

# 10.17

# StBp

## Die steuerliche Betriebsprüfung

57. Jahrgang  
Oktober 2017  
Seiten 289–320

[www.StBpdigital.de](http://www.StBpdigital.de)

Herausgeber:

*Dr. Horst-Dieter Höppner,*  
Vizepräsident des Bundes-  
amtes für Finanzen a. D.,  
Bonn

## Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

- Inhalt**
- 291 **Die Betriebsprüfung von A–Z**  
*Dipl.-Finanzwirt Gregor Danielmeyer, Bünde,*  
*Dipl.-Finanzwirt Thomas Neubert, Halle/Saale und*  
*Dipl.-Finanzwirt Veit Unger, Quedlinburg*
  - 296 **Mietereinbauten – Besonderheiten und Herausforderungen  
der ertragsteuerlichen Erfassung**  
*Rechtsanwalt Dr. Andreas Schwarz, Hamburg und*  
*Rechtsanwalt David John, Hamburg*
  - 300 **Deutsche Abzugsteuern auf Brutto-Lizenzzahlungen in  
DBA-Ländern**  
*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München*
  - 305 **Drohende Haftungsanspruchnahme der Organgesell-  
schaft für KSt-Schulden bei Insolvenz des Organträgers**  
*Dipl.-Kfm. Detlef Pieske-Kontny, Berlin*
  - 308 **Industrie 4.0: Klassischer Maschinenbau und innovative  
Software**  
*Steuerberater Dipl.-Finanzwirt Roland Köhler, Brakel*
  - 314 **Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der  
Außenprüfung**  
*Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt*
  - 290 **Impressum**

# Deutsche Abzugsteuern auf Brutto-Lizenzzahlungen in DBA-Ländern

Von Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München\*

## I. Einleitung und Überblick

Inländische Unternehmen zahlen häufig auf mit ausländischen Anbietern mit Sitz vorrangig in DBA-Ländern vertraglich vereinbarten Nutzungen von Patenten jährlich beachtlich hohe Lizenzen in EUR, z. B. für die Auswertung von Software-Rechten. Auf derartige Lizenzzahlungen an im DBA-Ausland ansässige Lizenzgeber sind gemäß §§ 49 Abs. 11 Nr. 9, 50a Abs. 2, 50d EStG im Inland in aller Regel deutsche Abzugsteuern (Quellensteuern) zu entrichten.<sup>1</sup>

Nach § 50 Abs. 2 EStG gilt bei Inlandseinkünften solcher „beschränkt Steuerpflichtiger“ durch einen Steuerabzug an der Quelle die deutsche Steuerpflicht auf derartige, in das andere DBA-Land fließende Lizenzvergütungen grundsätzlich als abgegolten (Ausnahme: Der ausländische Zahlungsempfänger beantragt, aus welchen Gründen auch immer, im Inland eine Jahresveranlagung bezüglich seiner inländischen Einnahmen bei dem hierfür zuständigen Finanzamt, § 50 Abs. 2 Nr. 5 EStG.).

Bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Firmensitz in einem Land, mit dem die Bundesrepublik Deutschland ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) abgeschlossen hat, ist für Anmeldungen und Abführungen von inländischen Abzugsteuern auf derartige Zahlungen an Berechtigte in DBA-Länder, aber auch für mögliche „Erstattungen“ solcher Quellensteuern nach DBA an sie – aufgrund von förmlichen „Freistellungsbescheinigungen“ nach dem jeweiligen DBA auf Antrag dieser Zahlungsempfänger hin – seit 2014 das „Bundeszentralamt für Steuern“ (BZSt) in Bonn<sup>2</sup> nunmehr allein zuständig.

Nicht immer wird diese gesetzliche Abzugs- und Abführungsverpflichtung von den inländischen Vergütungsschuldern sorgfältig beachtet. Sie leisten diese Lizenzzahlungen ins Ausland häufig „brutto“, ohne an die Erhebung der gesetzlichen inländischen Quellensteuern hierauf zu denken, zumal der eigentliche Steuerschuldner für diese deutschen Abzugsteuern der ausländische Leistungsempfänger ist, für den der Zahlungsschuldner als Abzugsverpflichteter sie hiervon einzubehalten hätte.

Wenn diese Einbehaltungs- und Abführungspflichten auf Lizenzzahlungen ins Ausland seitens des Inländers über mehrere Jahre versäumt worden sind (meist aus Unkenntnis oder Fahrlässigkeit) und er bei einer Aufdeckung nicht von der deutschen Finanzverwaltung im Wege eines „Nachforderungsbescheides“

mit seinem Betriebsvermögen oder gar mittels eines persönlichen „Haftungsbescheides“ sogar mit seinem Privatvermögen belangt werden will, stellt sich sofort die Frage, ob diese Säumnis auch noch nach Jahren und bejahendenfalls, unter welchen Voraussetzungen, noch rückwirkend geheilt werden kann.

Diese Problematik soll hier einerseits allgemein nach den DBA, andererseits anhand eines praktischen Beratungsfalles eines inländischen Vergütungsschuldners mit einem Lizenzgeber aus Irland, folglich beispielhaft nach dem DBA mit Irland kurz abgehandelt werden.

