Lizenzverträge

Formularkommentar

Bearbeitet von
Herausgegeben von Prof. Dr. Dr. h.c. Dieter Pfaff, und Prof. Dr. Christian Osterrieth, Rechtsanwalt,
Bearbeitet von Oliver Axster, Dr. Wolfgang Büchner, Rechtsanwalt, Dr. Henning Harte-Bavendamm, Rechtsanwalt, Prof. Dr. Karsten Metzlaff, Rechtsanwalt, Dr. Mirko Weinert, Rechtsanwalt, und Dr. Ansas Wittkowski, Steuerberater, und Dr. Sibilla Nagel

- § 49 Abs. 1 Nr. 2 (gewerbliche Einkünfte),
- § 49 Abs. 1 Nr. 3 (selbstständige Einkünfte),
- § 49 Abs. 1 Nr. 6 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) bzw.
- § 49 Abs. 1 Nr. 9 (sonstige Einkünfte).

Zu den zuletzt genannten sonstigen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören „sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3, auch wenn sie bei Anwendung dieser Vorschrift einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären, soweit es sich um Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind; dies gilt nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt." **588**

Zu beachten ist, dass § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG nur Anwendung findet, wenn nicht steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG vorliegen (Subsidiarität). So fällt die Verwertung eines Lizenzrechts durch eine inländische Betriebsstätte stets unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). **589**

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG betrifft in erster Linie Know-how. Für Einkünfte aus der Nutzung bzw. Überlassung gewerblicher Schutzrechte und Urheberrechte ist vorrangig § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) heranzuziehen. Danach soll bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Inlandsbezug vorliegen, wenn Rechte im Inland belegen bzw. in einem deutschen Patent- und Markenregister eingetragen sind. Ferner ist es gleichgültig, ob der ausländische Erfinder oder seine Rechtsnachfolger die Vergütungen bekommen. **590**

Durch das Jahressteuergesetz 2009 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung insbesondere von Rechten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) zu qualifizieren, sofern sie einer gewerblichen Tätigkeit zugerechnet werden können. Eine durch das Jahressteuergesetz 2009 ebenfalls in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG eingeführte „Subsidiaritätsklausel" bestimmt, dass Einkünfte nur insoweit von § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erfasst werden, als „sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören". Einkünfte, die im Grundsatz sowohl § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f als auch Nr. 6 EStG zugeordnet werden können, unterliegen vorrangig erstgenannter Vorschrift. **591**

Die Steuer auf Einkünfte aus Nutzungsüberlassungen des beschränkt Steuerpflichtigen wird grundsätzlich durch Steuerabzug von den Einkünften erhoben und gilt als abgegolten (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG iVm § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG). § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG sieht dies für die oben genannten Fälle ausdrücklich vor. Dazu führt der Vergütungsschuldner (Lizenznehmer) im Namen und für Rechnung des Lizenzgebers die Steuer ab (§ 50a Abs. 5 EStG). Die im **Abzugsverfahren** erhobene Steuer ist endgültig, wodurch die Abgabe einer Steuererklärung und einer Steuerveranlagung entfällt. **592**

Bemessungsgrundlage bildet grundsätzlich der Bruttobetrag, sodass die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen das Ergebnis nicht mindern (§ 50a Abs. 2 S. 2 EStG). Der Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen ergibt sich aus § 50a Abs. 2 S. 1 EStG und beträgt 15 % plus Solidaritätszuschlag von 5,5 %, bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (Steuerabzug gilt hier nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ebenfalls 15 % plus Solidaritätszuschlag. **593**

Bei Zufluss vor 2002 umfasste die Bemessungsgrundlage die vereinnahmte Umsatzsteuer (auch bei sog. Nullregelung). Die USt-Hinzurechnung entfällt mit dem ab 2002 eingeführten Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 1 und 2 UStG, da der inländische Leistungsempfänger die deutsche **Umsatzsteuer** schuldet. Sie kann daher nicht mehr **594**

Bestandteil der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50a EStG sein (vgl. BMF-Schreiben v. 1.8.2002, BStBl II 2002, 709).

