

Obersten Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundesamt für Finanzen

Vertretungen der Länder  
beim Bund

Bundesfinanzakademie  
im Bundesministerium der Finanzen

**Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG  
aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Entlastung von deutscher Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG durch das Bundesamt für Finanzen (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG) nachfolgendes Verfahren.

**Inhaltsübersicht**

	Seite
1 Allgemeines	4
1.1 Grundlagen des Erstattungsverfahrens	4
1.2 Persönliche Abkommensberechtigung und ihr Nachweis	4

1.3	Verfahrensarten	5
1.3.1	Erstattungsverfahren (vgl. Tz. 2)	5
1.3.2	Freistellung im Steuerabzugsverfahren (vgl. Tz. 3)	5
1.3.3	Kontrollmeldeverfahren (vgl. Tz. 4)	5
1.4	Gemeinsame Bestimmungen	6
1.4.1	Antragsberechtigter	6
1.4.2	Antragstellung und Vordrucke	6
1.4.3	Missbrauch	6
1.4.4	Informationsaustausch	6
2	Erstattungsverfahren	7
2.1	Anwendungsbereich	7
2.2	Antragsfrist	7
2.3	Erstattungsanspruch	8
2.4	Besonderheit	8
2.5	Nachweise	8

3	Freistellung im Steuerabzugsverfahren	9
3.1	Anwendungsbereich	9
3.2	Antragsfrist	9
3.3	Freistellungsbescheinigung	10
3.4	Zeitraum	10
3.5	Nachweise	10
3.6	Folgen eines unterlassenen Steuerabzugs	10
4	Kontrollmeldeverfahren	11
5	Sonderfall: Zwischenschaltung von Gesellschaften zur Wahrung von Schutzrechten (Verwertungsgesellschaften)	11
6	Merkblätter des Bundesamtes für Finanzen	11

## 1 **Allgemeines**

### 1.1 **Grundlagen des Entlastungsverfahrens**

Bei Einkünften im Sinne des § 50 a Abs. 4 EStG wird Abzugsteuer bis zu einem Satz von 25 v.H. (für Vergütungen, die nach dem 31. Dezember 2002 zufließen: bis zu einem Satz von 20 v.H.) erhoben. Die Abzugsteuer ist vom Schuldner der Vergütung einzubehalten und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen (§ 50a Abs. 5 EStG). Ausländische Empfänger (Gläubiger) derartiger Einkünfte sind nach Maßgabe der DBA von dieser Abzugsteuer zu entlasten (Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung). Das Entlastungsverfahren regelt § 50d EStG.

### 1.2 **Persönliche Abkommensberechtigung und ihr Nachweis**

Anspruch auf Entlastung hat, wer im Abkommensstaat ansässig ist. Die Ansässigkeit richtet sich nach den Vorschriften des einzelnen DBA. Für die Frage, wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist das deutsche Recht maßgebend, sofern das betreffende DBA keine Sonderbestimmungen enthält.

Bei der Ansässigkeit handelt es sich um ein steuerrechtliches Merkmal, über dessen Voraussetzungen allein der Ansässigkeitsstaat verlässlich Auskunft geben kann. Die Ansässigkeit ist daher regelmäßig durch eine Bestätigung der für den Gläubiger der Einkünfte nach § 50a Abs. 4 EStG zuständigen ausländischen Steuerbehörde auf dem Antragsvordruck nachzuweisen. Hierbei sowie beim Nachweis der sonstigen Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung ist § 90 Abs. 2 AO zu beachten.

Der im anderen Vertragsstaat ansässige Gläubiger der Einkünfte nach § 50a Abs. 4 EStG hat keinen Anspruch auf Entlastung nach den Abkommen, wenn diese Einkünfte seiner im Inland gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung zuzurechnen sind.

Einige DBA verlangen zusätzlich, dass die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind und/oder dorthin überwiesen werden.

Ausländische Personengesellschaften sind grundsätzlich nicht abkommensberechtigt. Wird jedoch nachgewiesen, dass die einzelnen Gesellschafter aufgrund eines DBA Anspruch auf Entlastung haben, kann der Antrag der Personengesellschaft aus Vereinfachungsgründen als Sammelantrag zugelassen werden. Für den Ansässigkeitsnachweis gilt § 50d Abs. 4 EStG entsprechend.

