Sören Goebel/Carola Wehling/
Sebastian Gehrmann (Hrsg.)

Handbuch der Quellenbesteuerung

Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei Darbietungen, Lizenzen und Dividenden

2018
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über < http://dnb.d-nb.de > abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem,
säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print: ISBN 978-3-7910-3825-4 Bestell-Nr. 13100-0001
ePDF: ISBN 978-3-7910-3827-8 Bestell-Nr. 13100-0150
ePub: ISBN 978-3-7910-3826-1 Bestell-Nr. 13100-0100

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2018 Schäffer-Poeschel
Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: Claudia Wild, Konstanz

Dezember 2018

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group

Inhaltsverzeichnis

Vorwort VII
Herausgeber und Autoren IX
Abkürzungsverzeichnis XXI

I. Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG 1

1 Die Vorschrift des § 50a EStG 3
1.1 Begriffsabgrenzung und Zielsetzung der Vorschrift 3
1.2 Voraussetzungen für einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG 5
1.2.1 Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers (persönlicher Anwendungsbereich) 5
1.2.2 Erzielung inländischer Einkünfte (sachlicher Anwendungsbereich) 9
1.3 Abgeltungswirkung und Veranlagung 13
1.4 Vorgehen bei Zweifelsfragen 13

2 Das Steuerabzugsverfahren 15
2.1 Verfahren und Beteiligte 15
2.1.1 Verfahren und Zuständigkeiten 15
2.1.2 Beteiligte des Steuerabzugsverfahrens 16
2.2 Zeitpunkt und Höhe des Steuerabzugs 18
2.2.1 Zeitpunkt des Steuerabzugs 18
2.2.2 Höhe des Steuerabzugs 21
2.2.3 Steuerabzug auf zweiter Stufe 29
2.2.4 Anmeldung und Abführung der Steuer 31

3 Entlastung vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG 37
3.1 Allgemeines 37
3.2 Das Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 2 EStG) 40
3.2.1 Verfahren und Beteiligte 40
3.2.2 Entscheidung über den Freistellungsantrag 43
3.2.3 Sammel-Freistellungsbescheinigung 46

3.2.4 Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen 47
3.3 Das Erstattungsverfahren (§ 50d Abs. 1 EStG) 48
3.3.1 Verfahren und Beteiligte 48
3.3.2 Entscheidung über den Erstattungsantrag 53
3.3.3 Erstattung in besonderen Fällen 53
3.4 Das Kontrollmeldeverfahren (§ 50d Abs. 5 EStG) 57

4 Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften 59
4.1 Überblick 59
4.2 Persönliche Entlastungsberechtigung 62
4.2.1 Gesellschafterbezogene Prüfung 62
4.2.2 Mittelbare persönliche Entlastungsberechtigung 63
4.3 Sachliche Entlastungsberechtigung 67
4.3.1 Allgemeines 67
4.3.2 Eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft ... 68
4.3.3 Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft 69
4.4 Börsenklausel 71
4.5 Höhe des Anspruchs auf Steuerentlastung (»Aufteilungsklausel«) 72
4.6 Darlegung der Entlastungsberechtigung im Freistellungs- bzw. Erstattungsverfahren 74
4.7 Abkommensrechtliche Besonderheiten 76
4.7.1 Vereinigte Staaten von Amerika 76
4.7.2 Japan 79
4.7.3 Königreich der Niederlande 82

II. Darbietungen und deren Verwertung im Inland 85

1 Überblick 87

2 Beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers 93
2.1 Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers (persönliche Steuerpflicht) 93
2.2 Inländische Einkünfte durch Darbietungen (sachliche Steuerpflicht) 95
2.2.1 Überblick 95
2.2.2 (Betriebsstätten-)Einkünfte aus Gewerbebetrieb 96
2.2.3 »Betriebsstättenlose« Einkünfte aus Gewerbebetrieb 98
2.2.4 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 100
2.2.5 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 103

2.2.6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 105
2.2.7 Sonstige Einkünfte 106

3 Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG 109
3.1 Begriff der Darbietung 109
3.1.1 Ausgangslage 109
3.1.2 Künstlerische Tätigkeiten 110
3.1.3 Sportliche Tätigkeiten 112
3.1.4 Artistische Tätigkeiten 112
3.1.5 Unterhaltende und ähnliche Tätigkeiten 113
3.2 Ausübung oder Verwertung der Darbietung im Inland 114
3.3 Einkünfte »durch« Darbietungen 116
3.4 Zusammenhangsleistungen 116
3.5 Berufssportler 118
3.5.1 Ausgangslage 118
3.5.2 Erzielung inländischer Einkünfte und Steuerabzug 119
3.6 Erlass der Abzugsteuer bei besonderem öffentlichen Interesse 123