## II. Einschlägige DBA-Regelungen

In allen abgeschlossen DBA-Verträgen gibt es in Anlehnung an das OECD-Muster-DBA auch Regelungen über die Zuweisung des Besteuerungsrechtes auf einen der beiden Vertragsstaaten bezüglich „Lizenzzahlungen“ über die Grenze, somit auch dem

\* Bis zu seiner, auf eigenem Wunsch etwas vorgezogenen Pensionierung war der Autor Bundesbeamter in leitenden Funktionen in der Bundesfinanzverwaltung, u. a. Gruppenleiter für „Internationales Steuerrecht“ in der Bundesbetriebsprüfung im ehemaligen „Bundesamt für Finanzen“, dem heutigen „Bundeszentralamt für Steuern“, beide mit Sitz in Bonn, sowie ca. 20 Jahre lang nebenberuflich Vortragender im „Internationalen Steuerrecht“ an der Bundesfinanzakademie des BMF. – Zur prüfungsfreien Zulassung von ehemaligen Finanzbeamten in herausgehobenen Funktionen als „Steuerberater“ vgl. § 38 Abs. 1 StBerG sowie die ausführliche Begründung hierzu im BFH-Beschluss v. 25. 10. 2007 VII B 55/07, BFH/NV 2008, 411. – Seither ist der Verfasser in München als RA/StB tätig (s. u. a.: [www.langenmayr.de](http://www.langenmayr.de)), seit längerem noch freiberuflich.

1 Vgl. ausführliches „Merkblatt für die Anmeldung über den Steuerabzug bei Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige“, abruf- und ausdrückbar auf der Website des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), letzter Zugriff: 9. 8. 2017, dort besonders die Tabellen unter den Ziffern 8.1 (Bruttovereinbarung [Zahlung vertragsmäßiger Lizenzen]) = 15 % + 5,5 % bzw. 0,82 % an Soli = 15,82 %) oder 8.2 (Nettovereinbarung [Übernahme auch der deutschen Quellensteuern] = 17,82 + 5,5 % bzw. 0,98 % an Soli = 18,8 %), folglich unterschiedliche Höhen in Prozenten der vom jeweiligen Auszahlungsbetrag einzubehaltenden und an das BZSt abzuführenden inländischen Abzugssteuern (Quellensteuern).

2 Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) als Bundesoberbehörde, mit Sitz in 53225 Bonn-Beuel, An der Kuppe 1, Tel. 0228-406-0, steuerrechtliche Aufgaben nach § 5 Abs. 1-7 FVG ([www.bzst.de](http://www.bzst.de) – Steuern International), dort das Referat ST II 9: zuständig für Anmeldung, Abführung, Erteilung der Steuerbescheinigung (über die dortige Verbuchung der gezahlten deutschen Quellensteuern) sowie für mögliche Erstattung von inländischen Abzugssteuern an im anderen DBA-Land ansässigen Vergütungsempfänger.

anderen Vertragsland. Dies sind üblicherweise die Artikel 12<sup>3</sup> (*Lizenzzahlungen*) eines jeden DBA. Danach hätte im Regelfall zwar der Wohnsitz- oder Sitzstaat des Lizenzempfängers das alleinige Besteuerungsrecht für Lizenzentnahmen aus dem anderen Vertragsstaat. Der Staat des Zahlungsverpflichteten geht dabei leer aus. Das Empfängerland besteuert folglich diese Lizenzentnahmen aus dem anderen Vertragsstaat, zusammen mit möglichen anderen Einkünften seines Steuerschuldners im Wege des jährlichen Veranlagungsverfahrens voll.

In einer Reihe von DBA, so auch im DBA mit Irland, gibt es jedoch eine Ausnahme von dieser Grundregel. Meist in Art. 28 Abs. 1<sup>4</sup> eines solchen erweiterten DBA ist festgeschrieben, dass der Staat des Wohnsitzes bzw. Sitzes des Vergütungsschuldners, wenn er seine nationalen Steuern anteilig im Wege eines gesetzlich verankerten „Steuerabzugs“ erhebt, diese Quellensteuern – trotz der erwähnten Zuweisung des vollen Besteuerungsrechtes in den Art. 12 der DBA an den anderen Vertragspartner – im eigenen Land im „Abzugswege“ erheben darf. In Anwendung eines solchen nationalen Steuerabzuges hat der inländische Vergütungsschuldner die gesetzliche Verpflichtung, die anfallenden Abzugsteuern je Lizenzzahlung selbst zu berechnen, sie vom Auszahlungsbetrag einzubehalten, sie beim BZSt in Bonn förmlich „anzumelden“ und die zurückbehaltenen Steuerbeträge dorthin abzuführen.

In weiterer Folge hat der Erhebungsstaat dann nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 DBA diese deutschen Rumpfstuern „auf Antrag“ des eigentlichen Steuerschuldners im anderen DBA-Land – zur Vermeidung einer teilweisen doppelten Besteuerung – diesem wieder „zu erstatten“, andernfalls der andere Vertragsstaat nach Art. 23 Abs. 1 oder 2 der DBA<sup>5</sup> gehalten wäre, diese deutschen Quellensteuern auf seine veranlagten Steuerabgaben „anzurechnen“.

### III. Deutsche Sonderbestimmungen zur Handhabung von Abzugsteuern in DBA-Fällen

§ 50d EStG regelt – in 7 langen Absätzen – „unilateral“ und sehr ausführlich Fälle des „Steuerabzugs“, der „Anmeldung“ dieser einzubehaltenden Steuern, deren „Abführung“ an die zuständige Finanzbehörde in Deutschland, der „Freistellung nach DBA von deutschen Abzugsteuern“ sowie der „Erstattung“ auf Antrag – aufgrund einer diesbezüglichen gleichermaßen antragsabhängigen „Freistellung von den deutschen Abzugsteuern nach DBA“ – von den deutschen Quellensteuern durch die inländische Finanzverwaltung bei Bestehen eines dergestaltigen DBA.