595 Nach den Entscheidungen des EuGH in den Rs. *Gerritse* v. 12.6.2003 (C-234/01, BStBl II 2003, 859) und *Scorpio* v. 3.10.2006 (C-290/04, BFH/NV 2007, Beil. 1, 36) wurde die Rechtmäßigkeit der Quellenbesteuerung durch Abzug vom Bruttobetrag in **europarechtlicher Hinsicht** problematisiert. Zwar hat die Finanzverwaltung in Fällen des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG Abhilfe geschaffen, indem sie anordnete, Werbungskosten/Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, abziehen zu lassen. Gleichwohl besteht für den Steuerabzug des § 50a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG weiterhin weder die Möglichkeit einer Erstattung noch hat die Finanzverwaltung besondere Erstattungsmöglichkeiten angeordnet.

596 Da der BFH die *Gerritse*-Entscheidung aber auch auf Fälle des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG für anwendbar hält (vgl. BFH BStBl II 2005, 550), dürfte eine **Bruttobesteuerung** in allen Fällen der Lizenzzahlung an eine Person in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat nicht mehr ohne weiteres haltbar sein. Mit BMF-Schreiben vom 17.6.2014 (IV C 3 – S 2303/10/10002:001, BStBl. I 2014, 887) lässt die Verwaltung nun im Sinne einer unionsrechtskonformen Auslegung in sehr engen Rahmenbedingungen die Berücksichtigung von Aufwendungen von EU/EWR-Vergütungsgläubigern auch bei Rechteüberlassungen zu. Es verlangt einen nachvollziehbaren Nachweis der Aufwendungen und, dass die Aufwendungen konkret und exklusiv mit der Vergütung zusammenhängen. Auch hierbei ist Voraussetzung, dass der Vergütungsgläubiger Wohnsitz und Staatsangehörigkeit bzw. Sitz und Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat hat. Als „Ausgleich" beträgt der Steuerabzug auf die Nettoeinnahmen bei natürlichen Personen allerdings nicht mehr 15 %, sondern 30 %.

597 In allen Fällen, in denen nach § 49 EStG die inländische Anknüpfung gegeben ist, muss ferner nach dem Vorhandensein eines **Doppelbesteuerungsabkommens** (DBA) gefragt werden. Im zweiten Prüfungsschritt ist auf die Normen des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens einzugehen. DBA weisen das jeweilige Besteuerungsrecht einem Staat zu, sodass hier unter Umständen der Fiskus mit seinen nationalen Besteuerungsnormen zurücktritt. Art. 12 Abs. 1 des **OECD-Musterabkommens** (OECD-MA) weist das Besteuerungsrecht an den Lizenzgebühren dem Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers zu. Auch die von Deutschland geschlossenen DBA weisen das Besteuerungsrecht hinsichtlich Lizenzgebühren grundsätzlich dem Staat zu, in dem der Lizenzgeber ansässig ist. Gleichwohl umfassen viele von Deutschland geschlossene DBA das Recht auf Einbehalt einer Quellensteuer, auch wenn das OECD-MA einen solchen Quellensteuereinbehalt nicht vorsieht. Daher darf i. d. R. nicht der nationale Quellensteuersatz von 15 % einbehalten werden, sondern es gelten mit den verschiedenen Staaten andere Höchstgrenzen (vgl. Tabelle 6).

