. auch bei Journalisten, Bildberichterstattern und Auslandskorrespondenten angewandt werden.

Die Aufteilung in abzugssteuerfreie Tätigkeitsvergütung und abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung kann und darf allerdings nicht vorgenommen werden, wenn der Vergütungsgläubiger die Rechte an einem Werk überlässt, das bereits vorhanden ist und wo somit keine konkrete Tätigkeit des Vergütungsgläubigers erforderlich ist.

Beispiel 2: Krimiautor K mit Wohnsitz in Monaco überlässt einem deutschen Verlag das Recht auf Veröffentlichung seines Krimis in Deutschland gegen eine Zahlung von 20.000 € im Oktober 2025. Das Buch war mit geringer Auflage bereits 2017 bei einem österreichischen Verlag erschienen. Die Rechte des österreichischen Verlags waren 2024 ausgelaufen.
Lösung: K erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da er eine künstlerische Tätigkeit im Inland verwertet. Von der Vergütung entfällt kein Anteil auf eine abzugssteuerfreie Tätigkeitsvergütung, so dass der gesamte Betrag von 20.000 € dem Steuerabzug von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag zu unterwerfen ist. Die Steuer von 3.000 € und der Solidaritätszuschlag von 165 € sind bei Zahlung einzubehalten und zum 10.1.2026 an das BZSt anzumelden und zu zahlen. K erhält nur 16.835 € ausbezahlt.

2. Darbietungen und Verwertungen im Inland

Darbietungseinkünfte sind nur bei öffentlicher Förderung freistellbar

Vergütungen für künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende und ähnliche Darbietungen im Inland unterliegen nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Steuerabzug mit 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Abkommensrechtlich fallen diese Vergütungen unter Artikel 17 „Künstler und Sportler" und dürfen daher regelmäßig im jeweiligen Auftrittsstaat besteuert werden. Spezielle Freistellungsmöglichkeiten gibt es hier nach den meisten DBA nur,[8] wenn der Auftritt aus öffentlichen Mitteln des Ansässigkeits-

[7] BFH, Urteil v. 24.10.2018 - I R 83/16 NWB PAAAH-12507; BFH, Urteil v. 24.10.2018 - I R 69/16 NWB SAAAH-12519.
[8] Zu den genauen Freistellungsmöglichkeiten bei darbietenden Künstlern vgl. Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 4. Aufl. 2025, Kapitel C.

staates der Künstler und in einigen wenigen Fällen[9] auch aus öffentlichen Mitteln des Auftrittsstaates Deutschland gefördert wird.

Daher sind die Abgrenzung und Aufteilung von Vergütungen wichtig, wenn ein Teil der Vergütung an Darbietende als eigenständige Verwertung im Inland und somit als Rechteüberlassung einzustufen ist. Zwar unterliegen auch Rechteüberlassungen dem Steuerabzug mit 15 % nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, aber abkommensrechtlich sind sie regelmäßig als Lizenzgebühren i. S. von Art. 12 OECD-MA 2017 einzustufen und nach vielen DBA freistellbar oder nur reduziert zu besteuern (s. oben). Genau für solche Fälle hat das BMF einen Aufteilungsmaßstab festgelegt.[10] Es geht davon aus, dass grds. 80 % der Vergütung auf die Darbietung selbst und 20 % auf die Verwertung entfallen.

Aufteilung 80/20 bei Darbietung und Verwertung

Beispiel 3: Das spanische Kammerorchester B aus Barcelona erhält für ein Konzert in München eine Vergütung von 20.000 €. Mit dem Betrag sind auch die Rechte des Konzerts zwecks Vervielfältigung und Verkauf des CD-Mitschnitts abgegolten.

Lösung: Zwar unterliegt die Gesamtvergütung grds. dem Steuerabzug von 15 %, jedoch kann nach dem DBA Spanien für den Teil der Vergütung, der auf die Rechteüberlassung entfällt, eine Freistellung bzw. Erstattung beim BZSt beantragt werden. Nach der 80/20-Regelung wären 4.000 € (20 % der Gesamtvergütung) nach dem DBA Spanien freistellbar.