Für alle diese DBA-bedingten steuerrechtlichen Maßnahmen ist nach § 50d Abs. 1 und 2 EStG im Inland seit 2014 ausschließlich das „BZSt“ in Bonn als Bundesoberbehörde<sup>6</sup> zuständig. In den Jahren zuvor war für „Anmeldungen“ und „Abführungen“ solcher inländischer Quellensteuern das jeweilige „Wohnsitz- bzw. Betriebsfinanzamt“ des Vergütungsschuldners<sup>7</sup> verantwortlich, jedoch auch schon früher nicht für die Erteilung von „Freistellungsbescheinigungen“ nach DBA von inländischen Abzugsteuern und für „Erstattungen“ nach den DBA-Regeln von solchen deutschen Abzugsteuern.<sup>8</sup>

### IV. Steuersätze für auf Lizenzen in DBA-Länder einzubehaltene deutsche Abzugsteuern

Der Steuersatz für solche Abzugsteuern i. S. der einschlägigen DBA-Regelungen<sup>9</sup> auf die Zahlungen von Lizenzvergütungen an

Lizenzgeber in DBA-Ländern beträgt nach § 50a Abs. 2 EStG 15 % der „Euro-Bruttobeträge“, hinzukommen 5,5 % auf die hieraus errechneten Steuerbeträge als gesetzlicher Solidaritätszuschlag (Soli), insgesamt folglich 15,82 %. Sie werden auf jede Auszahlung an Lizenzen ins DBA-Ausland und für jedes Zahlungs- oder Veranlagungsjahr erhoben.

Der inländische Vergütungsschuldner solcher Lizenzzahlungen ins Ausland hat die auf seine Brutto-Zahlungen (sog. „*Bruttovereinbarung*“) dorthin einzubehaltenen deutschen Abzugsteuern i. H. v. 15,82 %<sup>10</sup> umgehend – früher bei seinem Betriebsfinanzamt bzw. seit 2014 allein beim BZSt in Bonn – förmlich „anzumelden“ und „abzuführen“, will er für den Steuerausfall der deutschen Finanzverwaltung gegenüber nicht mit seinem Vermögen „haften“ müssen, die ihm schnell einen förmlichen „Haftungsbescheid“ erteilen könnte.

Soweit der inländische Vergütungsschuldner mit dem ausländischen Lizenzgeber hingegen vereinbart hat, neben den Lizenzraten auch die deutschen Abzugsteuern zu übernehmen (sog. „*Nettovereinbarung*“), ist er gehalten, die hierauf entfallenden erhöhten Abzugsteuern (Lizenzen plus die inländischen Quellensteuern) zu berechnen, und zwar i. H. v. insgesamt 18,8 %<sup>11</sup>, den

3 Art. 12 des OECD-Muster lautet: Lizenzgebühren, Abs. (1): „Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.“

Abs. (2): „Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden ...“

Abs. (3): „Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich dieser Betriebsstätte gehören.“

4 Art. 28 des DBA mit „Irland“ lautet: „Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung: Abs. (1): Werden in einem Vertragsstaat die Steuern von Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder sonstigen von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogenen Einkünfte im Abzugswege erhoben, so wird das Recht des erstgenannten Staates zur Vornahme des Steuerabzugs zu dem nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Satz durch dieses Abkommen nicht berührt.

Die im Abzugswege erhobene Steuer ist auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erstatten, wenn und soweit sie durch das Abkommen ermäßigt wird oder entfällt. Abs. (2): Die Anträge auf Erstattung müssen vor dem Ende des vierten auf das Kalenderjahr der Festsetzung der Abzugsteuer auf die Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder anderen Einkünfte folgenden Jahres eingereicht werden.“

5 Im DBA mit Irland wäre dies der Art. 23 Abs. 1.

6 Näheres zum BZSt vgl. Fn. 2.

7 In einzelnen Bundesländern ein zentral bestimmtes Finanzamt, so in Hessen z. B. das FA Frankfurt am Main I, mit Sitz in Frankfurt am Main.

8 Hiermit ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG (Finanzverwaltungsgesetz) ausschließlich das BZSt in Bonn befasst.

9 Hier jeweils meist der Art. 28 der einschlägig ausgestalteten DBA, so u. a. im DBA mit Australien, Costa Rica, Dänemark, Großbritannien (Art. 29), Irland, Italien (Art. 29), Japan (Art. 27), Kroatien (Art. 27), dem Fürstentum Liechtenstein (Art. 30), Luxemburg (Art. 26), den Niederlande (Art. 29), Österreich (Art. 27), Polen (Art. 29), Rumänien (Art. 26), der Schweiz, Singapur, Slowenien (Art. 27), Türkei (Art. 27), Ungarn (Art. 26), USA (Art. 29) und die VAE (Art. 26); im Bedarfsfall sind auch die anderen DBA darauf zu prüfen.

10 Vgl. die Tabellen unter Ziffern 8.1 (Bruttovereinbarung = 15 % + 5,5 % Soli = 15,82 %) oder 8.2 (Nettovereinbarung = 17,82 + 0,98 % = 18,8 %) des „Merkblattes für die Anmeldung über den Steuerabzug bei Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige“, abruf- und ausdrückbar auf/von der Website des BZSt unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de) (s. auch Fn. 1).

11 Vgl. hierzu die tabellarischen Darstellungen im vorgenannten „Merkblatt ...“ des BZSt (Fn. 2), hierzu die Ziffer 8.2 („Nettovereinbarung“): 17,82 %, zuzüglich 5,5 % an Soli = 18,8 % sowie die Erläuterung in Fn. 1.

hieraus resultierenden Steuerbetrag dann beim BZSt förmlich anzumelden und diese Quellensteuern umgehend dorthin abzuführen.