598 Die meisten DBA definieren in Anlehnung an Art. 12 Abs. 2 des OECD-MA den **Begriff der Lizenzgebühren** als Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht der Benutzung von Urheberrechten oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. Nach der Rechtsprechung des BFH ist Kennzeichen einer in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA angesprochenen Nutzungsüberlassung, die nicht vollständige Aufgabe der Rechte des Lizenzgebers. Neben Nutzungsüberlassungen fallen unter den Nutzungsbegriff des Art. 12 Abs. 2 OECD-MA auch Mitteilungen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen. Der OECD-MA Kommentar versteht unter Know-how: „Die Gesamtheit des Außenstehenden nicht zugänglich gemachten technischen Wissens, das nicht unbedingt patentfähig zu sein braucht und das zur gewerblichen Nachahmung eines Erzeugnisses oder eines Verfahrens unter denselben Bedingungen notwendig ist; da das Know-how auf Erfahrungen beruht,

stellt es das dar, was ein Hersteller allein aus der Untersuchung eines Produkts oder der Kenntnis des Stands der Technik nicht wissen kann".

Erfahrungswissen (Know-how) im Sinne des Art. 12 Abs. 2 OECD-MA darf also nicht jedem, auch nicht jedem Fachmann bekannt, und damit nicht „offenkundig" sein. Die Einkünfte nach § 49 Abs. 2 Nr. 9 EStG sind daher abkommensrechtlich als Lizenzgebühren zu qualifizieren. 599

Als spezielle Zuordnungsvorschrift kodifiziert Art. 12 Abs. 3 OECD-MA den Vorrang von Art. 7 OECD-MA, sofern das Recht oder die Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, die in dem Staat belegen ist, aus dem die Lizenzgebühren bezahlt werden (Betriebsstättenvorbehalt). Schließlich sieht das DBA in Art. 12 Abs. 4 OECD-MA Bestimmungen hinsichtlich der Angemessenheit der Lizenzzahlungen vor. Danach ist Art. 12 OECD-MA nur auf den angemessenen Teil der Lizenzgebühren anzuwenden. In Bezug auf den unangemessenen Teil kommt eine Besteuerung nach den nationalen Rechtsgrundsätzen unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen des OECD-MA in Betracht. 600

In einem dritten Schritt ist zu untersuchen, ob die **europäische Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie** anwendbar ist. Die am 3.6.2003 vom Rat der Europäischen Union erlassene „Richtlinie über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten" (2003/49/EG) – Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (ZLRL) genannt – regelt die steuerrechtliche Behandlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen, die in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ansässig sind. 601

Hiernach sollen „in einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren (. . .) von allen in diesem Staat darauf erhebbaren Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – befreit (werden)." (Art. 1 Abs. 1 ZLRL). Ihr Ziel ist somit, sämtliche Quellensteuern auf im EU-Konzernverbund gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren abzuschaffen. 602

Dabei ist der Begriff der Quellensteuer nicht formal, sondern wirtschaftlich zu verstehen. So spielt es keine Rolle, ob die Quellensteuer direkt an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben wird. Zur Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht wurde das Einkommensteuergesetz um § 50g EStG erweitert. 603

Unter den **persönlichen Anwendungsbereich** der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie fallen abschließend aufgelistete Gesellschaften, die im Wesentlichen körperschaftsteuerliche Subjekte sind. Auch Betriebsstätten der in der Richtlinie aufgelisteten Gesellschaften werden erfasst. Neben diesen Gesellschaften in der EU (plus Schweiz nach § 50g Abs. 6 S. 1 EStG) wird weiter gefordert, dass eine unmittelbare Mindestkapitalbeteiligung von 25 % besteht. Damit werden Mutter-/Tochterverhältnisse, bzw. Schwesterverhältnisse erfasst. 604

Hinsichtlich ihres **sachlichen Anwendungsbereichs** erfasst die Richtlinie unter dem Begriff Lizenzgebühren insbesondere Vergütungen jeder Art für die Benutzung oder das Recht auf die Benutzung von Urheberrechten, Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, Formeln oder Verfahren oder Mitteilungen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen. 605

Sowohl aus einem DBA als auch aus der Umsetzung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie ergeben sich Quellensteuerbegrenzungen. Die Kürzung oder gar Aufhebung der Quellenbesteuerung ist grundsätzlich dadurch zu realisieren, dass die Quellensteuer einerseits entsprechend der nationalen Regelungen erhoben und dem Zahlungsempfänger später auf Antrag erstattet wird (**Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 EStG**). Andererseits kann die Finanzverwaltung des Quellenstaates von vornherein die Erhebung eines 606

entsprechend dem DBA ermäßigten Steuerbetrags gestatten oder gegebenenfalls auf den Abzug vollständig verzichten (**Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG**).