4 Besonderheiten im Steuerabzugsverfahren 125
4.1 Verfahren und Beteiligte 125
4.2 Höhe des Steuerabzugs 126
4.2.1 Bemessungsgrundlage 126
4.2.2 Steuersatz 127
4.2.3 Steuerabzug auf zweiter Stufe 130
4.3 Anmeldung und Abführung der Steuer 131
4.3.1 Steueranmeldung nach § 50a EStG 131
4.3.2 Steuerbescheinigung 132
4.3.3 Besondere Aufzeichnungspflichten 133

5 Entlastung vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG 135
5.1 Überblick 135
5.2 Abkommensrechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechts ... 136
5.2.1 Künstler und Sportler im Sinne des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA 136
5.2.2 Andere Person im Sinne des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA 139
5.2.3 Abgrenzung zwischen Art. 17 OECD-MA und Art. 12 OECD-MA 141
5.3 Verfahrensrechtliche Besonderheiten 144
5.3.1 Überblick 144
5.3.2 Das Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 2 EStG) 145
5.3.3 Das Erstattungsverfahren (§ 50d Abs. 1 EStG) 147

III. Steuerabzug bei grenzüberschreitenden Rechteüberlassungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG) ... 151

1 Überblick ... 153

2 Beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers ... 159
2.1 Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers (persönlicher Anwendungsbereich) ... 159
2.2 Erzielung inländischer Einkünfte (sachlicher Anwendungsbereich) ... 161
2.2.1 Überblick ... 161
2.2.2 (Betriebsstätten-)Einkünfte aus Gewerbebetrieb ... 162
2.2.3 »Betriebsstättenlose« Einkünfte aus Gewerbebetrieb ... 166
2.2.4 Einkünfte aus selbständiger Arbeit ... 168
2.2.5 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ... 170
2.2.6 Sonstige Einkünfte ... 171

3 Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ... 173
3.1 Rechte und ungeschütztes Wissen ... 173
3.1.1 Urheberrechte und gewerbliche Schutzrechte ... 173
3.1.2 Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten (ungeschütztes Wissen) ... 176
3.2 Zeitlich befristete Überlassung versus endgültige Übertragung ... 177
3.2.1 Ausgangspunkt ... 177
3.2.2 Zeitlich befristete Überlassung ... 179
3.2.3 Endgültige Übertragung ... 179
3.3 Belegenheit oder Verwertung der überlassenen Rechte im Inland ... 181
3.4 Software und Datenbanken ... 183
3.4.1 Überblick ... 183
3.4.2 Begriffsabgrenzung ... 184
3.4.3 Zeitlich befristete Überlassung urheberrechtlicher Nutzungsrechte ... 185
3.4.4 Bestimmungsgemäßer Gebrauch versus wirtschaftliche Weiterverwertung ... 186

4 Besonderheiten im Steuerabzugsverfahren ... 191
4.1 Verfahren und Beteiligte ... 191
4.2 Höhe des Steuerabzugs ... 192
4.2.1 Bemessungsgrundlage ... 192
4.2.2 Steuersatz ... 194
4.3 Anmeldung und Abführung der Steuer ... 194
4.3.1 Steueranmeldung nach § 50a EStG ... 194

4.3.2 Steuerbescheinigung ... 195
4.3.3 Besondere Aufzeichnungspflichten ... 196
4.3.4 Besonderheiten bei Zahlungen an einen Beauftragten ... 197

5 Entlastung vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ... 199
5.1 Überblick ... 199
5.2 Abkommensrechtliche Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts ... 200
5.2.1 Allgemeines ... 200
5.2.2 Ansässigkeit des Nutzungsberechtigten ... 202
5.2.3 Betriebsstättenvorbehalt ... 203
5.2.4 Besonderheiten bei transparenten bzw. hybriden ausländischen Gesellschaften ... 204
5.3 Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (§ 50 g EStG) ... 206
5.4 Verfahrensrechtliche Besonderheiten ... 207
5.4.1 Überblick ... 207
5.4.2 Das Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 2 EStG) ... 208
5.4.3 Das Erstattungsverfahren (§ 50d Abs. 1 EStG) ... 209
5.4.4 Transparente und hybride Gesellschaften ... 209

6 Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften ... 211
6.1 Überblick ... 211
6.2 Persönliche Entlastungsberechtigung ... 213
6.3 Sachliche Entlastungsberechtigung ... 214
6.3.1 Allgemeines ... 214
6.3.2 Lizenzgebühren als Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft ... 214
6.3.3 Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb ... 216
6.4 Darlegung der Entlastungsberechtigung im Freistellungs- bzw. Erstattungsverfahren ... 217