## V. Aufzählung der bei Lizenzzahlungen in ein DBA-Land zu beachtenden steuerrechtlichen Handlungen, Verpflichtungen und Möglichkeiten

Zu unterscheiden sind in diesem steuerlichen Umfeld folgende steuerrechtlich in Schritten zu erbringende Maßnahmen, die

- **Bestimmung** des jeweiligen Steuersatzes für die auf Lizenzzahlungen in ein anderes DBA-Land einzubehaltenen Abzugsteuern, je nach der mit dem Lizenzgeber im anderen DBA-Land getroffenen Vereinbarung, bei „Bruttovereinbarungen“ somit i. H. v. insgesamt 15,82 %, bei getroffenen „Nettovereinbarungen“ [Übernahme auch der deutschen Quellensteuern] i. H. v. mitsamt 18,8 %.
- **Einzelberechnung** der jeweils auf eine derartige Lizenzvergütung ins Ausland entfallenden deutschen Abzugsteuern.
- **Einbehaltung** dieser deutschen Abzugsteuern auf auszubehaltende oder zu überweisende Lizenzvergütungen an den Lizenzgeber mit Wohnsitz oder Firmensitz im anderen DBA-Land durch den inländischen Zahlungsschuldner, und zwar jeweils auf die vereinbarten Brutto- oder Nettoauszahlungsbeträge.
- **Antrag** an das BZSt (Ref. ST II 9 – auf Vordruck 010172<sup>12</sup>, Bezeichnung: „Steuernummer für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach §§ 50, 50a EStG“) auf Erteilung einer eigenen Steuernummer (übliche St-Nr. dort: 9116/2.../...) für allen weiteren Schriftverkehr dorthin.
- **Anmeldung** (förmlich<sup>13</sup>) der jeweils einbehaltenen Quellensteuern beim BZSt – unter Bezugnahme auf die von dort zugewiesene eigene Steuernummer.
- **Abführung** der einbehaltenen Abzugsteuern an das BZSt – unter Bezugnahme auf die dortigen Steuernummer und die, im Bescheid über die Erteilung dieser Erfassungsnummer genannte Bankverbindung des BZSt sowie unter Nennung eines einschlägigen Verwendungszwecks (z. B. Lizenzbeziehungen zu ... im DBA-Land ...).
- **Alternativ: Antrag auf Freistellung** nach DBA seitens des BZSt des im Ausland ansässigen Vergütungsempfängers von der Einbehaltung dieser deutschen Quellensteuern nach § 50d EStG durch den inländischen Vergütungsschuldner.
- **Antrag auf Erstattung** nach DBA seitens des BZSt, soweit opportun, der durch den inländischen Vergütungsschuldner von den Lizenzvergütungen einbehaltenen und an die zuständige deutsche Finanzbehörde abgeführten deutschen Abzugsteuern aufgrund einer für diesen Zweck mitbeantragten „Freistellung nach dem DBA“.

## VI. Freistellungsbescheinigungen nach DBA durch das BZSt

Im Ausland ansässige Vergütungsempfänger können beim BZSt (auf Vordruck 010016) eine förmliche „Freistellung“ nach dem jeweiligen DBA von den deutschen Abzugsteuern beantragen. Wenn diese nach einer Überprüfung von dort erteilt wird, entfällt für die Zukunft die Entrichtung von deutschen Abzugsteuern auf alle Auszahlungen an den Vergütungsempfänger im DBA-Ausland und spiegelbildlich für den inländischen Vergütungsschuldner die Verpflichtung, inländische Abzugsteuern auf

Lizenzzahlungen ins Ausland „einzubehalten“ und an das BZSt „abzuführen“.

Freistellungsbescheinigungen können vom BZSt nach gesetzlicher Regelung nur für jeweils drei Jahre in die Zukunft hinein erteilt werden (so z. B. irgendwann in 2017 bis Ende des Veranlagungsjahres 2019). Auf spätere Anträge des Vergütungsberechtigten hin können sie aber jederzeit um weitere drei Jahre verlängert werden.

Werden beim BZSt dennoch Anträge auf Freistellung nach DBA rückwirkend für drei oder mehr Jahre in der Vergangenheit gestellt, was erfahrungsgemäß aus Säumnisgründen durchaus geschieht, so ist das BZSt gehalten, solche Anträge durch förmliche Ablehnungsbescheide und mit der Begründung zurückweisen, Freistellungen könnten nur für die Zukunft erteilt werden.

Im Falle einer solchen Freistellung nach DBA des ausländischen Vergütungsempfängers erhält der inländische Vergütungsschuldner vom BZSt eine Zweitausfertigung des Bescheides zur Kenntnis. Alleineriger Steuerschuldner hierfür ist jedoch der Zahlungsempfänger, der inländische Vergütungsschuldner ist gesetzlich lediglich zur erwähnten Einbehaltung, Anmeldung und Abführung dieser deutschen Quellensteuern für diesen ausländischen Vergütungsgläubiger verpflichtet. Sobald er dieses Doppel der Freistellungsurkunde in Händen hat, entfällt für ihn in dem darin genehmigten Zeitraum diese Verpflichtung zur Einbehaltung, Anmeldung beim BZSt und Abführung der deutschen Abzugsteuern dorthin.

