Das Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG

Tücken einzelner DBA seit 2024 in der Praxis

Jörg Holthaus*

Mit dem rückwirkend ab dem 1.1.2024 anzuwendenden Wachstumschancengesetz wurde § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG praxisgerechter modifiziert.[1] Die neue Freigrenze zur unmittelbaren Anwendung der Begrenzungen aus einem DBA bei Rechteüberlassungen im Zusammenhang mit dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG führt aber dazu, dass sich die Vergütungsschuldner intensiver mit den genauen Regelungen der einschlägigen DBA zu den konkreten Rechteüberlassungen auseinandersetzen müssen. Dieser Beitrag stellt die verschiedenen Fallstricke der DBA anhand von Praxisfällen vor und zeigt dabei einige Ungereimtheiten in den Rechtsgrundlagen und in der Verwaltungsarbeit auf.

Kernaussagen

- Seit dem 1.1.2024 können Vergütungsschuldner bei Rechteüberlassungen bis zu einer Höhe von 10.000 € pro Kalenderjahr und pro Vergütungsgläubiger beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG die Begrenzungen der DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers unmittelbar anwenden, ohne dass eine Freistellungs- bzw. Reduzierungsbescheinigung des BZSt vorliegt.
- Je nach DBA können Vergütungen für Rechteüberlassungen abzugssteuerfrei bleiben oder mit 3 %, 5 %, 6 %, 7 %, 7,5 %, 8 %, 10 %, 12 % bzw. 15 % reduziert besteuert werden. Einzelne DBA begrenzen das deutsche Quellensteuerrecht in bestimmten Fällen jedoch nicht. Andere DBA enthalten besondere Regelungen zu Persönlichkeitsrechten, Rechten an Filmen sowie künstlerischen, literarischen und wissenschaftlichen Werken.
- Wendet der Vergütungsschuldner die Begrenzungen eines DBA im Rahmen des Verschonungsverfahrens falsch an, haftet er für die zu gering abgeführte Steuer.

I. Reduzierung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG durch § 50c EStG

1. Bescheinigungsverfahren beim BZSt

Freistellungs- oder Reduzierungsbescheinigungen durch das BZSt

Zahlt ein Vergütungsschuldner für eine Rechteüberlassung eine Vergütung an einen in einem DBA-Staat ansässigen Vergütungsgläubiger darf nach dem einschlägigen DBA Deutschland regelmäßig nur eine begrenzte oder gar keine Quellensteuer erheben.

Mit § 50c Abs. 1 EStG setzt sich der deutsche Gesetzgeber zunächst über die Begrenzungen der DBA beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG hinweg. Der

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

[1] Art. 2 Nr. 9 des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108); zur Rückwirkung vgl. § 52 Abs. 47a S. 2 EStG, eingeführt durch Art. 2 Nr. 10 Buchst. d des Wachstumschancengesetzes.

Vergütungsschuldner darf sich demnach nicht auf die Rechte des Vergütungsgläubigers aus einem DBA berufen. Er muss grds. den vollen Steuerabzug mit 15 % der Einnahmen zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag einbehalten und an das BZSt abführen. In diesen Fällen bleibt dem Vergütungsgläubiger nur die Möglichkeit des Erstattungsverfahrens beim BZSt nach § 50c Abs. 3 EStG.

Digitales Antragsverfahren beim BZSt dauert i. d. R. über ein Jahr

Nach § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG kann vor Zahlung der Vergütung eine Freistellungs- bzw. Reduzierungsbescheinigung beim BZSt beantragt werden. Das Verfahren läuft genau wie auch das Erstattungsverfahren gem. § 50c Abs. 5 EStG digital durch amtlich vorgeschriebenen Datensatz. In beiden Fällen ist eine Ansässigkeitsbescheinigung der Heimatfinanzbehörde des Vergütungsgläubigers erforderlich (vgl. § 50c Abs. 5 Satz 2 EStG). Da das BZSt aktuell weit mehr als zwölf Monate für die Bearbeitung eines Freistellungs-, Reduzierungs- oder Erstattungsantrags benötigt, ist das Freistellungs- bzw. Reduzierungsverfahren faktisch oft nicht möglich, da selten bereits mit einem so langen Vorlauf Vergütungsverträge geschlossen werden.[2]

Bei langfristigen Rechtsbeziehungen, wie regelmäßigen Zahlungen für Patente oder Urheberrechte, ist das Bescheinigungsverfahren trotz allem sinnvoll. Insbesondere kann seit dem 1.1.2025 die Freistellungs- oder Reduzierungsbescheinigung beim BZSt mit einer **Geltungsdauer von bis zu fünf Jahren** erteilt werden.[3]

Zu beachten ist, dass die Bescheinigung **zum Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung gültig** sein muss. Insbesondere aufgrund der langen Bearbeitungsdauer beim BZSt sollten die Vergütungsschuldner frühzeitig ihre Vergütungsgläubiger darauf hinweisen, eine neue Bescheinigung zu beantragen.

