

München, 23.07.20

### Zusammenfassung Webinar § 50a EStG in der Werbefilmproduktion

Grundsätzlich sind alle wesentlichen Informationen sowie Anträge, Vollmachten und Merkblätter bei Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abrufbar.

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Abzugsteuern/abzugsteuern\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Abzugsteuern/abzugsteuern_node.html)

Relevant ist das BMF-Schreiben zu 50a (BMF v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002)

<https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/380813/>

Das BMF-Schreiben zu Fotomodellen (BMF v. 09.01.2009 - IV C 3 - S 2300/07/10002)

<https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/330303/>

Zur Frage ob Rechteverkauf bei Total Buyout (Oberfinanzdirektion Karlsruhe v. 05.08.2009 - S 2303/41 - St 111/St 142)

<https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/348299/>

### Warum geht es?

§ 50a EStG ist immer dann ein Thema, wenn Zahlungen an Personen oder Firmen zu veranlassen sind, die ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** bzw. **Sitz** nicht im Inland haben und damit im Inland ggf. **beschränkt einkommenssteuerpflichtig** sind. Darsteller, Regisseure und sonstige Leistungserbringer (z.B. Bildagentur, Serviceproduktion), die im Ausland ansässig sind, sind dort mit ihrem Welteinkommen **unbeschränkt** steuerpflichtig. Im Inland können sie gleichwohl beschränkt steuerpflichtig sein. In den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Staaten sind verschiedenste Regelungen enthalten, die bestimmen, welcher Staat für die Besteuerung letztlich zuständig ist. Eine Doppelbesteuerung soll vermieden werden. Manchmal teilen sich die Staaten das Steueraufkommen.

§ 50a EStG ist ein Baustein in diesem internationalen System und ähnelt der Lohnsteuer, bei der der Schuldner für die Steuer seines Gläubigers abzugspflichtig ist und haftet. In der Sache geht es um die **Sicherung** einer eventuell im Inland geschuldeten Steuerpflicht des Vertragspartners des Werbefilmproduzenten. Um die Zahlung durch den Vertragspartner z.B. den Regisseur zu gewährleisten, nimmt der Staat den Schuldner der Gage, also den Werbefilmproduzenten, ähnlich wie bei der Lohnsteuer in die Haftung. Bei § 50a geht es somit nicht um die Steuerpflicht des Werbefilmproduzenten, sondern nur um seine **Mitwirkung** an der Sicherung der Steuerlast des im Ausland befindlichen Gläubigers der Zahlung.

In den meisten bei der Werbefilmproduktion üblichen Anwendungsfällen folgt aus den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen, dass im Inland keine beschränkte Steuerpflicht besteht, weil in den allermeisten Abkommen (z.B. USA, England, Frankreich, Südafrika) das Besteuerungsrecht für Erlöse aus Rechtevergaben nicht im Quellstaat liegt, sondern am Sitz des Lizenzgebers (z. B. Regisseur, Darsteller) zu zahlen ist. Das macht die Situation für die Werbefilmproduzenten unbefriedigend, weil ein nicht unerheblicher Aufwand zu leisten ist, ohne dass es am Ende zu einer Inlandsbesteuerung käme. In der Regel wird nämlich durch ein "Entlastungsverfahren" eine Freistellung oder eine Erstattung der Steuer möglich sein. Der Vertragspartner verliert also kein Geld, sondern muss auf seine Gage ggf. warten.

Am einfachsten ließe sich die Situation beherrschen, wenn der Werbefilmproduzent für eine Leistung ins Ausland bereits zum **Zeitpunkt der Zahlung** einen **Freistellungsbescheid** des Bundeszentralamts für Steuern erwirken kann. Liegt dieser zum Zeitpunkt der Zahlung vor, dann darf die Forderung des Vertragspartners beglichen werden, ohne dass ein Haftungsrisiko für einen versäumten Abzug besteht. Die Bearbeitungszeit beim Bundeszentralamt wird derzeit mit 6 Wochen angegeben. Gerade bei der Werbefilmproduktion wird es in vielen Fällen nicht möglich sein, vor Ausführung der Zahlung eine Freistellung zu erwirken.

Ist eine Freistellung nicht möglich, so muss der Gläubiger z.B. der Regisseur ein **Erstattungsverfahren** betreiben und sich den Einbehalt erstatten lassen. Dazu muss der Regisseur einen Erstattungsantrag stellen. Dazu gibt es ein Formular beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Die Werbefilmproduktion kann den Regisseur als Erstattungsgläubiger vertreten und Geldempfangsvollmacht anzeigen. Dazu gibt es ein ebenfalls ein Formular für eine Vollmacht.