## VII. Besonderheiten bei einer Versäumnis der Anmeldung und Abführung über Jahre

In den „Erläuterungen“ zu einem solchen zurückweisenden oder stattgebenden Bescheid weist das BZSt fairerweise und mit der Empfehlung der Wahrung der gesetzlichen Frist von vier Jahren nach Ablauf des Zahlungsjahres für mögliche „Erstattungen“ von erst später einbehaltenen und nachgemeldeten Quellensteuern darauf hin, dass die bei ihm früher gestellten, aber für die Vergangenheit aus rechtlichen Gründen abzulehnen gewesenen „Anträge auf Freistellung“ innerhalb von 12 Monaten nach Bekanntgabe des Ablehnungsbescheides im Nachhinein rechtlich noch in Anträge auf Erstattung „umgedeutet“ werden können.

Soweit folglich von einem Zahlungsempfänger in einem DBA-Land (eben z. B. auf Drängen des inländischen Zahlungsschuldners und Abzugsverpflichteten hin) beim BZSt noch rückwirkend für frühere Jahre „Anträge auf Freistellung“ von den deutschen Abzugsteuern auf seine Bruttoeinnahmen aus Lizenzvergabe gestellt worden sind, die wegen der erwähnten ausschließlich zulässigen „Zukunftsausrichtung“ von Freistellungen nach DBA abzulehnen waren, gibt es, wie zuvor geschildert, ausnahmsweise noch die Möglichkeit, diese beim BZSt bereits anhängigen Antragsverfahren – unter Angabe des dortigen Geschäftszeichens – in Anträge auf Erstattung abgeführter inländischer Quellensteuern „umdeuten“ zu lassen.

In den Erläuterungen des BZSt in einem kürzlich auf drei Jahre in der Zukunft erteilten, vom Sachverhalt her hier vergleichbaren Freistellungsbescheid heißt es hierzu wörtlich:

12 Aufrufbar auf der Website des BZSt ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)), unter linke Spalte „Steuern International“ – am besten dort unter „Suchen“; zu anderen, für die weiteren Schritte beim BZSt erforderlichen Vordrucken: vgl. die Auflistung unter Abschnitt X.

13 Auf Vordruck StAb2015 (Steuerabzug-Anmeldung nach § 50a EStG – Okt. 2014), abrufbar auf der Website des BZSt.

„Die Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung beginnt frühestens am Tag des Antragseingangs beim BZSt. Die rückwirkende Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist daher nicht zulässig (§ 50d Abs. 2 Satz 4 EStG).

Sofern die Erstattung von Steuerabzugsbeträgen für den zurückliegenden Zeitraum begehrt wird, ist hierfür ein gesonderter Antrag nach amtlichem Vordruck zu stellen (§ 50d Abs. 1 EStG). Der bereits eingereichte Antrag [hier auf Freistellung] kann jedoch in einen Erstattungsantrag „umgedeutet“ werden, wenn Sie innerhalb von 12 Monaten nach Bekanntgabe dieser Freistellungsbescheinigung unter Bezugnahme auf das Geschäftszeichen die Steuerbescheinigung des Vergütungsschuldners einreichen (§ 50a Abs. 5 Satz 6 EStG) und die Bankverbindung angeben. Ein weiterer Antrag ist in diesem Fall entbehrlich. Auf die Fristen nach § 50d Abs. 1 Satz 9 und 10 EStG wird hingewiesen.

Die Freistellung von Abzugsteuern nach § 50a EStG [des Vergütungsempfängers im DBA-Land] bzw. die Freistellung von der Pflicht zum Steuerabzug [zugunsten des abzugsverpflichteten inländischen Vergütungsschuldners] wird aus verwaltungsökonomischen Gründen ausnahmsweise unabhängig von der Entscheidung über die Steuerpflicht nach § 50a EStG in Software-Fällen bzw. Datenbank-Fällen erteilt. Die Entscheidung über die Freistellung nach § 50d EStG enthält somit keine Regelung über die Steuerpflicht nach § 50a EStG.“

In drei Nachsätzen zu diesen Erläuterungen heißt es dann noch: „Die Freistellung gilt nur, sofern die genannten Einkünfte dem Vergütungsgläubiger nach innerstaatlichem Steuerrecht tatsächlich zuzurechnen sind. Diese Voraussetzung wird durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) im Rahmen der Antragstellung nur in Ausnahmefällen und bei konkreten Anhaltspunkten geprüft. Die Feststellung, ob abzugsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 50a Abs. 1 EStG vorliegen, und welcher Person diese zuzurechnen sind, obliegt grundsätzlich dem Betriebsstättenfinanzamt des Vergütungsschuldners. Das BZSt ist hingegen nur zuständig für die Entlastung von dieser Abzugsteuer aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 Finanzverwaltungsgesetz).“

Weiter heißt es darin (auszugsweise):

„Steuerbeträge, von deren Einbehaltung zu Unrecht abgesehen worden ist, werden durch das Finanzamt vom Vergütungsgläubiger nachgefordert bzw. im Haftungswege vom Vergütungsschuldner erhoben.