Da der Anteil der Rechteüberlassung insgesamt nicht mehr als 10.000 € beträgt, darf der Vergütungsschuldner nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. mit Art. 12 DBA Spanien auf den Steuerabzug insoweit verzichten. Er muss lediglich von der Darbietungsvergütung von 16.000 € den Steuerabzug mit 15 % – also 2.400 € zuzüglich 132 € Solidaritätszuschlag – vornehmen und an das BZSt anmelden und zahlen. B erhält somit lediglich 17.468 € ausbezahlt.

3. Kunstwerke und spezielle Mischformate

Bei Malern und Bildhauern sind abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassungen denkbar, wenn z. B. der Maler das Recht einräumt, von seinem Kunstwerk Poster oder Bücher drucken zu lassen, die am Markt angeboten werden. Der reine Verkauf eines Bildes oder einer Plastik ist dagegen nicht abzugssteuerpflichtig.[11] Stellt ein Sammler oder Museum gegen Entgelt Kunstwerke zur Verfügung, um sie in einer speziellen Ausstellung im Inland zu zeigen, liegen m. E. keine Rechteüberlassungen vor, sondern abzugssteuerfreie Nutzungsüberlassungen von Sachen (hier Kunstwerken).

Kauf und Ausstellung von körperlichen Kunstwerken ist grds. nicht abzugssteuerpflichtig

Ein geschütztes Ausstellungsrecht gibt es in Deutschland nach § 18 UrhG nur an unveröffentlichten Werken. Dieses besteht nach dem Verkauf eines Kunstwerks durch den Urheber nur noch, wenn sich der Urheber im Kaufvertrag diese Rechte weiterhin vorbehält. Bei einem vorbehaltlosen Kauf (Regelfall) eines Kunstwerks durch einen Sammler oder ein Museum geht dieses Recht daher unter. Insoweit kann regelmäßig bei der Überlassung von Kunstwerken für eine Ausstellung nicht von einer abzugssteuerpflichtigen Rechteüberlassung ausgegangen werden.[12] Zivilrechtlich liegt eine Nutzungsüberlassung von körperlichen Gegenständen (Sachen) vor.

Ist das Kunstwerk jedoch kein körperlicher Gegenstand, wie ein Gemälde oder eine Plastik, sondern eine Videoinstallation oder ein multimediales Kunstwerk, ist die steuerliche Einordnung anders. Hauptbestandteil solcher Kunstwerke sind oft zeitlich

Bei multimedialen Kunstwerken ist regelmäßig eine Rechteüberlassung enthalten

[9] Zum Beispiel im DBA Niederlande und im DBA Polen.
[10] BMF, Schreiben v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 NWB GAAAD-56616, Rz. 87.
[11] Vgl. ausführlich Holthaus, PIStB 2021 S. 243.
[12] Vgl. ausführlich Holthaus, PIStB 2021 S. 243.

befristete Rechteüberlassungen. Die bild- und tongebenden Gegenstände (z. B. Leinwände, Bildschirme, Projektoren, Sound-Bars) sind hier meist nur Beiwerk, das vom Aussteller nach Anweisungen des Künstlers beschafft und installiert werden muss. Wesentlich für solche Kunstwerke ist, dass sie gleichzeitig an verschiedene Aussteller zur Verfügung gestellt werden können. Damit handelt es sich faktisch nicht um die Nutzungsüberlassung von Sachen (wie bei einem Gemälde oder einer Plastik), sondern um eine (abzugssteuerpflichtige) Rechteüberlassung.