### 1.3 **Verfahrensarten**

Für die Entlastung von der Abzugsteuer stehen das Erstattungsverfahren, die Freistellung im Steuerabzugsverfahren (Freistellungsverfahren) und das Kontrollmeldeverfahren zur Verfügung.

#### 1.3.1 **Erstattungsverfahren (vgl. Tz. 2)**

Bei diesem Verfahren wird die vom Vergütungsschuldner einbehaltene und an das für ihn zuständige Finanzamt abgeführte Abzugsteuer dem Vergütungsgläubiger auf Antrag von dem Bundesamt für Finanzen ganz oder zum Teil erstattet.

#### 1.3.2 **Freistellung im Steuerabzugsverfahren (vgl. Tz. 3)**

Bei diesem Verfahren wird durch das Bundesamt für Finanzen bescheinigt, dass der Zahlungsverpflichtete (Vergütungsschuldner) den Steuerabzug ganz oder teilweise unterlassen darf. Die Freistellungsbescheinigung wird frühestens mit Wirkung ab dem Datum erteilt, an dem der Antrag beim Bundesamt für Finanzen eingeht (§ 50d Abs. 2 Satz 4 EStG). Für vorangegangene Zeiträume ist die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nicht möglich.

#### 1.3.3 **Kontrollmeldeverfahren (vgl. Tz. 4)**

Bei diesem Verfahren kann ein Vergütungsschuldner von sich aus den Steuerabzug ganz oder teilweise unterlassen. Voraussetzung ist, dass der Vergütungsschuldner vom Bundesamt für Finanzen zur Anwendung des Kontrollmeldeverfahrens ermächtigt wurde und die Zahlungen die in Tz. 4 genannten Höchstbeträge nicht übersteigen. Der Vergütungsschuldner muss die Beträge dem Bundesamt für Finanzen jährlich mitteilen.

## **1.4 Gemeinsame Bestimmungen**

### **1.4.1 Antragsberechtigter**

Der Antrag auf Erstattung oder Freistellung kann nur von dem Vergütungsgläubiger gestellt werden (§ 50d Abs. 1 Satz 3 EStG). Der Vergütungsschuldner kann den Antrag im Namen des Vergütungsgläubigers stellen, wenn ihm der Gläubiger hierzu Vollmacht erteilt hat. Die Vollmachtsurkunde ist bei Antragstellung vorzulegen. Der Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren ist von dem Vergütungsschuldner zu stellen.

### **1.4.2 Antragstellung und Vordrucke**

Anträge im Entlastungsverfahren sind bei dem Bundesamt für Finanzen, 53221 Bonn, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. Antragsvordrucke sind bei dem Bundesamt für Finanzen erhältlich und stehen zudem auf dessen Internet-Seite „[www.bff-online.de](http://www.bff-online.de)“ zum Download bereit.

### **1.4.3 Missbrauch**

Die Entlastung erfolgt nicht, wenn das DBA missbräuchlich in Anspruch genommen wird (vgl. § 50d Abs. 3 EStG, § 42 AO).

### **1.4.4 Informationsaustausch**

Das Bundesamt für Finanzen kann den Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers über die Erstattung einbehaltener Abzugsteuer oder über die Freistellung von dem Steuerabzug informieren (vgl. Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 3. Februar 1999, BStBl I S. 228/974).

## 2 Erstattungsverfahren

### 2.1 Anwendungsbereich

Hat der Vergütungsschuldner Abzugsteuer einbehalten und abgeführt, kann der Vergütungsgläubiger bei dem Bundesamt für Finanzen die Erstattung der zuviel erhobenen Steuer beantragen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen nach dem jeweils anwendbaren DBA erfüllt sind.

Beruhet der Erstattungsanspruch nicht auf einem DBA (z.B. bei irrtümlicher oder doppelter Abführung der Abzugsteuer), ist für die Erstattung das Finanzamt zuständig, an das die Abzugsteuer abgeführt worden ist (z.B. Änderung der Steueranmeldung nach § 168 i.V.m. § 164 Abs. 2 AO oder Erstattung wegen Zahlung ohne Rechtsgrund nach § 37 Abs. 2 AO). Dies gilt auch für den Fall, dass der Vergütungsschuldner trotz erteilter Freistellungsbescheinigung Abzugsteuer an das Finanzamt abführt.