Auftragsunabhängige Bescheinigungen für werkschaffende Künstler sind dringend geboten

Vor dem Hintergrund der langen Bearbeitungszeiten beim BZSt ist nicht nachvollziehbar, warum gerade Bescheinigungen für Regisseure, Choreografen, Bühnen- und Kostümbildner, die für verschiedene deutsche Theater gastspielverpflichtet sind, vom BZSt bezogen auf die Rechtsbeziehung zu einem einzelnen Theater erteilt werden. Dies führt in der Praxis dazu, dass in einem Jahr mehrere Bescheinigungen für denselben Vergütungsgläubiger beantragt werden müssen, obwohl das BZSt einzig die Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers prüfen muss, die vollkommen unabhängig von den einzelnen Vertragsbeziehungen ist. Hier muss das BZSt dringend sein Bescheinigungsverfahren ändern und für diesen Personenkreis Bescheinigungen erteilen, die vollkommen unabhängig von einem konkreten Vertrag gültig sind. Dies müsste auch im eigenen Interesse der Behörde sein, da die aktuelle Praxis einer Arbeitsbeschaffungsmaßnahme gleichkommt.

2. Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG

Bisheriges Kontrollmeldeverfahren bei geringen Vergütungen bis 2022

Bis 2021 konnte gem. § 50d Abs. 5 EStG a. F. das BZSt 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.[4] Dieses sog. Kontrollmeldeverfahren durfte nur für geringe Vergütungen angewandt werden. Voraussetzung war, dass die einzelnen Bruttovergütungen maximal 5.500 € betrugen und im Jahr je Vergütungsgläubiger nicht mehr als 40.000 € geleistet wurden. Mit dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer"[5] wurde das Kontrollmeldeverfahren ab 2022 in Gänze abgeschafft.

---

[2] Zu möglichen Regressansprüchen und Verzinsungen vgl. Beinert, ISR 2024 S. 225.
[3] Vgl. Art. 33 Nr. 4 Viertes Bürokratieentlastungsgesetz v. 23.10.2024 (BGBl 2024 I Nr. 323).
[4] Vgl. BMF, Schreiben v. 18.12.2002 - IV B 4 - S 2293 - 54/02 NWB XAAAA-81135.
[5] Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz v. 2.6.2021 (BGBl 2021 I S. 1259).

An seine Stelle trat für die Jahre 2022 und 2023 im neu geschaffenen § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. eine jährliche Freigrenze von 5.000 € je Vergütungsgläubiger beim gleichen Vergütungsschuldner, soweit für die Rechteüberlassung i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers kein deutsches Quellensteuerrecht für die Rechteüberlassung (nach dem einschlägigen Artikel für Lizenzgebühren) vorsieht.[6] Diese Freigrenze fand in der Praxis wenig Beachtung, da sobald der Vergütungsgläubiger z. B. aufgrund eines zweiten Vertrags die Freigrenze von 5.000 € überschritten hatte, der Steuerabzug in voller Höhe einzubehalten war. Durch den zweiten Halbsatz in § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG a. F.[7] wurde deutlich, dass von einer zweiten Vergütung ggf. **der gesamte** Steuerabzug (auch für die erste unter 5.000 € liegende Vergütung) nachzuholen war.

Zwischenzeitliche Neuregelung hat sich nicht bewährt

Mit dem Wachstumschancengesetz[8] wurde die Freigrenze auf 10.000 € erhöht und die rückwirkende Versteuerungspflicht für vorherige Vergütungen, die unter der Freigrenze lagen, abgeschafft. Das BZSt erläutert hierzu auf seiner Homepage[9] mit Beispielen, dass die Freigrenze auch auf Teilzahlungen für einen Gesamtvertrag von über 10.000 € angewendet werden darf. Hierdurch wird dem Vergütungsschuldner ein wesentlich erweiterter Handlungsspielraum eingeräumt, da er durch das Vereinbaren von Teilbeträgen von genau bis zu 10.000 € die Freigrenze optimal ausschöpfen kann.