Hier kommt es auf zeitliche Aspekte und Exklusivrechte an

Ein solches Kunstwerk geht praktisch auch bei einer zeitlich unbefristeten Zurverfügungstellung nicht in das Eigentum eines Erwerbers über. Erwirbt ein deutsches Museum ein solches multimediale Kunstwerk, ist zu prüfen, ob dieses Kunstwerk konkret vom Künstler (zunächst) für diesen Vergütungsschuldner (Museum) geschaffen wurde. In diesem Fall dürfte die Gesamtvergütung in eine abzugssteuerfreie Tätigkeitsvergütung (40 %) und eine abzugssteuerpflichtige Nutzungsüberlassung des Rechts an der Installation (60 %) aufgeteilt werden. Wurde die Installation bereits vorab vom Künstler geschaffen und überlässt er dem inländischen Vergütungsgläubiger lediglich ein (ggf. Zweit-)Ausstellungsrecht, ist die **gesamte** Vergütung als abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung einzustufen.

Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG wäre auch in diesen Fällen eine unmittelbare Berücksichtigung der DBA-Begrenzungen möglich.

Beispiel 4: Die Kunsthalle Hamburg erwirbt für 12.000 € von Lichtkünstler L aus Luxemburg ein multimediales Kunstwerk. Alle Video- und Tonsequenzen stellt L der Kunsthalle digital zur Verfügung. Zusätzlich macht L genaue Angaben, wo in einem Raum verschiedene Beamer und Lautsprecher aufzustellen sind, um das Kunstwerk zu präsentieren. Die technischen Geräte erwirbt die Kunsthalle direkt im Einzelhandel in Deutschland. L hat das Kunstwerk speziell für die Kunsthalle Hamburg kreiert. Er behält sich aber das Recht vor, nach Ablauf von zwei Jahren das gleiche Kunstwerk auch an weitere Museen weltweit zu überlassen.

Lösung: Bei der Überlassung der Video- und Tonsequenzen für das multimediale Kunstwerk handelt es ich um eine Rechteüberlassung i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Da das Kunstwerk speziell für die Kunsthalle Hamburg geschaffen wurde, kann ein Anteil von 40 % der Gesamtvergütung als abzugssteuerfreie Tätigkeitsvergütung eingestuft werden.

Der Anteil der abzugssteuerpflichtigen Rechteüberlassung beträgt somit 60 % von 12.000 €, hier also 7.200 €. Dieser Betrag ist nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG grds. dem Steuerabzug mit 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag zu unterwerfen. Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. mit Art. 12 DBA Luxemburg darf die Kunsthalle den Steuerabzug mit 5 % vornehmen. Er beträgt daher nur 360 €. L erhält 11.640 € ausbezahlt.

Medienkunst, wie eine Videoarbeit, kann auch im Bereich der darbietenden Kunst, z. B. in Theatern oder Opernhäusern, eine Rolle spielen. Wird eine filmische Sequenz speziell für ein Theaterstück, eine Oper oder ein Ballett gedreht und zur Nutzung überlassen, ist wiederum eine Aufteilung 60/40 geboten. Wird bereits vorhandenes filmisches Material zur Nutzung überlassen, ist eine zu 100 % abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung gegeben.

Videoinstallationen mit darbietenden Künstlern müssen gleich mehrfach aufgeteilt werden

Teilweise ergeben sich in der Praxis hier komplexe Mischformen. So hat beispielsweise ein deutsches Opernhaus in einer Inszenierung des Rheingolds Videosequenzen mit ausländischen Sängern aufgenommen und während der Veranstaltung gezeigt. Dieselben ausländischen Sänger agieren in der Inszenierung. Hier muss die Gesamtvergütung in einen Darbietungsteil und einen Videoaufnahmeteil aufgeteilt werden. Der Darbietungsteil ist nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugssteuerpflichtig.

Von dem Videoaufnahmeanteil ist dann wiederum ein Anteil von grds. 40 % als Tätigkeitsvergütung einzustufen. Dieser Teil ist aber abzugssteuerpflichtig, wenn die Videoaufnahme im Inland stattfand, da auch hier die Voraussetzungen von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt sind. Fanden die Dreharbeiten im Ausland statt, ist dieser Teil der Vergütung nicht abzugssteuerpflichtig.