### 2.2 Antragsfrist

Der Antrag auf Erstattung ist innerhalb von vier Jahren zu stellen. Dies gilt auch, wenn ein DBA eine kürzere Frist vorsieht. Die Antragsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Vergütung dem Gläubiger zugeflossen ist (vgl. § 50d Abs. 1 Satz 7 EStG). Die Frist endet jedoch nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer (§ 50d Abs. 1 Satz 8 EStG).

#### **Beispiel:**

Das Finanzamt stellt anlässlich einer Betriebsprüfung bei dem Vergütungsschuldner im Jahr 05 fest, dass auf Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 4 EStG, die im Jahr 01 gezahlt worden sind, keine Abzugsteuer einbehalten wurde. Das Finanzamt erlässt daraufhin einen Nachforderungsbescheid gegen den Vergütungsschuldner. Die Steuer wird zum Fälligkeitszeitpunkt am 30. November 05 gezahlt. Der Vergütungsgläubiger kann die Erstattung bis spätestens 30. Mai 06 beantragen.

### 2.3 **Erstattungsanspruch**

Das Bundesamt für Finanzen entscheidet über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Erstattungsanspruchs durch Erlass eines Freistellungsbescheids oder durch Ablehnungsbescheid. Der zu erstattende Betrag ist dem Abrechnungsteil des Freistellungsbescheids zu entnehmen (§ 50d Abs. 1 Satz 3 EStG). Er besteht in dem Unterschiedsbetrag zwischen der Steuer, die der Bundesrepublik Deutschland nach dem jeweiligen DBA zusteht, und der einbehaltenen und abgeführten Abzugsteuer. Der Erstattungsbetrag wird an den Vergütungsgläubiger nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausgezahlt (§ 50d Abs.1 Satz 4 EStG). Der Vergütungsgläubiger kann den Vergütungsschuldner zur Entgegennahme der Erstattung schriftlich bevollmächtigen. Die Vollmachtsurkunde ist bei Antragstellung vorzulegen.

### 2.4 **Besonderheit**

Soweit der Vergütungsgläubiger seinerseits nach § 50a Abs. 5 EStG verpflichtet ist, Abzugsteuer auf Vergütungen einzubehalten, die er beschränkt steuerpflichtigen Personen schuldet, kann das Bundesamt für Finanzen die Auszahlung des Erstattungsbetrages davon abhängig machen, dass er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt (§ 50d Abs. 1 Satz 5 EStG).

### 2.5 **Nachweise**

Der Erstattungsantrag muss mit der Ansässigkeitsbestätigung der für den Gläubiger zuständigen ausländischen Steuerbehörde versehen sein. Außerdem sind Angaben über den Rechtsgrund der Zahlung zu machen und zu belegen, ggf. durch Vorlage der Verträge.

Bei Erstanträgen ist grundsätzlich eine Kopie des Lizenz- oder Honorarvertrages beizufügen.



**Sonderfall:** Gläubiger aus den USA

Der Nachweis der Ansässigkeit in den USA erfolgt regelmäßig durch eine besondere Bescheinigung der amerikanischen Steuerbehörde (Internal Revenue Service - IRS -) in Philadelphia, PA, auf Formblatt 6166 (Certification of Filing a Tax Return). Dieses Formblatt ist dem Antrag auf Freistellung oder Erstattung beizufügen. In dem Antragsvordruck selbst wird nur die Angabe der „Social Security Number“ (SSN) einer natürlichen Person oder im Falle einer Körperschaft oder sonstigen Rechtsperson die „Employer’s Identification Number“ (EIN) bzw. die „Taxpayer Identification Number“ (TIN) sowie die zuständige Steuerbehörde eingetragen, bei der die letzte Einkommensteuererklärung (income tax return) eingereicht wurde.

### 3 **Freistellung im Steuerabzugsverfahren**

#### 3.1 **Anwendungsbereich**

Das Verfahren kann grundsätzlich auf alle Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 4 EStG angewandt werden (§ 50d Abs. 2 EStG). Für das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG ist das Bundesamt für Finanzen zuständig (§ 50d Abs. 2 EStG, § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG). Die Entscheidung darüber, ob abzugsteuerpflichtige Einkünfte i.S.d. § 50a Abs. 4 EStG vorliegen, obliegt dem für den Vergütungsschuldner zuständigen Finanzamt.