Eine weitere Möglichkeit ist das vereinfachte **Kontrollmeldeverfahren**. Dieses ist anwendbar, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen: Die Vergütung an den jeweiligen Vergütungsgläubiger (= Lizenzgeber) darf je Einzelzahlung bzw. Vertrag nicht mehr als 5.500 Euro betragen und die Gesamtvergütung zugunsten eines Lizenzgebers (auch bei mehreren Vertragsverhältnissen) auf das Kalenderjahr gesehen darf den Betrag von 40.000 Euro nicht überschreiten.

Es ist nicht statthaft, einen bereits absehbaren Lizenzdeal in Einzelteile aufzuspalten, um die Schwellen zu unterschreiten. Auf der Informationsseite des BZSt ist angegeben, dass ab dem Moment, in dem eine Überschreitung im Nachhinein absehbar wird, der 50a-Einbehalt vorzunehmen ist. Dies gilt aber nicht rückwirkend für bereits vorgenommene Zahlungen, die in dem Vertrauen vorgenommen wurden, dass das Kontrollmeldeverfahren anwendbar ist. Eine rückwirkende Haftung wäre auch verfassungsrechtlich bedenklich.

#### **Welche Tatbestände sind für den Werbefilmproduzenten von Bedeutung:**

Grundsätzlich gibt es zwei Tatbestände des § 50a EStG die für Werbefilmproduzenten relevant werden könnten. Der erste Komplex betrifft die Gagen der ausländischen Darsteller, die im Inland drehen. Der zweite Komplex betrifft der Erwerb von Nutzungsrechten von ausländischen Rechteinhabern. Beides

kann sich überschneiden, wenn eine Gage neben der Mitwirkungsleistung auch die Übertragung von Rechten enthält. Dann muss ggf. abgegrenzt werden.

§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG enthält für die Darsteller folgende Regelung:

*(1) Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben*

*1. bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 bis 4 und 9), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die bereits dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 unterliegen,*

Diese Vorschrift ist für **künstlerische** oder **unterhaltende Darbietungen** im **Inland** anwendbar. Der Schwerpunkt liegt auf dem Rechtsbegriff "Darbietungen". Damit fallen bereits alle Regisseure, Kameraleute, Editoren und sonstige Filmurheber, die gestaltend tätig sind, aber keine Darbietung leisten, "insoweit" (vgl. unten zu den Rechten) aus der Haftung. Man spricht von den sog. "werkschaffenden Künstler" in Abgrenzung zu einem "darbietenden Künstler".

Im Rahmen dieser Norm sind demnach ausschließlich die Darsteller von Relevanz. Darsteller, die im Inland tätig werden, fallen aber dann nicht unter § 50a EStG, wenn sie aus ihrer Darbietung Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit** beziehen und der **Lohnsteuer** unterliegen. Für die Behandlung der einbehaltenen Lohnsteuer von beschränkt steuerpflichtigen Darstellern gelten andere Regeln. Seit dem 1.1.2020 ist auch für Ausländer das sog. ELSTAM-Verfahren anzuwenden. Näheres dazu:

<https://bit.ly/2EdXlkb>

Entscheidet sich eine Produktion dagegen, einen ausländischen Darsteller, der im Inland dreht, nicht als Arbeitnehmer zu behandeln, sondern ihm eine Gage für eine **selbstständige Tätigkeit** zu zahlen, dann käme eine Anwendung des § 50a in Frage. Ob eine freie Beschäftigung möglich ist, ist äußerst umstritten. Die Finanzverwaltung ist bei ausländischen Darstellern, die im Inland kurz drehen, mit Blick auf die kurze Zeitdauer der Beschäftigung deutlich freizügiger als das Sozialamt. Sofern das Finanzamt eine freie Tätigkeit des Darstellers akzeptiert, ist aber in aller Regel davon auszugehen, dass Darsteller in Werbefilmen weder **künstlerisch** noch **unterhaltend** tätig sind. Üblicherweise wird die sog. Modelstätigkeit vor allem in der Werbung als gewerbliche Tätigkeit und nicht als künstlerische Handlung eingeordnet (Stichwort: "Lebender Kleiderständer"). Die Finanzverwaltung unterstellt regelmäßig, dass