Von dem Videoaufnahmeteil sind schließlich 60 % als Rechteüberlassung einzustufen, die nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG grds. einem Steuerabzug von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag unterliegen. Hier ist wieder § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG einschlägig, wenn dieser Teil nicht mehr als 10.000 € beträgt.

Klarheit schafft eine vertragliche Aufteilung der Bestandteile

Das größte Problem in der Praxis ist es hier jeweils, den richtigen Aufteilungsmaßstab für den Anteil „Darbietungseinkünfte" und den Anteil „Videoaufnahme und Rechteüberlassung am Video" zu finden. Hilfreich wäre es hier, im Honorarvertrag eindeutig Zuordnungsregelungen zu treffen oder ggf. gleich zwei separate Verträge über die Darbietung als Sänger und für das Erstellen und Überlassen der Videoarbeit zu machen.

Viele DBA enthalten Sonderreglungen dazu

Zudem ist zu beachten, dass einige deutsche DBA Sonderregelungen bei der Überlassung von Filmmaterial haben. So ist im DBA Italien ausdrücklich kein Quellensteuerrecht bei der Überlassung von literarischen, musikalischen, künstlerischen Werken und Filmen vorgesehen, bei allen übrigen Rechteüberlassungen allerdings eine Quellensteuer von maximal 5 %. Weitere Besonderheiten[13] enthalten die DBA mit Aserbaidschan, Frankreich, Indonesien, Kanada, Liechtenstein, Malta, Österreich, Singapur, Südafrika, Thailand, der Ukraine und Usbekistan.

Bei einem **Licht-Designer** muss unterschieden werden, ob er als rein werkschaffender Künstler wie ein Choreograf unter die Aufteilungsregelung 60/40 fällt oder ob er selbst Teil einer Darbietung ist. Ist er selbst auf der Bühne als Licht-Designer vor Publikum tätig, erzielt er Darbietungseinkünfte, die insgesamt nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Steuerabzug zu unterwerfen sind.[14]

4. Ausrüstungsverträge mit ausländischen Sportlern

Der BFH teilte Ausrüstungsverträge auf – Maßstab wird noch heute genutzt

Bei Ausrüstungsverträgen durch inländische Werbepartner ist zu beachten, dass ein Teil der Vergütung auf die sportlichen Darbietungen entfällt und ein weiterer Teil eine Rechteüberlassung darstellt. In einem Urteilsfall des BFH[15] hatte ein Finanzamt den Vergütungsanteil für das Aufbringen des Firmenlogos der Klägerin auf den Rennfahrzeugen und der Fahrerbekleidung während aller Rennen und Promotion-Veranstaltungen auf 67 % der Gesamtvergütung (Zahlungen und Sachleistungen), den Anteil für die Einräumung der Rechte, Namen, Logos sowie Bilder von den Rennfahrzeugen für Werbeaktivitäten außerhalb der Rennen auf 23 % der Gesamtvergütung und den (nicht abzugssteuerpflichtigen) Anteil der übrigen Leistungen auf 10 % der Gesamtvergütung geschätzt. Diese Aufteilung wird bis heute regelmäßig genutzt. Zu beachten ist, dass die 67 % auf alle (weltweiten) Rennen aufzuteilen sind und nur der Anteil der Rennen in Deutschland abzugssteuerpflichtig ist.

Beispiel 5: Ein in Monaco ansässiger Fahrer M der Deutschen Tourenwagen-Meisterschaft (DTM) hat einen Sponsorenvertrag mit der deutschen Versicherungsgesellschaft V. Er trägt bei allen Rennen das Logo der V auf seiner Rennkleidung und seinem Helm. V darf mit dem Namen und dem Bild des M werben. M erhält insgesamt

[13] Vgl. Holthaus, IWB 12/2025 S. 439 NWB UAAAJ-93642 und ausführlich in Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 4. Aufl. 2025.