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für die Umsatzsteuer (§ 13b Umsatzsteuergesetz) wird durch diese [Freistellungs-]Bescheinigung nicht berührt.“

Bei einer solchen, rechtlich noch möglichen „Umdeutung“ der von seitens der Vergütungsempfängers früher gestellten Anträgen auf Freistellung in „Anträge auf Erstattung“ von abgeführten deutschen Quellensteuern innerhalb der Frist von 12 Monaten nach Bekanntgabe der Ablehnung könnte

- entweder der Vergütungsgläubiger aus dem anderen DBA-Land beim BZSt selbst einen „Antrag auf Erstattung“ der vom inländischen Vergütungsschuldner für ihn nachgeleiteten Quellensteuern stellen (für diese Steuernachzahlungen wäre dann eine „Nettvereinbarung“ anzunehmen, mit dem erwähnten höheren Abzugsteuer-Erhebungssatz<sup>14</sup>)
- oder der inländische Abzugsverpflichtete (Vergütungsschuldner) beim BZSt einen solchen „Antrag auf Erstattung“ von Abzugsteuern im Namen und in Abstimmung mit dem Vergü-

tungsempfänger im Ausland oder auch ohne dessen Kenntnis anbringen (für diese Steuernachzahlungen wäre dann ebenso eine „Nettvereinbarung“ anzunehmen, mit dem zuvor erwähnten höheren Abzugsteuer-Steuersatz von insgesamt 18,8 %)

- oder aber der inländische Abzugsverpflichtete – nach eigener reiflicher Überlegung (um z. B. auf diese Weise im Nachhinein seine früher versäumten Abzugs- und Abführungspflichten zu erfüllen) – aus eigenen Mitteln in steuerliche „Vorleistung“ treten, somit für sich selbst und nur für eine kurze Zeit bis zu deren antragmäßigen Rückzahlung an ihn durch das BZSt („vorleistende Zahlung“, auch ohne vorherige Kenntnis des Vergütungsgläubigers von dieser Fremdzahlung und ohne hieraus für ihn irgendeinen eigenen Anspruch auf Rückzahlung dieser Abzugsteuern herleiten zu können) und sich diese geldliche Zweckabführung an das BZSt auf einen von ihm dann selbst gestellten Antrag hin von dieser Bundesbehörde wieder „erstatten“ lassen.<sup>15</sup>

Die zuvor genannten Varianten (Möglichkeit einer „Umdeutung“, bei einem Antrag auf Erstattung, innerhalb der Frist von 12 Monaten) setzen natürlich voraus, dass die für die Vergangenheit fällig gewordenen deutschen Quellensteuern auf früher vollzogenen Brutto- oder Nettolizenzzahlungen vom inländischen Abzugsverpflichteten (Vergütungsschuldner) unter Anwendung der verwaltungsmäßig vorgeschriebenen, formellen Vorgehensart sowie unter Auflistung der Leistungsbeträge nach Zahlungsdaten, Zahlungsbeträgen, Zahlungsgründen (Angabe des im Inland verwerteten Schutzrechtes) beim BZSt in Bonn nachweisbar nachträglich noch „nachgemeldet und betragsmäßig abgeführt“ worden sind.

Erst nach gesichertem Eingang dieser nachgeholt Steuerabführung hätte das BZSt gemäß den eigenen Hinweisen dann die Möglichkeit, einen diesbezüglich gestellten „Antrag auf Erstattung“ durch „Umdeutung“ eines seitens des Vergütungsgläubigers früher erfolglos gestellten „Antrags auf Freistellung nach DBA“ stattzugeben und die vom Abzugsverpflichteten für den Vergütungsgläubiger aus Selbstzweck vorgeleisteten Abzugsteuern an diesen zurückzuzahlen.

Ohne diese Formalien geht es bei einer längerjährigen Versäumnis rechtzeitig gestellter „Anträge auf Freistellung nach DBA“ halt nicht.

Bezüglich der bei einer nach Jahren der Versäumnis aufholenden „Steuerabführung“ seitens des inländischen Abzugsverpflichteten aus eigenen Mitteln und aus eigenem Erfüllungsinteresse („neutrale geldliche Vorleistung“, ohne Kenntnis des ausländischen Vergütungsgläubigers) gibt es aus der Sicht des Autors für ihn als Vergütungsschuldner folglich zwei Möglichkeiten einer korrigierenden und zurückfordernden Vorgehensweise. Entweder

- er zieht diese, von ihm aus eigenen Mitteln und im eigenem Erfüllungsinteresse nachholend an das BZSt abgeführten Steuerbeträge (deren Berechnung hierbei mit dem gesetzli-

14 Und zwar i. H. v. 17,82 %, zuzüglich 0,98 % an Soli, gleich insgesamt 18,8 % zu belegen (vgl. Fn. 10), die so erhöht an das BZSt bereits abzuführen gewesen wären.

15 Nach der Rechtsauffassung des Verfassers könnte es bei einer solchen Vorgehensweise, einer neutralen „Steuergeldleistung“ aus eigenen Finanzmitteln („vorleistende Zahlung“, ohne vorherige Kenntnis des Vergütungsgläubigers hiervon) und dies unter Zugrundelegung einer „Nettvereinbarung“ verbleiben, und zwar mit dem erhöhten Abzugsteuer-Erhebungssatz von 17,82 % + 0,98 % an Soli = insgesamt 18,8 % (vgl. die Tabellen unter Ziffern 8.1 und 8.2 des „Merkblatts ...“, ausführlicher zitiert in Fn. 1); aus steuerrechtlichen Sicherheitsgründen könnte diese Rechtsfrage im Bedarfsfall ja auch noch mit dem Referat ST II 9 im BZSt (s. Fn. 2) abgeklärt werden.