607 In Deutschland hat man sich grundsätzlich für das Freistellungsverfahren entschieden. Hat das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag das Vorliegen der entsprechenden Befreiungsvoraussetzungen wie etwa die Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers in einem DBA-Staat/EU-Staat als Voraussetzung der Abkommensberechtigung bzw. der Quellensteuerermäßigung nach § 50g EStG bescheinigt, kann der Vergütungsschuldner nach § 50d Abs. 2 EStG über das Freistellungsverfahren unmittelbar einen ermäßigten Quellensteuerabzug vornehmen bzw. den Steuerabzug völlig unterlassen. Die Möglichkeit des Freistellungsverfahrens ist nicht nur in Deutschland üblich. Auch die US-amerikanischen Steuerbehörden verfahren in gleicher Weise. Nachfolgendes **Beispiel** konkretisiert den Quellensteuereinbehalt in Deutschland:

> Der Lizenznehmer zahlt eine monatliche Lizenzgebühr an den Lizenzgeber in Höhe von 100. Nach § 50a Abs. 4 EStG hat der Lizenznehmer die Pflicht, Quellensteuer in Höhe von 20 % zzgl. SolZ (bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften 15 % zzgl. SolZ) und damit 21,10 pro Monat einzubehalten und am 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen (§ 50a Abs. 5 S. 3 EStG).
>
> Sieht das einschlägige DBA einen geringeren (oder keinen) Quellensteuersatz vor bzw. kommt die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie mit einem Quellensteuersatz von 0 % zur Anwendung, hat der ausländische Lizenzgeber einen Anspruch auf Erstattung der zu viel einbehaltenen Quellensteuer, den er gegenüber dem deutschen Bundeszentralamt für Steuern geltend machen kann. Sollte der ausländische Lizenzgeber beim Bundeszentralamt für Steuern im Vorfeld eine Freistellungsbescheinigung beantragt und erhalten haben, die dem Lizenznehmer auch im Zahlungszeitpunkt vorliegt, kann der Lizenznehmer auf den Einbehalt der Quellensteuer verzichten bzw. diese reduzieren.

608 Unterlässt der inländische Lizenznehmer die Einbehaltung der Quellensteuer für den Lizenzgeber, besteht die Gefahr, dass der inländische Lizenznehmer (§ 50a Abs. 5 S. 5 EStG) für die nicht einbehaltene Quellensteuer **haftet** und die Finanzverwaltung den an den Lizenzgeber bezahlten Betrag als Nettobetrag betrachtet, was einer Erhöhung der Quellensteuer entspricht.

609 Die im **Formularteil** kommentierten Lizenzverträge weisen zutreffend auf das Erfordernis hin, Verantwortlichkeiten zwischen Lizenzgeber und Lizenznehmer in Bezug auf die Abführung etwaiger Quellensteuern vertraglich zu regeln. So sollte nicht nur festgehalten werden, dass der Lizenznehmer dazu verpflichtet ist, etwaige Quellensteuern an die zuständigen Finanzbehörden abzuführen, sondern auch, dass der Lizenzgeber hierfür alle erforderlichen Dokumente dem Lizenznehmer (etwa eine Freistellungsbescheinigung) zur Verfügung zu stellen hat. Auch sollte der Lizenznehmer verpflichtet werden, dem Lizenzgeber eine Bescheinigung über die abgeführte Quellensteuer auszustellen, damit der Lizenzgeber die Quellensteuer unter Vorlage entsprechender Dokumente bei seiner Steuer im Ansässigkeitsstaat anrechnen kann (vgl. B III., 5. (5) oder B IV. § 6 (1)).