[14] Vgl. BFH, Urteil v. 11.7.2018 - I R 44/16 NWB JAAAH-03437.

[15] BFH, Urteil v. 6.6.2012 - I R 3/11 NWB IAAAE-20478.

8.000 € für das Kalenderjahr. In dem Jahr 01 finden 18 Renntage auf verschiedenen Rennstrecken in Deutschland, 3 Renntage in den Niederlanden und 3 Renntage in Österreich statt.

Lösung: Die Vergütung von 8.000 € entfällt in entsprechender Anwendung des BFH-Urteils zu 67 % auf die Rennen – insgesamt also 5.360 €. Da nur 18 von insgesamt 24 Rennen in Deutschland stattfanden, hängen nur 18/24 – also 75 % – mit sportlichen Darbietungen im Inland zusammen. Nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG beträgt der Steuerabzug insoweit 15 % von (5.360 € x 75 %) = 603 €. Hinzu kommen 5,5 % = 33,16 € Solidaritätszuschlag.

Zusätzlich ist nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ein Steuerabzug für den Anteil der Rechtenutzung, der mit 23 % der Gesamtvergütung geschätzt werden kann, vorzunehmen: 15 % x (8.000 € x 23 %) = 276 € zuzüglich 15,18 € Solidaritätszuschlag.

Abwandlung: B mit Wohnsitz in Brasilien ist Formel 1-Fahrer und erhält 100.000 € von V für die obigen Tätigkeiten. Es findet kein Rennen in Deutschland statt.

Da nach der obigen Aufteilung 67 % auf die Rennen entfallen, aber keines der Rennen im Inland stattfand, sind insoweit keine abzugssteuerpflichtigen Einkünfte gegeben. Lediglich die 23 %, also 23.000 €, unterliegen als Rechteüberlassung dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG mit 15 %, mithin 3.450 € zuzüglich 189,75 € Solidaritätszuschlag.

L Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 4. Aufl.2025, NWB Verlag, ISBN 978-3-482-63724-7

Der jeweilige Anteil der Rechteüberlassung von 23 % kann wiederum, wenn der Sportler in einem DBA-Staat ansässig ist, je nach Ausgestaltung freigestellt oder reduziert besteuert werden. Das Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ist anwendbar. Eine Besonderheit enthalten insoweit das DBA Österreich und das DBA Liechtenstein, da hierin jeweils ein unbegrenztes Quellensteuerrecht am Namen und Bild von Künstlern und Sportlern im jeweiligen Artikel „Künstler und Sportler" verankert wurde.

II. Nachweispflichten und Anwendung der DBA

Der § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG lagert die Prüfung der Abkommensberechtigung und der genauen Abkommensanwendung auf den Vergütungsschuldner aus, wenn dieser das Verschonungsverfahren nutzen will.

Vergütungsgläubiger muss Abkommensberechtigung nachweisen

Der Vergütungsschuldner muss sich zunächst vergewissern, in welchem konkreten DBA-Staat sein Vergütungsgläubiger ansässig ist. Hierbei ist zunächst zu klären, wer tatsächlich als Vergütungsgläubiger anzusehen ist. Häufig werden Verträge in Vertretung von (on behalf of oder p.p.) ausländischen Künstlern und Sportlern von Agenturen geschlossen, die den Vertrag aber im Namen und für Rechnung der ausländischen Künstler und Sportler abschließen. Bei der Anwendung des Verschonungsverfahrens nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ist in diesen Fällen entscheidend, in welchem Staat die Künstler bzw. Sportler ansässig sind, da sie als zivilrechtlicher Vertragspartner und somit als Vergütungsgläubiger anzusehen sind. Die Ansässigkeit der Agentur spielt nur dann eine Rolle, wenn sie die Verträge im eigenen Namen und für eigene Rechnung also nicht in Vertretung abschließt und somit selbst zivilrechtlich der Vertragspartner ist.