Ab 2024 gilt eine Freigrenze von 10.000 €

Da die Freigrenze jährlich gilt und es auf den Zufluss der Vergütung zur Zuordnung zum jeweiligen Kalenderjahr ankommt, kann durch das Verteilen auf zwei Kalenderjahre sogar ein Betrag von 20.000 € aus einem Vertrag dem Verschonungsverfahren unterworfen werden.

Beispiel 1: Ein inländischer Verlag V zahlt einer in den USA ansässigen Krimiautorin für die Rechteüberlassung zum Druck und Verbreitung eines Werks in deutscher Übersetzung laut Vertrag insgesamt 20.000 €. Es wurde vereinbart, jeweils im Dezember 2024 und im Januar 2025 10.000 € auf das Konto der Autorin zu überweisen.

Lösung: Die Zahlungen an die Autorin stellen inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG dar, da es sich um die Verwertung einer schriftstellerischen also selbständigen Arbeit im Inland handelt. Die Autorin ist daher mangels Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland beschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG. Die Zahlungen unterliegen grds. dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG mit 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag.
Nach Art. 12 Abs. 1 DBA USA hat Deutschland allerdings kein Quellensteuerrecht an den Rechten. Nach § 50c Abs. 1 EStG ist der Steuerabzug unabhängig von den Regelungen der DBA grds. vorzunehmen. Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG darf der Steuerabzug unterbleiben, wenn dies in einem DBA vorgesehen ist und die Vergütung im Kalenderjahr nicht mehr als 10.000 € beträgt. Da die Vergütung pro Jahr nicht mehr als 10.000 € beträgt, darf nach Meinung des BZSt der Steuerabzug hier unterlassen werden, da die Freigrenze auch auf Teilzahlungen angewendet werden darf. V muss allerdings nach § 50c Abs. 2 Satz 2 EStG die Vergütung jeweils in seiner Anmeldung nach § 50a EStG aufnehmen.

Diese weite Auslegung wird von Teilen der Literatur nicht geteilt; so weist Gosch darauf hin: „Der Höchstbetrag ist ein Bruttobetrag, einschl. Vorschüsse, Teil-, Abschlags- und

Literaturstimmen sehen darin einen Freibetrag

---

[6] Vgl. Haase/Nürnberg, Ubg 2020 S. 674.

[7] „Dies gilt nur, wenn die Vergütung zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen im selben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen 5.000 € nicht übersteigt."

[8] Art. 2 Nr. 9 des Wachstumschancengesetzes.

[9] Die konkreten Beispiele sind unter der Rubrik „Fragen & Antworten" zur Frage „Was ist zu tun, wenn die Vergütung die Freigrenze überschreitet?" aufgelistet; vgl. unter https://go.nwb.de/dynno.

Abschlusszahlungen sowie Kostenerstattungen."[10] Aber da die Ansicht des BZSt als der für den Steuerabzug zuständigen Behörde für den Anwender sehr günstig ist, wird sich diese Meinung in der Praxis durchsetzen. Das noch einen Schritt weitergehende Verständnis von Grotherr[11] und Loschelder[12] zur Freigrenze als Freibetrag widerspricht ausdrücklich der obigen Meinung des BZSt und wird m. E. auch nicht durch den Gesetzestext gedeckt.

Beispiel 2: Ein inländischer Fernsehsender F zahlt einem in Estland ansässigen Journalisten J für die Rechte an verschiedenen Reportagen im Juni 2025 12.000 €.

Lösung: Die Zahlung an den Journalisten stellen inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG dar, da es sich um die Verwertung einer freiberuflichen, also selbständigen, Arbeit im Inland handelt. Der Journalist ist daher mangels Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland beschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG. Die Zahlung unterliegen grds. dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG mit 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag.
Nach Art. 12 Abs. 2 Buchst. b DBA Estland hat Deutschland allerdings nur ein auf 10 % begrenztes Quellensteuerrecht an den Rechten. Nach § 50c Abs. 1 EStG ist der Steuerabzug unabhängig von den Regelungen der DBA grds. vorzunehmen. Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG darf der Steuerabzug unterbleiben, wenn dies in einem DBA vorgesehen ist und die Vergütung im Kalenderjahr nicht mehr als 10.000 € beträgt.
Meinung des BZSt: Da die Vergütung mehr als 10.000 € beträgt, ist der Steuerabzug mit 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag vorzunehmen. Der Steuerabzug beträgt daher 1.800 € zuzüglich 99 € Solidaritätszuschlag. F darf dem J also nur 10.101 € auszahlen.
Meinung von Grotherr und Loschelder: Grotherr und Loschelder verstehen die 10.000 € als Freibetrag und würden die reduzierte Besteuerung nach dem DBA für den Teil der Vergütung von 10.000 € vornehmen und nur den überschießenden Teil von 2.000 € mit dem vollen Steuerabzug versehen. Sie ermitteln also 10.000 € x 10 % = 1.000 € (hier entfällt der Solidaritätszuschlag nach § 5 SolZG) und 15 % von 2.000 € = 300 € zuzüglich Solidaritätszuschlag von 16,50 €. Nach dieser Auffassung dürften dem J also 10.683,50 € ausgezahlt werden.