610 Während sich die vorstehende Würdigung auf den typischen Fall der Nutzungsüberlassung bezieht, sei ergänzend auf die Folgen einer **Veräußerung des Rechts** hingewiesen. In diesem Fall entsteht beim veräußernden ausländischen Rechteinhaber im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht ein Veräußerungsgewinn in Deutschland. Da es sich um unternehmerische Einkünfte handelt, ist Art. 7 des OECD-MA anzuwenden, wonach das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Staat zusteht, in dem der Veräußerer ansässig ist. Ausnahme hiervon bilden Fälle, in denen der ausländische Unternehmer in Deutschland eine Betriebsstätte unterhält und die Lizenz der Betriebsstätte zuzuordnen ist. In diesen Fällen erfolgt die Besteuerung entsprechend des Betriebsstättenvorbehalts in dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätte. Der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses hat zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die ausländischen Einkünfte entweder freizustellen oder die einbehaltene Steuer anzurechnen.

b) Outbound-Sachverhalte (Lizenzgeber im Inland). Unter Outbound-Sachverhalten werden Sachverhalte verstanden, in denen sich ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen im Ausland engagiert. Der Lizenzgeber ist im Inland unbeschränkt einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig. Daneben ist es möglich, dass eine beschränkte Steuerpflicht im Sitzstaat des Lizenznehmers begründet wird, womit die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einhergeht. **611**

Wenn zwischen Deutschland und dem betreffenden ausländischen Staat **kein Doppelbesteuerungsabkommen** besteht, haben deutsche Unternehmen die Möglichkeit, die abgezogene Quellensteuer – vereinfacht ausgedrückt – bei der deutschen Steuer anzurechnen oder als Werbungskosten/Betriebsausgaben abzuziehen. Grundlage der Anrechnung bildet bei einkommensteuerpflichtigen Personen § 34c EStG bzw. bei körperschaftsteuerpflichtigen Personen § 26 KStG. Danach können festgesetzte und bezahlte ausländische Steuern auf Einkünfte aus einem ausländischen Staat bis zur Höhe der auf diese Einkünfte anfallenden deutschen Steuer angerechnet werden. Hierzu hat der Steuerpflichtige den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern durch Vorlage entsprechender Urkunden zu führen (zum Beispiel Steuerbescheid, Quittung über die Zahlung). **612**

Soweit zwischen Deutschland und dem betreffenden Quellenstaat ein **Doppelbesteuerungsabkommen** besteht, gelten Besonderheiten, da die entsprechenden Abkommen Sonderregelungen zur Besteuerung von Lizenzeinkünften enthalten. Das OECD-MA bestimmt in Art. 12 Abs. 1, dass Lizenzgebühren ausschließlich in dem Staat zu besteuern sind, in dem der Lizenzgeber ansässig ist. Bei Outbound-Sachverhalten, also dort, wo der Lizenznehmer im Ausland ist, steht somit Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Dennoch sehen eine Vielzahl der von Deutschland geschlossenen Abkommen das Recht des Quellenstaats vor, Quellensteuern einzubehalten. **613**

Nachfolgende Tabelle umfasst die Quellensteuersätze in den von Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen: **614**

DBA	Quellensteuersatz (Ausnahmesätze in Klammern)	Artikel
Ägypten	25 % (15 %)	12 Abs. 1, 2
Albanien	5%	12 Abs. 1, 2
Argentinien	15%	12 Abs. 1, 2
Aserbaidschan	5 % (10 %)	12 Abs. 1, 2
Australien	5 % (ab 2017)	12 Abs. 1
Bangladesch	10%	12 Abs. 1, 2
Belarus	3 % (5 %)	12 Abs. 1, 2
Belgien	0	12 Abs. 1
Bolivien	15%	12 Abs. 1
Bulgarien	5%	11 Abs. 1, 2
Costa Rica	10%	12 Abs. 2
China	10 % (6 %)	12 Abs. 1, 2; Prot. Nr. 5
Dänemark	0	12 Abs. 1
Ecuador	15%	12 Abs. 1