- chen Abzugs-Steuersatz i. H. v. 15 % an Steuern, zuzüglich 5,5 % an Soli = insgesamt 15,82 %) – gerne in zeitnaher Abstimmung mit dem im anderen DBA-Land ansässigen Zahlungsempfänger, denn dieser hat letztendlich die versäumte, nicht rechtzeitige Antragstellung beim BZSt auf Freistellung ab dem ersten Einnahmenjahr alleine zu verantworten – von einer der nächsten Zahlungen an Lizenzvergütungen an ihn ab und zahlt ihm nur den rechnerisch verbleibenden Restbetrag an Lizenzvergütungen aus (in diesem Falle hätte der Vergütungsgläubiger selbst einen „Erstattungsanspruch“ an das BZSt und könnte diesen dort mittels eines eigenen Antrag geltend machen, unter Berufung auf seinen früheren, abgelehnten „Antrag auf Freistellung“ nach DBA), oder
- er führt diese rückwirkend überfälligen Quellensteuern (deren Berechnung hierbei unbedingt mit dem erhöhten Abzugs-Steuersatz i. H. v. 17,82 % an Steuern, zuzüglich 5,5 % an Soli = insgesamt 18,8 % zu erfolgen hat) aus eigenem Interesse als nachzuholende Erfüllung früher von ihm versäumter, eigenen Abzugsverpflichtungen und aus eigenen Finanzmitteln (auch ohne Unterrichtung seines Vergütungsgläubigers) an das BZSt ab und stellt dann dort umgehend einen eigenen „Antrag auf Rückerstattung“ an sich der von ihm als Abzugsverpflichtetem aus Wiedergutmachungsgründen vorgeleisteten deutschen Quellensteuern; und dies unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den vom ausländischen Lizenzgeber dort für die zurückliegenden Jahre bereits gestellten, von dort aber wegen Unzulässigkeit<sup>16</sup> abgelehnten „Antrag auf Freistellung nach DBA“ sowie unter Nennung des Geschäftszeichen dieses Ablehnungsbescheides des BZSt.

Ein solcher „Antrag auf Erstattung“ müsste vom Vergütungsgläubiger oder von ihm dort unbedingt noch innerhalb der vorgenannten Frist von 12 Monaten nach der behördlichen Bekanntgabe des „Ablehnungsbescheides“ an den Vergütungsgläubiger gestellt werden, um rechtswirksam zu sein.

### VIII. Voraussetzung für eine „Auszahlung“ von vorgeleisteten deutschen Abzugsteuern durch das BZSt an den inländischen Abzugsverpflichteten

Soweit der inländische Abzugsverpflichtete (Vergütungsschuldner, nicht Steuerschuldner) von der Möglichkeit einer „Umdeutung“ eines früher vom Zahlungsempfänger gestellten „Antrages auf Freistellung“ Gebrauch macht und beim BZSt einen eigenen „Antrag auf Erstattung“ bzw. auf „Rückzahlung“ an ihn anbringt und diese Behörde seinem Ansinnen durch einen formellen „Steuererstattungsbescheid“ stattgibt, benötigt dieses Amt für die letztlich gewollte unmittelbare Auszahlung dieser abgeführten Quellensteuern an den inländischen Antragsteller vom ausländischen Vergütungsempfänger pro forma noch eine „Inkassovollmacht“ (eine Art förmliche „Forderungsabtretung“, ohne hieraus einen eigenen Rechtsanspruch auf Auszahlung herleiten zu können). Denn durch die Berufung auf dessen früher aus eigenem Recht gestellten, aber vom BZSt wegen Zeitablaufs abgelehnten „Antrag auf Freistellung“ nach DBA zum Zwecke der „Umdeutung“ in einen „Erstattungsantrag“ wäre formal-juristisch eigentlich er als „Empfangsberechtigter“ für diese Rückzahlung anzusehen. Nach § 43 i. V. m. § 50d EStG ist der Vergütungsschuldner im Inland eben nur als „Abzugsverpflichteter“ anzusehen und nicht als eigentlicher Steuerschuldner der Abzugsbeträge, weil die inländischen Abzugsteuern auf dem

„Zufluss von Lizezeinnahmen“ an den im anderen DBA-Land ansässigen Lizenzgeber lasten.

Nach wohlwollender Auskunft eines Bearbeiters im Referats St II 9 des BZSt an den Verfasser bezüglich dort früher schon praktizierter, vergleichbarer Fälle wäre diese Behörde kulanter Weise auch dazu bereit, sich von Amts wegen um die Einholung einer solchen förmlichen „Inkassoabtretungen“ beim Steuerschuldner im anderen DBA-Land zu bemühen. Andernfalls müsste der inländische Antragsteller sie bei seinem Vergütungsempfänger im Ausland einzuholen versuchen, um die Auszahlung der von ihm aus eigenen Finanzmitteln vorgestreckten Gelder durch das BZSt an sich selbst zu erwirken.

### IX. Zu erfüllende Formalien bei Anmeldungen, bei Abführungen und bei möglichen Anträgen auf Erstattung von inländischen Abzugsteuern nach DBA

Nach § 50d Abs. 1 Satz 4 EStG ist die „Anmeldung“ von einbehaltenen Abzugsteuern beim BZSt auf einem behördlichen (amtlichen) Vordruck des BZSt vorzunehmen. Derartige Steueranmeldungen sind gemäß § 73e Sätze 4 und 5 EStDV zwar grundsätzlich auf elektronischem Wege abzugeben<sup>17</sup>, auf Antrag nach § 45a Abs. 1 Satz 4 EStG hin kann deren Übermittlung an das BZSt aber auch auf dem vorgeschriebenen behördlichen Formular, statt im elektronischem Verfahren erfolgen.

Es empfiehlt sich überdies, solche Anträge – unter der Beifügung ausgefüllter und unterschriebener Vordrucke – einerseits mittels eines „formloses Schreibens“ an das BZSt mit dem entsprechenden Antrag, andererseits zusätzlich auf den nachgenannten Vordrucken zu konzipieren und dieses dorthin – zusammen mit diesen ausgefüllten Vordrucken als Anlagen – zu übersenden, weil man in einem solchen formlosen Schreiben sehr viel besser und verständlicher notwendige Erläuterungen unterbringen kann. Diese Vordrucke sind hierfür nicht geeignet, sie sehen keinerlei Erläuterungsspalten vor.