Wohnsitz zum Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung ist maßgebend

Zudem ist zu beachten, dass gerade Sportler und Künstler häufiger den Wohnsitz (-Staat) wechseln. Entscheidend für die Anwendung von § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ist der Wohnsitz im Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung, da der Steuerabzug in diesem Zeitpunkt nach § 50a Abs. 5 Satz 1 EStG entsteht. Dies ist vor allem zu beachten, wenn aufgrund eines Vertrags Zahlungen für Rechteüberlassungen über einen längeren Zeitraum zu leisten sind. Der Vergütungsschuldner muss sich immer wieder verge-

wissern, in welchem Staat der Vergütungsgläubiger zu den einzelnen Zahlungszeitpunkten ansässig ist. Es reicht nicht aus, die Ansässigkeit bei Vertragsschluss oder zum Zeitpunkt der ersten Zahlung zu prüfen.

Beispiel 6: Journalist J ist seit Dezember 2023 in Österreich ansässig und erstellt regelmäßig Berichte für den deutschen Fernsehsender F. Für verschiedene Reportagen erhält er am 10.4.2024, 10.9.2024, 10.4.2025 und 10.9.2025 jeweils 6.000 €. Im Januar 2024 hat er seinen Wohnsitz von Österreich nach Montenegro verlegt.

Lösung: Die Vergütungen von 6.000 € sind nach Meinung des BMF aufzuteilen. 60 % sind als Rechteüberlassung abzugssteuerpflichtig, also jeweils 3.600 €. Da pro Jahr nur 7.200 € als Rechteüberlassung abzugssteuerpflichtig sind, ist jeweils das Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG anwendbar. F darf unmittelbar die Begrenzungen der einschlägigen DBA anwenden. Für die beiden Zahlungen im Jahr 2024 ist das DBA Österreich einschlägig, so dass kein Steuerabzug vorzunehmen ist. Von den beiden Zahlungen im Jahr 2025 ist jedoch nach dem auf Montenegro anzuwenden DBA Jugoslawien ein Steuerabzug von 10 % vorzunehmen. 2025 hat F jeweils 360 € einzubehalten und zum 10.6.2025 und 10.10.2025 an das BZSt anzumelden und abzuführen. 2025 erhält J jeweils nur 5.640 € ausgezahlt.

Gesetzestext macht hierzu keine klare Vorgabe

Fraglich ist bei der Anwendung des Verschonungsverfahrens, welche Nachweise dem Vergütungsschuldner vorliegen müssen, damit er nicht für einen fehlerhaften oder unterlassenen Steuerabzug in Haftung genommen wird.

In § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG heißt es recht lapidar „Der Schuldner [...] ist zur Einbehaltung [...] der Steuer nicht verpflichtet, soweit [...] der Besteuerung der Einkünfte ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegensteht [...]". In welcher Form ein Nachweis der Abkommensberechtigung zu erbringen ist, ist im Gesetz nicht geregelt. § 50c Abs. 5 EStG regelt lediglich ausdrücklich die Nachweispflichten im Fall eines Freistellungsantrags oder Erstattungsantrags an das BZSt.

In diesen Verfahren ist ein amtlich vorgeschriebener Datensatz zu nutzen und die Ansässigkeit muss durch eine ausdrückliche Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden. Meines Erachtens kann diese Nachweispflicht nicht genau auf das Verschonungsverfahren übertragen werden. Da Absatz 5 ausdrücklich nur für das Erstattungs- und Reduzierungsverfahren beim BZSt gilt, ist der Vergütungsschuldner nicht verpflichtet, eine Ansässigkeitsbescheinigung anzufordern.

Daher ist eine fehlende Ansässigkeitsbescheinigung allein kein ausreichender Grund, einen Vergütungsschuldner für einen unterbliebenen oder zu niedrigen Steuerabzug in Haftung zu nehmen. Wenn sich aus den Vertragsunterlagen und der gesamten Korrespondenz kein Anhaltspunkt ergibt, dass der Vergütungsgläubiger in einem anderen als dem angegebenen DBA-Staat ansässig ist, kann die Begrenzung des offensichtlich einschlägigen DBA beachtet werden.