DBA	Quellensteuersatz (Ausnahmesätze in Klammern)	Artikel
Elfenbeinküste	10%	12 Abs. 1, 2
Estland	5 % (10 %)	12 Abs. 1, 2
Finnland	5%	12 Abs. 1, 2
Frankreich	0	15 Abs. 1
Georgien	0	12 Abs. 1
Ghana	8%	12 Abs. 1, 2
Griechenland	0	VIII Abs. 1
Großbritannien	0	VII Abs. 1
Indien	10%	12 Abs. 1, 2
Indonesien	10%	12 Abs. 1
Iran	10%	12 Abs. 1, 2
Irland	0	VIII Abs. 1
Island	0	12 Abs. 1
Israel	0 (ab 2017)	14 Abs. 1, 2
Italien	5 % (0)	12 Abs. 1–3
Jamaika	10%	12 Abs. 1, 2
Japan	0 % (ab 2017)	12 Abs. 1, 2
Jugoslawien[1]	10%	13 Abs. 1, 2
Kanada	0 (10 %)	12 Abs. 1–3
Kasachstan	10%	12 Abs. 1, 2
Kenia	15%	12 Abs. 1, 2
Kirgisistan	10%	12 Abs. 1, 2
Korea	10 % (2 %)	12 Abs. 1, 2
Kroatien	0	12 Abs. 1
Kuwait	10%	12 Abs. 1, 2
Lettland	10 % (5 %)	12 Abs. 1, 2
Liberia	10 % (20 %)	12 Abs. 1, 2
Liechenstein	0%	12 Abs. 1, 2
Litauen	10 % (5 %)	12 Abs. 1, 2
Luxemburg	0 (5 %)	15 Abs. 1, 3
Malaysia	10 % (0; unbeschrânkt)	12 Abs. 1–3
Malta	0	12 Abs. 1
Marokko	10%	12 Abs. 1, 2
Mauritius	10%	12 Abs. 1, 2

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

DBA	Quellensteuersatz (Ausnahmesätze in Klammern)	Artikel
Mexiko	10%	12 Abs. 1, 2
Mongolei	10%	12 Abs. 1
Namibia	10%	12 Abs. 1
Neuseeland	10%	12 Abs. 1, 2
Niederlande	0	15 Abs. 1
Norwegen	0	12 Abs. 1
Österreich	0	12 Abs 1
Pakistan	10%	12 Abs. 1, 2
Philippinen	10 % (ab 2016)	12 Abs. 1, 2
Polen	5%	12 Abs. 1, 2
Portugal	10%	12 Abs. 1, 2
Rumänien	3%	12 Abs. 1, 2
Russische Föderation	0	12 Abs. 1
Sambia	10%	12 Abs. 1, 2
Schweden	0	12 Abs. 1
Schweiz	0	12 Abs. 1
Simbabwe	7,50%	12 Abs. 1, 2
Singapur	8%	12 Abs. 1, 2
Slowenien	5%	12 Abs. 1, 2
Spanien	5%	12 Abs. 1, 2
Sri Lanka	10%	12 Abs. 1, 2
Südafrika	0	9 Abs. 1
Tadschikistan	5%	12 Abs. 1, 2
Thailand	15 % (5 %)	12 Abs. 1, 2
Trinidad und Tobago	10 % (0)	12 Abs. 1–3
Tschechoslowakei[2]	5%	12 Abs. 1, 2
Türkei	10%	12 Abs. 1, 2
UdSSR[3]	0	9 Abs. 1
Ukraine	0 (5 %)	12 Abs. 1–3
Ungarn	0	12 Abs. 1
Uruguay	10%	12 Abs. 1
USA 1989	0	12 Abs. 1
USA 1989/2006	0	12 Abs. 1
Usbekistan	3 % (5 %)	12 Abs. 1, 2