Die hierzu zwingend zu verwendenden Vordrucke, einschlägigen Merkblätter und Vorschriften hierzu können auf der Website des BZSt<sup>18</sup> abgerufen, dort online ausgefüllt und gedruckt oder zur Ausfüllung per Hand bzw. mit Schreibmaschine ausgedruckt werden. Die hierfür benötigten Vordrucke tragen folgende Vordruck-Nummern:

- **Vordruck 010172** (Bezeichnung in der Fußzeile: Abzugsteuer – Antrag auf Erteilung einer StNr. – 10/2015 – Vor- und Rückseite auszufüllen) für die Zuweisung einer neuen Steuernummer, in deren Erteilungsbescheid auch die Bankverbindung des BZSt für die Abführung der einbehaltenen deutschen Quellensteuern ausgewiesen wird.
- **Vordruck StAb 2015** (Bezeichnung in Fußzeile: Steuerabzug-Anmeldung nach § 50a EStG – Okt. 2014, Vor- und Rückseite auszufüllen) für die „Anmeldungen“ der vom inländische Abzugsschuldner jährlich zu einzubehaltenden und abzuführenden deutschen Abzugsteuern.

<sup>16</sup> Freistellungsbescheide nach DBA können aus gesetzlichen Gründen nur für die Zukunft erteilt werden.

<sup>17</sup> S. auch elektronische Abgabe von Steueranmeldungen über das BZSt-Online-Portal.

<sup>18</sup> S. dort zunächst „linke Spalte“ unter „Steuern International“, „Abzugssteuern gem. §§ 50, 50a EStG“, „Formulare, Merkblätter und Vorschriften“, dann rechts daneben: Abzugssteuern nach §§ 50, 50a EStG; dann am besten dann unter „Suchen“.

- **Vordruck 010061** (Bezeichnung in Fußzeile: Steuerbescheinigung nach § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG für das BZSt – oder nur bedingt: Vordruck 010165, Bezeichnung: amtliches Muster nach § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG – Stand: 11/2015 – Vordruck 010061 am einfachsten unter „Suchen“ aufrufen) für die vom Abzugsschuldner vorbereitend zu Dreiviertel selbst auszufüllende „Steuerbescheinigung“ nach § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG über die erfolgte Abführung der inländischen Abzugsteuern, die dann nach Vorlage vom BZSt mit Datum und Dienstsiegel nur noch abgestempelt und dem Abzugsschuldner zurückgeschickt wird (wird später für eine möglichen Erstattung dieser Steuern auf Antrag hin benötigt).
- **Vordruck 010010** (Bezeichnung in Fußzeile: Entlastung Abzugsteuer für Lizenzgebühren § 50d EStG – 11/2013) für einen (möglichen) Antrag auf nachträgliche „Erstattung“ nach DBA der abgeführten deutschen Abzugsteuern durch das BZSt (seitens des ausländischen Vergütungsempfängers oder auch des inländischen Abzugsverpflichteten).
- **Vordruck 010010** (gleiche Bezeichnung, aber für: Entlastung Abzugsteuer für Lizenzgebühren § 50d EStG – 11/2013 – dort in Kopfzeile unter „leeres PDF“ aufzurufen), Gestaltung gleich für Anträge auf „Freistellungen“ und für „Erstattungen“ nach DBA.

## X. Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten für erteilte Freistellungsbescheinigungen

Eine Freistellungsbescheinigung des BZSt ist nach den Vorschriften über die Aufbewahrung von Unterlagen nach § 147 Abs. 1–6 AO stets geordnet vorzuhalten (nach § 147 Abs. 3 AO

üblicherweise 10 Jahre). Bestehende Aufzeichnungs- und Anmeldeverpflichtungen des Vergütungsschuldners bleiben hiervon unberührt (§§ 73d und 73e EStDV).

## XI. Fazit zur Erfüllung der Verpflichtung der zeitnahen Einbehaltung und Abführung von inländischen Abzugsteuern auf Lizenzvergütungen an Lizenzgeber in DBA-Ländern

Wenn folglich der inländische Abzugsverpflichtete dafür Sorge zu tragen hat, dass die deutschen Quellensteuern i. S. v. Art. 28 eines DBA i. V. m. § 50d EStG auf seine Brutto-Lienzzahlungen in das andere DBA-Land „zeitnahe“ einzubehalten, beim BZSt anzumelden und dorthin abzuführen sind, soweit er hierfür nicht schon eine „Freistellungsbescheinigung nach DBA“ seitens des Vergütungsempfängers in Händen hat, die ihn nachhaltig und für mindestens drei Kalenderjahre hiervon befreien würde, empfiehlt es sich für ihn dringend, beim Vergütungsgläubiger und Steuerschuldner im anderen DBA-Land auf die Beantragung und Beibringung an ihn einer solchen formellen „Freistellung von den deutschen Abzugsteuern“ durch den im anderen DBA-Land ansässigen Lizenzgeber beim BZSt zu drängen. Und dies möglichst schon bei der Unterzeichnung der Lizenzverträge mit ihm oder mindestens kurz danach, spätestens aber nach Ablauf des ersten Nutzungsjahres dieser hierin geschützten individuellen Rechte, weil sonst die Einbehaltung und Anmeldung der deutschen Abzugsteuern beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) sowie deren Abführung an diese Bundesoberbehörde fällig sind.