II. Begrenzungen bei Rechteüberlassungen durch DBA

1. Einheitliches Quellensteuerrecht nach dem Lizenzgebührenartikel

Deutsche DBA enthalten immer Artikel zu Lizenzgebühren

Alle deutschen DBA enthalten einen Artikel für Lizenzgebühren. Die konkrete Ausgestaltung ist aber recht unterschiedlich. Die meisten Abkommen fassen alle Rechteüberlassungen einheitlich in diesem Artikel zusammen. Einige schaffen besondere Regelungen für einzelne Rechte, die in der nächsten Textziffer näher beleuchtet werden.

Entweder Ausschluss oder Begrenzung des Quellensteuerrechts

Die DBA mit einheitlicher Rechtsanwendung für Rechteüberlassungen lassen sich in zwei Gruppen unterscheiden: Die einen schließen ein Quellensteuerrecht an Rechten aus,[13] die anderen gewähren ein Quellensteuerrecht, das auf einen bestimmten Prozentsatz der Bruttoeinnahmen begrenzt ist. Am häufigsten ist hier der Satz von **10 %** vertreten, z. B. in den DBA mit China, Estland, Indien, dem auf Serbien, Bosnien-Herzegowina, Montenegro und Kosovo anzuwendenden DBA Jugoslawien, den DBA mit Lettland, Litauen, Mexiko, Neuseeland, Pakistan, den Philippinen, Portugal, Taiwan und der Türkei.

[10] Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl. 2025, § 50c Rz. 21.
[11] Grotherr, FR 2023 S. 1009.
[12] Loschelder in Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 50c Rz. 12.
[13] Dies sind z. B. die DBA mit Belgien, Dänemark, Finnland, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Israel, Japan, Kroatien, Malta, den Niederlanden, Norwegen, Schweden, der Schweiz, Spanien, Ungarn und den USA.

Die deutschen DBA mit Albanien, Australien, Bulgarien, Luxemburg, Nord-Mazedonien, Polen, Slowenien, Tadschikistan, das auf Tschechien und die Slowakei anzuwendende DBA Tschechoslowakei und das DBA Venezuela gewähren für sämtliche Rechteüberlassungen ein Quellensteuerrecht von **5 %**.

Einzelne DBA sehen Quellensteuerrechte von 3 % (DBA Rumänien), 6 % (DBA Armenien), 7 % (DBA Malaysia), 7,5 % (DBA Simbabwe), 8 % (DBA Ghana) oder 12 % (DBA Syrien) vor. Wenige DBA begrenzen das Quellensteuerrecht auf 15 %,[14] was in Deutschland faktisch nur zum Wegfall des Solidaritätszuschlags in diesen Fällen führt, da der Steuersatz nach § 50a EStG für Rechteüberlassungen genau 15 % beträgt.

Will der Vergütungsschuldner das Verschonungsverfahren nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG anwenden, muss er diese verschiedenen Quellensteuerrechte beachten. Wendet er versehentlich einen zu geringen Steuersatz an, haftet er gem. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für den zu wenig abgeführten Betrag. Eine Liste der Reststeuersätze hat das BZSt auf seiner Homepage veröffentlicht.[15]

2. Besonderheiten einzelner DBA

Individuelle weitere Abkommensregelungen sind vielfältig

Leider hat das BZSt in seiner Liste nicht alle Besonderheiten aufgeführt, die in einzelnen DBA für Rechteüberlassungen gelten. Insbesondere bei Persönlichkeitsrechten von Künstlern und Sportlern, Rechten an Filmen und Tonträgern sowie bei Rechten an literarischen, künstlerischen und wissenschaftlichen Werken enthalten einige DBA Besonderheiten und abweichende Regelungen.