IV. Steuerabzug bei Vergütungen an Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitglieder (§ 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG) ... 219

1 Überblick ... 221

2 Beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers ... 225
2.1 Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers (persönlicher Anwendungsbereich) ... 225
2.2 Erzielung inländischer Einkünfte aus selbständiger Arbeit (sachlicher Anwendungsbereich) ... 226
2.2.1 Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied ... 226
2.2.2 Ausüben oder Verwerten der selbständigen Arbeit im Inland ... 229

3 Besonderheiten beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG 231
3.1 Verfahren und Beteiligte 231
3.2 Höhe des Steuerabzugs 232
3.2.1 Bemessungsgrundlage 232
3.2.2 Steuersatz 233
3.3 Anmeldung und Abführung der Steuer 234
3.3.1 Steueranmeldung nach § 50a EStG 234
3.3.2 Steuerbescheinigung 235
3.3.3 Besondere Aufzeichnungspflichten 235

4 Entlastung vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG 237
4.1 Allgemeines 237
4.2 Abkommensrechtliche Besonderheiten 238
4.2.1 Vereinigte Staaten von Amerika 238
4.2.2 Republik Frankreich 239
4.3 Verfahrensrechtliche Besonderheiten 239

V. Haftungsrisiko und Risikomanagement im Steuerabzugsverfahren 241

1 Haftungsinanspruchnahme und steuerstraf- sowie ordnungswidrigkeitsrechtliche Risiken 243
1.1 Haftungsinanspruchnahme des Vergütungsschuldners 243
1.1.1 Allgemeines 243
1.1.2 Ausnahmen von der Haftungsinanspruchnahme 244
1.1.3 Frist zur Haftungsinanspruchnahme 246
1.2 Haftungsinanspruchnahme der Geschäftsleitung 247
1.3 Steuerstraf- und ordnungswidrigkeitsrechtliche Risiken 250
1.3.1 Risiken für die Geschäftsleitung 250
1.3.2 Risiken für Unternehmen 255

2 Management steuerrechtlicher Haftungsrisiken 259
2.1 Vertragliche Regelungen 259
2.2 Klärung des Steuerstatus des Vergütungsgläubigers durch die Finanzverwaltung 260
2.3 Maßnahmen zum Rechtsschutz 261
2.3.1 Steueranmeldung nach § 50a EStG 261
2.3.2 Haftungsbescheid gegen den Vergütungsschuldner 262
2.3.3 Nachforderungsbescheid gegen den Vergütungsgläubiger 264

3 Management der steuerstraf- und ordnungswidrigkeitsrechtlichen Risiken 265
3.1 Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 AO 265
3.2 Strafbefreiende Selbstanzeige 267
3.3 Tax Compliance Management System (Tax-CMS) 270

VI. Ausgewählte sektorspezifische Praxisfälle 275

1 Fernsehübertragungen von Sportveranstaltungen 277
1.1 Hintergrund 277
1.2 Sachverhalt 277
1.3 Problemstellung 278
1.4 Beschränkte Steuerpflicht der Sport Limited 278
1.5 Steuerabzugsverpflichtung auf Ebene der TV GmbH 279
1.5.1 Tatbestandsvoraussetzungen 279
1.5.2 Verbrauchende Rechteüberlassung 280
1.5.3 Rundfunk- und Fernsehübertragungen 281
1.5.4 Live-Übertragungen als verbrauchende Rechteüberlassung 281
1.6 Zwischenfazit 282
1.7 Abkommensrechtliche Würdigung 283
1.8 Verfahrensrechtliche Aspekte 284

2 Lizenzvereinbarungen in der Werbebranche 285
2.1 Hintergrund 285
2.2 Fall 1 285
2.2.1 Sachverhalt 285
2.2.2 Problemstellung 286
2.2.3 Beschränkte Steuerpflicht der Modellagentur 287
2.2.4 Beschränkte Steuerpflicht des Fotomodells 292
2.2.5 Beschränkte Steuerpflicht des Fotografen 295
2.2.6 Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG 299
2.2.7 Abkommensrechtliche Würdigung 303
2.2.8 Verfahrensrechtliche Aspekte 303
2.3 Fall 2 305
2.3.1 Sachverhalt 305
2.3.2 Problemstellung 305
2.3.3 Beschränkte Steuerpflicht des Profisportlers 306
2.3.4 Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG 309
2.3.5 Abkommensrechtliche Würdigung 310
2.3.6 Verfahrensrechtliche Aspekte 311
2.4 Fall 3 312
2.4.1 Sachverhalt 312
2.4.2 Problemstellung 313