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

DBA	Quellensteuersatz (Ausnahmesätze in Klammern)	Artikel
Venezuela	5%	12 Abs. 1
Ver. Arab. Emirate	0	12 Abs. 1
Vietnam	10 % (7,5 %)	12 Abs. 1
Zypern	0 (5 %)	12 Abs. 1, 2

[1] Das DBA mit Jugoslawien wird fortgeführt mit Bosnien-Herzegowina, Kroatien, Slowenien und Mazedonien.

[2] Fortgeführt im Verhältnis zur Slowakai und Tschechien.

[3] Das deutsch-sowjetische DBA gilt auch für Armenien, Turkmenistan, Usbekistan, Moldau und Tadschikistan.

Tabelle 6: DBA Quellensteuersätze

615 Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, die daraus resultieren, dass sowohl Deutschland aufgrund einer unbeschränkten Steuerpflicht als auch der ausländische Staat aufgrund einer beschränkten Steuerpflicht ein Besteuerungsrecht mit den in Tabelle 6 aufgeführten Prozentsätzen erheben, sieht das jeweilige DBA grundsätzlich die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer beim inländischen Lizenznehmer vor.

616 Die Outbound-Sachverhalte zeigen, dass es in diesen Fällen sowohl ohne als auch mit Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland zur **Anrechnung** der im Ausland einbehaltenen Quellensteuer kommen kann. Für den Fall einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Lizenzgebers in Deutschland ergeben sich beispielhaft nachstehende Rechtsfolgen (unter Vernachlässigung des SolZ).

Der ausländische Lizenznehmer ist nach dem dortigen nationalen Steuerrecht verpflichtet, für die deutsche A AG als Lizenzgeber Quellensteuer i.H.v. 20 % der Lizenzgebühren einzubehalten. Es wird angenommen, dass entweder kein DBA besteht oder ein DBA besteht, das den genannten Steuersatz von 20 % nicht mindert. Die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer bei der A AG ergibt sich wie folgt:

(Im Ausland gezahlte Quellensteuer: 20 % v. 10.000 € = 2.000 €)

Gesamte Einkünfte der A AG aus originärer Tätigkeit		100.000 €
Lizenzeinnahmen		10.000 €
Zu versteuerndes (Welt-)Einkommen		110.000 €
Körperschaftsteuer 15%		16.500 €
Ausländische Einkünfte	10.000 €	
Anrechenbare ausländische Steuer	2.000 €	
Höchstbetrag der Steueranrechnung: inländische KSt (16,5 T€) × aus- ländische Einkünfte (10 T€): zu versteuerndes Einkommen (110 T€) =		– 1.500 €
(Nur bis zu diesem Betrag kann die ausländische Steuer angerechnet werden).		
Verbleibende inländische Steuerschuld		15.000 €

Es verbleibt ein Anrechnungsüberhang von 500 € (= 2.000 € – 1.500 €).

Inwieweit dieser Anrechnungsüberhang auf die Gewerbesteuer angerechnet werden kann, muss im Einzelfall geprüft werden, da das GewStG selbst keine Anrechnung vorsieht. Gegebenenfalls ergibt sich aber eine Anrechnung aus dem DBA. Eine solche Anrechnung sieht z.B. das DBA mit Australien vor.

617 In Fällen, in denen EU-Mitgliedstaaten nach bestehendem DBA von ihrem Quellenbesteuerungsrecht Gebrauch machen (etwa Finnland) ist zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, aufgrund dessen die **Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie** Anwendung findet. Kommt die Richtlinie bzw. die entsprechende nationale Rechtsnorm zur Anwendung, folgt daraus ein Vorrang