a) DBA Ägypten

Gemäß Art. 12 Abs. 2 Buchst. a DBA Ägypten darf bei der Nutzung von Warenzeichen entgegen dem sonst nach Art. 12 Abs. 2 Buchst. b DBA Ägypten für alle anderen Rechteüberlassungen geltenden Höchstsatz von 15 % ein Steuersatz von bis zu 25 % im Quellenstaat erhoben werden. Dies hat im Quellenstaat Deutschland allerdings nur eine geringe Auswirkung, da damit in Deutschland bei Vergütungen nach Ägypten für die Nutzung von Warenzeichen anstelle der sonst maximal 15 % (ohne Solidaritätszuschlag) der Satz von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag erhoben werden darf.

b) DBA Aserbaidschan

Nach dem DBA Aserbaidschan dürfen entgegen dem Regelsatz von 5 % Persönlichkeitsrechte, Rechte an Filmen und Rechte von Künstlern mit 10 % im Quellenstaat besteuert werden.

Beispiel 3: Regisseurin Aisha A. aus Baku hat für die Bayrische Staatsoper einen Film gedreht und die Rechte hieran zur Nutzung in einer Opernaufführung in München überlassen. Sie erhält laut Vertrag im Mai 2025 eine reine Tätigkeitsvergütung von 5.000 € und 6.000 € für die unbefristete Nutzungsüberlassung.
Nach Art. 12 Abs. 2 Buchst. a i. V. mit Abs. 3 Buchst. a DBA Aserbaidschan beträgt das deutsche Quellensteuerrecht 10 %. Da die Vergütung für die Rechteüberlassung nicht mehr als 10.000 € beträgt, darf die Bayrische Staatsoper auch ohne Vorlage einer Reduzierungsbescheinigung des BZSt nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG den Steuerabzug mit 10 % von 6.000 € = 600 € einbehalten. Ein Solidaritätszuschlag fällt nach § 5 SolZG nicht an.

[14] Dies sind z. B. die DBA mit Argentinien, Bolivien, Ecuador und Kenia.
[15] BZSt, Liste der Reststeuersätze der deutschen DBA (Stand 23.1.2025) unter https://go.nwb.de/96awa.

c) DBA Frankreich

Sehr spezielle Regelung bei Wegzug von Künstlern nach Frankreich

Nach dem ab 2016 eingeführten Art. 13b DBA Frankreich dürfen in Deutschland uneingeschränkt Rechte am Namen, Bild und sonstige Persönlichkeitsrechte von Künstlern, Sportlern und Models besteuert werden, die von Deutschland nach Frankreich gezogen sind. Diese sehr eigenwillige Regelung dürfte in der Praxis für einige Schwierigkeiten sorgen.

Sowohl das BZSt im Freistellungsverfahren als auch der deutsche Vergütungsschuldner, der die Freigrenze nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG anwenden möchte, müssen bei solchen Rechteüberlassungen prüfen, ob die in Frankreich ansässige Person in der Vergangenheit jemals in Deutschland gelebt hat. Sollte diese Frage nicht ausdrücklich vom Vergütungsschuldner geklärt werden können, sollte er **lieber nicht** die Freigrenze anwenden, da er im Zweifelsfall für den Steuerabzug haftet! Von dieser Regelung werden nicht nur in Deutschland geborene deutsche Staatsbürger erfasst, die nach Frankreich ausgewandert sind, sondern auch Künstler, Sportler und Models, die vorübergehend in Deutschland gewohnt haben.

Beispiel 4: Die in Russland geborene und aufgewachsene Pianistin Ruslana R. ist im Jahr 2022 nach Deutschland gezogen und hat hier bis Ende 2023 gelebt und gearbeitet. Im Jahr 2024 ist sie nach Frankreich gezogen. Im Februar 2024 überlässt sie dem Konzerthaus Dortmund das Recht, ein überlebensgroßes Foto von ihr an den Garderobentüren des Konzerthauses anbringen zu lassen. Sie erhält hierfür eine Vergütung von 4.000 €.

Nach Art. 13b Abs. 1 Satz 2 DBA Frankreich hat Deutschland unabhängig von Art. 15 Abs. 1 DBA Frankreich, der ausdrücklich jedes Quellensteuerrecht an Urheberrechten von literarischen und künstlerischen Werken ausschließt, ein uneingeschränktes Quellensteuerrecht an den 4.000 €. Es ist keine Freistellung nach Art. 15 Abs. 1 DBA Frankreich beim BZSt möglich, da die engen Voraussetzungen des Art. 13b Abs. 1 Satz 2 DBA Frankreich erfüllt sind. Es reicht aus, dass es sich um eine Überlassung des Rechts am Bild einer Künstlerin handelt, die früher einmal zeitweise in Deutschland ansässig war. Es spielt keine Rolle, dass die Künstlerin in Russland geboren wurde, russische Staatsbürgerin ist und den größten Teil ihres bisherigen Lebens in Russland verbracht hat.