#### 3.2 **Antragsfrist**

Der Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist an keine Frist gebunden. Da der Vergütungsschuldner jedoch nur bei Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung vom Steuerabzug absehen darf (§ 50d Abs. 2 Satz 5 EStG) und die Geltungsdauer der Bescheinigung frühestens an dem Tag beginnt, an dem der Antrag bei dem Bundesamt für Finanzen eingeht (§ 50d Abs. 2 Satz 4 EStG), kann ein Freistellungsantrag sein Ziel nur erreichen, wenn er rechtzeitig vor der Zahlung der Vergütung gestellt wird.

### 3.3 **Freistellungsbescheinigung**

Das Bundesamt für Finanzen entscheidet über den Antrag auf Freistellung vom Steuerabzug durch Erteilung einer Freistellungsbescheinigung oder durch Ablehnung. Der Vergütungsschuldner erhält eine Ausfertigung der Freistellungsbescheinigung; diese ermächtigt ihn, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Satz vorzunehmen. Die Ausfertigung ist von ihm als Beleg sechs Jahre aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres ihrer erstmaligen Gültigkeit und endet nicht vor Ablauf des sechsten Kalenderjahres nach dem Jahr ihrer letztmaligen Anwendung. Tz. 2.4 gilt sinngemäß.

### 3.4 **Zeitraum**

Die Freistellung kann für eine einzelne Zahlung (Einmalfreistellung) oder für mehrere Zahlungen (Dauerfreistellung), die der Vergütungsgläubiger von demselben Vergütungsschuldner erhält, beantragt werden. Die Dauerfreistellung wird für einen Zeitraum von höchstens drei Jahren ab Antragseingang erteilt (§ 50d Abs. 2 Satz 4 EStG).

### 3.5 **Nachweise**

Tz. 2.5 gilt entsprechend.

### 3.6 **Folgen eines unterlassenen Steuerabzugs**

Der Vergütungsschuldner darf von seiner Verpflichtung zum Steuerabzug nur absehen, wenn ihm die Ausfertigung der Freistellungsbescheinigung nach Tz. 3.3 vorliegt (§ 50d Abs. 2 Satz 5 EStG). Unterlässt er den Steuerabzug, ohne dass er dazu ermächtigt ist, kann er vom zuständigen Finanzamt durch Nachforderungsbescheid (§ 155 i.V.m. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO) oder durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG, § 73g EStDV).

#### 4 **Kontrollmeldeverfahren**

Das Kontrollmeldeverfahren kann auf Antrag des Vergütungsschuldners angewendet werden bei Einkünften im Sinne von § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG, sofern die jeweilige Zahlung (Einzelzahlung) den Bruttobetrag von 5.500 EURO und die während eines Kalenderjahres geleisteten gesamten Zahlungen den Bruttobetrag von 40.000 EURO nicht übersteigen. Tz. 3.1 Sätze 2 und 3 gelten entsprechend.

#### 5 **Sonderfall: Zwischenschaltung von Gesellschaften zur Wahrung von Schutzrechten (Verwertungsgesellschaften)**

Werden von den ausländischen Vergütungsgläubigern Verwertungsgesellschaften (z.B. GEMA) zwischengeschaltet, so sind diese Vergütungsschuldner, wenn die in § 73f EStDV genannten Voraussetzungen vorliegen.

Ausländische Verwertungsgesellschaften sind nur insoweit abkommensberechtigt, als sie im eigenen Namen als Nutzungsberechtigte über die überlassenen Rechte verfügen.

#### 6 **Merkblätter des Bundesamtes für Finanzen**

Bei dem Bundesamt für Finanzen sind jährlich aktualisierte Merkblätter mit zusätzlichen Informationen (Übersicht über die DBA-Regelungen, Behandlung von Künstlern/Sportlern, Voraussetzungen für die Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren) erhältlich. Merkblätter und eine Übersicht der Antragsvordrucke können auch im Internet unter der Homepage

<http://www.bff-online.de>

<http://www.bff-online.de/dba/index.html>

[http://www.bff-online.de/dba/lifean\\_3.html](http://www.bff-online.de/dba/lifean_3.html)

abgerufen werden. Vor- und Rückseiten der Vordrucke sind beidseitig auf ein Blatt zu kopieren.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es ersetzt das Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen vom 1. März 1994 - IV C 5 - S 1300 - 41/94 (BStBl I S. 201).

Im Auftrag

Dr. Stuhmann