2.4.3 Beschränkte Steuerpflicht des Fotomodells 314
2.4.4 Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG 317
2.4.5 Abkommensrechtliche Würdigung 319
2.4.6 Verfahrensrechtliche Aspekte 319

3 Lizenz- und Vertriebsvereinbarungen in der Pharma- und Chemiebranche 321
3.1 Hintergrund 321
3.2 Fall 1 321
3.2.1 Sachverhalt (Vertragsausschnitte) 321
3.2.2 Problemstellung 322
3.2.3 Beschränkte Steuerpflicht der Lizenz Inc. 322
3.2.4 Steuerabzugsverpflichtung auf Ebene der Vertriebs-GmbH 323
3.2.5 Zwischenfazit 325
3.2.6 Abkommensrechtliche Würdigung 326
3.2.7 Verfahrensrechtliche Aspekte 326
3.3 Fall 2: Abwandlung: Exklusives Alleinvertriebsrecht 327
3.3.1 Sachverhalt (Vertragsausschnitte) 327
3.3.2 Fragestellung 328
3.3.3 Beschränkte Steuerpflicht der Lizenz Inc. 328
3.3.4 Steuerabzugsverpflichtung auf Ebene der Vertriebs-GmbH 328
3.3.5 Exkurs: Anordnung des Steuerabzugs 330
3.3.6 Steuerabzug zur Vermeidung eines Haftungsrisikos 330
3.3.7 Abkommensrechtliche Würdigung 331
3.3.8 Verfahrensrechtliche Aspekte 331

VII. Steuerabzug vom Kapitalertrag bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen 333

1 Überblick 335

2 Beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers 337
2.1 Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers (persönlicher Anwendungsbereich) 337
2.2 Erzielung inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (sachlicher Anwendungsbereich) 339

3 Der Steuerabzug vom Kapitalertrag (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) 341
3.1 Verfahren und Beteiligte 341
3.2 Zeitpunkt und Höhe des Steuerabzugs 343
3.2.1 Zeitpunkt des Steuerabzugs 343
3.2.2 Höhe des Steuerabzugs 343
3.3 Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer 343

4 Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer 345
4.1 Allgemeines 345
4.2 Abkommensrechtliche Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts 346
4.2.1 Allgemeines 346
4.2.2 Ansässigkeit des Nutzungsberechtigten 348
4.2.3 Betriebsstättenvorbehalt 349
4.2.4 Besonderheiten bei transparenten bzw. hybriden Gesellschaften 349
4.3 Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG) 350
4.4 Verfahrensrechtliche Besonderheiten 352
4.4.1 Überblick 352
4.4.2 Das Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 2 EStG) 353
4.4.3 Das Erstattungsverfahren (§ 50d Abs. 1 EStG) 357
4.4.4 Transparente und hybride Gesellschaften 361
4.4.5 Das Kontrollmeldeverfahren (§ 50d Abs. 6 EStG) 361

5 Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften 363
5.1 Überblick 363
5.2 Persönliche Entlastungsberechtigung 365
5.3 Sachliche Entlastungsberechtigung 367
5.3.1 Allgemeines 367
5.3.2 Dividenden als Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft 367
5.3.3 Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb 369
5.4 Darlegung der Entlastungsberechtigung im Freistellungs- bzw. Erstattungsverfahren 370
5.5 Abkommensrechtliche Besonderheiten 371
5.5.1 Überblick 371
5.5.2 Bestimmung XV Abs. 3 des Protokolls zum DBA Niederlande 371
5.5.3 Bestimmung XV Abs. 4 des Protokolls zum DBA Niederlande 373

6 Praxisbeispiel: vollständige Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer auf Basis abkommensrechtlicher Bestimmungen 377
6.1 Überblick 377
6.2 (Mittelbarer) Börsenhandelstest (Art. 28 Abs. 2 Buchst. c DBA USA) 379
6.3 Ownership und Base Erosion sowie Active Trade or Business Test 380
6.3.1 Ownership und Base Erosion Test (Art. 28 Abs. 2 Buchst. f DBA USA) 380
6.3.2 Active Trade or Business Test (Art. 28 Abs. 4 DBA USA) 381
6.4 Derivate Benefits Test (Art. 28 Abs. 3 DBA USA) 384

VIII. Anhang: Checklisten 385

1 Checkliste zum Steuerabzug bei Darbietungen (dt./engl.) 387
2 Checkliste zum Steuerabzug bei Lizenzzahlungen (dt./engl.) 389
3 Checkliste zum Steuerabzug bei Aufsichtsratsvergütungen (dt./engl.) 391
4 Checkliste zum Steuerabzugs- und Entlastungsverfahren (dt./engl.) 393

Literaturverzeichnis 399
Stichwortverzeichnis 401