Das Konzerthaus Dortmund hat 15 % von 4.000 € = 600 € zuzüglich 33 € Solidaritätszuschlag einzubehalten und an das BZSt anzumelden und abzuführen. Die Künstlerin erhält lediglich den Betrag von 3.367 € ausgezahlt.

d) DBA Indonesien

Unterschiedliche Schwelle bei Know-how

Aus Sicht des deutschen Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG enthält der Art. 12 DBA Indonesien zwei unterschiedliche Höchstsätze. Nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. a DBA Indonesien darf die Steuer in Deutschland 15 % für die typischen Rechteüberlassungen, wie Urheberrechte, Rechte an künstlerischen, literarischen, wissenschaftlichen Werken und Filmen, nicht übersteigen. Bei der Nutzungsüberlassung von gewerblichem, kaufmännischem und wissenschaftlichem Know-how darf die Steuer nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. b DBA Indonesien jedoch nur maximal 10 % betragen.

e) DBA Italien

Verbot der Quellensteuer bei enumerierten Rechten

Das DBA Italien lässt zwar grds. einen Steuerabzug bei Rechteüberlassungen von bis zu 5 % zu, macht aber eine wichtige Ausnahme bei Rechten an literarischen, musikalischen, künstlerischen Werken und Filmen. Hier ist eine Quellensteuer ausdrücklich untersagt. Hierunter fallen insbesondere Regisseure, Choreografen, Bühnen- und Kostümbildner,

Filmemacher sowie Komponisten und Schriftsteller, die in Italien ansässig sind und von deutschen Vergütungsschuldnern (z. B. Theatern) Vergütungen für Rechte an ihren Arbeiten erhalten.

Beispiel 5: Die in Italien ansässige Choreografin Claudia C. erarbeitet eine Choreografie zum Ballett „Cinderella" von Sergej Prokofjew für das Staatsballett Berlin. Sie erhält hierfür im September 2024 eine Gesamtvergütung von 16.000 €. Bei weiteren Aufführungen im Jahr 2025 soll sie pro Aufführung eine zusätzliche Tantieme von jeweils 500 € erhalten.
Da im Vertrag keine Zuordnung auf Ausübungsvergütung und Rechteüberlassung in Bezug auf die erste Zahlung von 16.000 € getroffen wurde, kann nach Meinung des BMF[16] davon ausgegangen werden, dass 60 % der Vergütung auf die Rechteüberlassung also 9.600 € entfallen. Nach Art. 12 Abs. 3 DBA Italien ist bei Rechten an künstlerischen Werken (entgegen dem Grundsatz aus Art. 12 Abs. 2 DBA Italien mit einem Quellensteuerrecht von 5 %) ein deutsches Quellensteuerrecht ausgeschlossen, wenn der Nutzungsberechtigte der Rechte auch Vergütungsempfänger ist.
Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG darf das Staatsballett Berlin also auch ohne Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung des BZSt auf den Steuerabzug verzichten, da die Vergütung für die Rechteüberlassung nicht mehr als 10.000 € beträgt. Es hat allerdings in der Anmeldung zum 10.10.2025 die 9.600 € Vergütung mit einer Steuer von 0 € anzumelden.

f) DBA Kanada

Eine ähnliche Regelung wie das DBA Italien enthält das DBA Kanada. Hier wird allerdings nur bei Rechten an literarischen, musikalischen und künstlerischen Werken ein Quellensteuerrecht nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a DBA Kanada versagt. Bei den Rechten an Filmen gilt hier das allgemeine Quellensteuerrecht von 10 % nach Art. 12 Abs. 2 DBA Kanada.

g) DBA Liechtenstein und DBA Österreich

Sonderregelung für Marketingvergütungen bei prominenten Sportlern und Künstlern

Im Artikel „Künstler und Sportler" der DBA Liechtenstein und DBA Österreich sind wortgleiche Spezialregelungen enthalten, die sich auf Rechte an Namen, Bild und Persönlichkeitsrechten von darbietenden Sportlern und Künstlern beziehen (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 DBA Liechtenstein und Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA Österreich). Betroffen sind insbesondere Vergütungen im Bereich der Werbung, wenn in Österreich oder Liechtenstein ansässige aktive oder ehemalige Sportler und Künstler ihren Bekanntheitsgrad in Deutschland nutzen.[17]