Sollte sich allerdings bei einer späteren Betriebsprüfung oder Lohnsteueraußenprüfung herausstellen, dass der Vergütungsgläubiger in einem anderen als dem angegebenen Staat zum Zahlungszeitpunkt ansässig war, haftet der Vergütungsschuldner für die zu niedrig einbehaltene Steuer.

Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde ist ratsam

Um Rechtssicherheit zu haben, ist es m. E. daher ratsam – auch wenn keine gesetzliche Verpflichtung dazu besteht – eine Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Staates einzufordern, wenn aufgrund der behaupteten Ansässigkeit in einem DBA-Staat eine niedrigere oder keine Steuer in Anwendung des § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG einbehalten werden soll. In der Gesetzesbegründung zu § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG wird das

konkrete Nachweisproblem nicht direkt angesprochen.[16] Hier wird nur darauf verwiesen, dass das BZSt durch die Anmeldeverpflichtung auch der reduziert oder nicht besteuerten Beträge nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG die richtige Anwendung prüfen kann und zudem Außenprüfungen beim Vergütungsschuldner möglich sind.

§ 50d Abs. 3 EStG muss nur vom BZSt geprüft werden

Ist der ausländische Vergütungsgläubiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stellt sich noch die Frage, ob der Vergütungsschuldner im Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG auch die Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG vornehmen muss. Diese Frage würde ich mit einem klaren Nein beantworten, da sich § 50d Abs. 3 EStG als Treaty Override über die DBA-Vorgaben hinwegsetzt, der eindeutige Wortlaut von § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG aber nur auf ein (grds. anwendbares) DBA abstellt. Die Sisyphusarbeit der Prüfung nach § 50d Abs. 3 EStG auf jeder Beteiligungsstufe bleibt wohl ausschließlich dem BZSt vorbehalten. Dies kann man indirekt auch der Gesetzesbegründung entnehmen, in der darauf hingewiesen wird, dass ein Ausfallrisiko von maximal 1.500 € je Vergütungsschuldner einkalkuliert ist.

FAZIT

Das Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ist grds. ein gutes Beispiel für Bürokratieabbau, da in vielen Fällen mit geringerer steuerlicher Auswirkung das umständliche Freistellungs- bzw. Reduzierungsverfahren beim BZSt beim Steuerabzug für Rechteüberlassungen unterbleiben kann. Gleichzeitig ist aber nicht zu verhehlen, dass die beim BZSt eingesparte Arbeit teilweise auf den Vergütungsschuldner ausgelagert wird. Dieser muss sich Klarheit über die genaue Ansässigkeit seines Vergütungsgläubigers im Zeitpunkt der Zahlung einer jeden Vergütung verschaffen. Zudem muss er die jeweils anzuwendenden teilweise komplexen DBA-Regelungen kennen und richtig anwenden. Außerdem sind in der Praxis zahlreiche Mischfälle von Rechteüberlassungen, Tätigkeitsvergütungen und Darbietungseinkünften gegeben, bei denen regelmäßig der Anteil der Rechteüberlassung zur Anwendung des Verschonungsverfahrens nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG geschätzt werden muss. Hilfreich sind hier die konkreten Ausführungen des BMF-Schreibens v. 25.11.2010 und das BFH-Urteil zum Ausrüstungsvertrag.

AUTOR



Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus
ist als Referent bei der Bundesfinanzakademie in Brühl und Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Er war über 17 Jahre Dozent an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen. Er ist Gründungsmitglied des Instituts für Internationales Steuerrecht e.V./Institute for International Taxation e.V. (ifitax) in Nordkirchen.

[16] Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Wachstumschancengesetz (BT-Drucks. 20/8628 S. 127).