Handhabung und analoge Anwendung auf digitale Übertragungen sind streitig

Zusätzlich werden in Art. 16 Abs. 1 Satz 3 DBA Liechtenstein und Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Österreich bei den Rechten auf Duldung von Aufzeichnungen und Übertragung von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen uneingeschränkte Quellensteuerrechte verankert. Ob diese Regelung analog auch auf Übertragungen im Internet (z. B. bei Streaming) angewandt werden kann, ist in der Literatur strittig. Franke/Kirchmayr-Schliesselberger plädieren dafür,[18] da bei Paraphierung des Abkommenstextes die Übertragung im Internet keine mit der heutigen Situation vergleichbare Bedeutung hatte und hier eher eine planwidrige Lücke im DBA zu

[16] Vgl. BMF, Schreiben v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002, NWB GAAAD-56616, Tz 7.4, d.
[17] Vgl. Lang/Stefaner, IStR 2003 S. 829.
[18] Franke/Kirchmayr-Schliesselberger in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA (Online-Stand Oktober 2020) NWB AAAAG-65960, Art. 17 DBA Österreich Rz. 32.

vermuten sei. Ohne nähere Angaben von Gründen lehnt Schlotter die Anwendung von Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Österreich auf Übertragungen im Internet ab.[19]

Diese Frage hat aktuell durchaus Relevanz, da hier z. B. die Einkünfte von Influencern und YouTubern betroffen sind, die nahezu ausschließlich über das Internet agieren. Meines Erachtens liefern Art. 16 Abs. 1 Satz 2 und 3 DBA Liechtenstein und Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und 3 DBA Österreich eine analoge Rechtsgrundlage zur Besteuerung von Vergütungen aus Deutschland an Influencer und YouTuber mit Wohnsitz in Österreich oder Liechtenstein, insofern sie als Rechteüberlassung einzustufen sind.

BFH lehnt Quellensteuerrecht bei Verwertungsgesellschaften aus Österreich ab

Der BFH hat allerdings klargestellt, dass die Sonderregelung aus Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Österreich nicht zu einem deutschen Quellensteuerrecht führt, wenn ein deutscher Vergütungsschuldner an eine österreichische Verwertungsgesellschaft Vergütungen für Fernsehrechte an Sportereignissen zahlt.[20] Es müsse sich nämlich um Vergütungen handeln, die **dem Sportler** gezahlt werden. Dies sei bei Vergütungen für Fernsehübertragungsrechte, die vom Veranstalter selbst oder über einen Dritten überlassen werden, nicht der Fall.

h) DBA mit Malta, Singapur, Südafrika und Usbekistan

Etwas engere Bestimmungen für Fällen mit vier Staaten

Eine Sonderreglung, die nicht ganz so weit geht, wie in den DBA Österreich und Liechtenstein, enthalten die DBA mit Malta, Singapur, Südafrika und Usbekistan in ihren jeweiligen Artikeln „Künstler und Sportler". In Art. 17 Abs. 2 DBA Malta, Art. 17 Abs. 2 DBA Singapur, Art. 16 Abs. 2 DBA Südafrika und Art. 17 Abs. 2 DBA Usbekistan werden den Darbietungseinkünften von Künstlern und Sportlern auch Vergütungen jeder Art für die Nutzung des Rechts am Namen, Bild und sonstigen Persönlichkeitsrechte und die Übertragungsrechte in Rundfunk und Fernsehen zugeordnet. Hier ist aber eine konkrete Tätigkeit in Deutschland Voraussetzung für ein Quellensteuerrecht Deutschlands an den Rechten.[21]

i) DBA Usbekistan

Neben der soeben beschriebenen Besonderheit im Art. 17 DBA Usbekistan enthält auch der Lizenzgebührenartikel in diesem Abkommen eine spezielle Regelung. Nach Art. 12 Abs. 2 Buchst. a DBA Usbekistan darf die Quellensteuer bei Rechteüberlassungen an literarischen und künstlerischen Werken sowie Filmen und Tonträgern bis zu 5 % betragen, bei Rechten an wissenschaftlichen Werken und Know-how nach Art. 12 Abs. 2 Buchst. b DBA Usbekistan lediglich 3 %.

j) DBA Thailand

Unterscheidung nach Art des Rechts

Nach Art. 12 Abs. 2 DBA Thailand gibt es unterschiedliche Quellensteuerhöchstsätze für Rechteüberlassungen im Bereich von Urheberrechten an künstlerischen, literarischen und wissenschaftlichen Werken (5 % nach Art. 12 Abs. 2 Buchst. a DBA Thailand) und im Bereich von Patenten, Erfahrungen, Film und Tonaufnahmen einschließlich Rundfunk und Fernsehen (15 % nach Art. 12 Abs. 2 Buchst. b DBA Thailand).

k) DBA Ukraine

Im DBA mit der Ukraine sind Urheberrechte an wissenschaftlichen Werken, Patenten und Erfahrungen nach Art. 12 Abs. 3 DBA Ukraine freistellbar; alle anderen Rechteüberlassungen dürfen nach Art. 12 Abs. 2 DBA Ukraine mit maximal 5 % besteuert werden.

---

[19] Schlotter in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 17 OECD-MA Rz. 133.

[20] BFH, Urteil v. 13.6.2012 - I R 41/11 NWB MAAAE-16279.

[21] Vgl. Rademacher-Gottwald/Maßbaum in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA (Online-Stand März 2001) NWB WAAAG-65743, Art. 17 DBA Malta Rz. 13.

l) DBA USA

Umleitung einzelner Rechte in anderen Abkommensartikel minimiert praktische Bedeutung

Eine verbale Abweichung im Lizenzgebührenartikel im DBA USA hat praktisch kaum Bedeutung. In Art. 12 Abs. 2 DBA USA werden nämlich die Rechte an Filmen, Tonaufnahmen und ähnlichen Werken für Rundfunk und Fernsehen ausdrücklich vom Begriff der Lizenzgebühr ausgenommen. Damit gehören diese Rechteüberlassungen zum Anwendungsbereich von Art. 7 DBA USA für Unternehmensgewinne. Da gem. Art. 7 DBA USA allerdings nur dann im Quellenstaat ein Quellensteuerrecht besteht, wenn die Einkünfte durch eine dort belegene Betriebsstätte i. S. von Art. 5 DBA USA bezogen werden, liegt im Quellenstaat der Rechteüberlassung regelmäßig kein Quellensteuerrecht mangels Betriebsstätte des amerikanischen Verleihers vor.

Das gleiche Ergebnis würde erreicht, wenn die Filme unter Art. 12 DBA USA subsumiert würden, da auch Art. 12 Abs. 1 DBA USA bei Rechteüberlassungen ein Quellensteuerrecht ausschließt.[22]

FAZIT

Da das Verschonungsverfahren aufgrund der Auffassung des BZSt zu Teilzahlungen auf eine große Anzahl von Fällen angewandt werden kann und angesichts der extremen Bearbeitungsdauer für Freistellungs- und Reduzierungsbescheinigungen beim BZSt in der Praxis oft der einzige Weg ist, um die Reduzierung des Steuerabzugs bereits an der Quelle zu erreichen, ist es für den Praktiker sehr misslich, dass die Regelungen der einzelnen DBA bei Rechteüberlassungen derart komplex sind. Die Reststeuersatzliste des BZSt ist zwar eine große Hilfe, enthält aber nicht alle hier beschriebenen Sonderregelungen. Die Tücke steckt wie so oft im Detail! Da der Vergütungsschuldner für jeden einzelnen Vergütungsgläubiger unabhängig entscheiden kann, ob er das Verschonungsverfahren anwendet oder lieber zur Sicherheit den vollen Steuerabzug einschließlich Solidaritätszuschlag einbehält und anmeldet, ist er gut beraten, in Grenzfällen der obigen Sonderregelungen das Verschonungsverfahren nicht anzuwenden, um eine mögliche Haftung zu vermeiden. Es bleibt zu hoffen, dass das BZSt in naher Zukunft seine Bearbeitungszeiten der Freistellungs- und Reduzierungsbescheinigungen auf die in § 50c Abs. 2 Satz 6 EStG vorgeschriebenen drei Monate reduzieren kann. Schließlich ist bei natürlichen Personen als Vergütungsgläubiger bei Rechteüberlassungen regelmäßig nur die Ansässigkeit im jeweiligen DBA-Staat zu prüfen. Zudem sollte auf die Eingrenzung von Freistellungs- und Reduzierungsbescheinigungen bei Rechteüberlassungen auf einzelne Vergütungsgläubiger sofort verzichtet werden.

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 und Autor des Praktikerhandbuchs „Künstler und Sportler im Steuerrecht", von dem Ende des Jahres eine Neuauflage im NWB Verlag erscheinen wird, in der auch die Themen dieses Beitrags weiter erläutert werden.

[22] Vgl. auch Bozza-Bodden in Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Art. 12 OECD-MA Rz. 296 und Kraft in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA (Online-Stand Februar 2019) NWB FAAAG-66589, Art. 12 DBA USA Rz. 42.