die Leistung von Fotomodells nicht unter die Norm fällt. (BMF v. 09.01.2009 - IV C 3 - S 2300/07/10002). Ein in einem Werbespot auftretender "Schauspieler" sei dagegen künstlerisch tätig (vgl. BMF v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002, Rz.79). Bedenken muss man neben den professionellen Schauspieler, die in der Werbung auftreten, dass es bei vielen Werbeformaten mit anspruchsvolleren Inhalten durchaus zu einer Art "schauspielerischen Leistung" kommt, die man als künstlerisch einzuordnen hätte. Im Grunde genommen müsste hier eine Abgrenzung im Einzelfall stattfinden. Die Abgrenzungsfragen sind aber schwierig und man kann durchaus vertreten, dass bei einer typisierten Betrachtung im Regelfall eben keine künstlerische Darstellung vorliegt. Hier muss jeder Werbefilmproduzent entscheiden, ob er das Risiko ausschließen will.

Die weitaus relevantere Anwendungsnorm ist der § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Zahlungen für Nutzungsrechte mit folgendem Wortlaut:

*(1) Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben*

1. (...)
2. (...)
3. *bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren, sowie bei Einkünften, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten (§ 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9).*

Nach dem im Jahr 2008 die Inlandsbesteuerung für die werkschaffenden Künstler weggefallen ist und lediglich auf die darbietenden Künstler (siehe oben) beschränkt wurde, hat sich die Finanzverwaltung 2010 mit der Frage beschäftigt, inwieweit werkschaffende Künstler für die Verwertung ihrer Rechte im Inland Vergütungen erzielen. Bei den Modells hat das die Finanzverwaltung in Bezug auf die Persönlichkeitsrechte behandelt, da Modells zwar nicht künstlerisch tätig seien (vgl. oben), aber dennoch Persönlichkeitsrechte im Rahmen der Buyouts abtreten. Dabei haben sich zwei Grundsatzfragen gestellt:

- Welcher Anteil der gezahlten Gage der Rechtevergabe zuzuordnen ist.
- Der zweite schwierige Abgrenzungsfall ist die Frage, ob unter die Norm sämtliche internationalen Verwertungsrechte fallen, oder nur solche, die tatsächlich im Inland verwertet werden.

Mittlerweile höchstrichterlich entschieden ist der vormals vertretene Ansatz, bei einem Total-Buyout

in der Werbung sei von einer **wirtschaftlich vollständigen Entäußerung der Rechte** auszugehen. Solche Vereinbarungen seien als Rechtekauf keine Lizenzvereinbarung und würden nicht unter § 50a fallen. Das hat der BFH für Urheberrechte zurückgewiesen. Die Aussage der OFD Karlsruhe (siehe link oben), dass bei Fotomodells auch der Total-Buyout kein vollständiger Verkauf sei, hat damit jetzt Bestand.

Die Abstimmung der Sektion Werbung mit dem BZSt hat zu einer weiten Auslegung des Verwertungsbegriffs geführt, die uns das BZSt in seinem Schreiben von 18.10.2019 begründet hat. Wir hatten bislang aufgrund einer Festlegung der OFD Hamburg im Jahr 1995 vertreten, dass z. B. ein Senderecht in einem ausländischen Staat keine Verwertung im Inland bedeuten kann und der Erwerb des Werbefilmproduzenten lediglich ein Durchgangserwerb sei, der keine Verwertungshandlung beinhalte. Das BZSt meint dagegen, dass jeder Rechteerwerb mit dem Zweck der Weiterübertragung auf den Kunden bereits eine Verwertung im Inland sei, auch wenn dabei Rechte nur weitergereicht werden, die tatsächlich nur im Ausland ausgeübt werden können (z.B. Senderecht in den USA). Ob das richtig oder falsch ist, ist derzeit nicht gerichtlich geklärt. Wir weisen aber klar darauf hin, dass die Betriebsprüfungen zukünftig die **weltweiten Rechte** als Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug anwenden werden. Leider hat das eine gewisse Auswirkung darauf, ob die Grenzen des Kontrollmeldeverfahrens überschritten werden. Soweit man die weltweiten Rechte als Bemessungsgrundlage ansetzt, wird man sehr viel früher die Grenzwerte überschreiten.

Die Finanzbehörden haben sich in mehreren Erlassen zu Abgrenzungsfragen geäußert. Vor allem im Bereich der gewerblichen Models, die keine Künstler sind, haben die Finanzbehörden anerkannt, dass das Besteuerungsrecht zwar nicht unter Nr. 1 fällt (weil eben weder künstlerisch noch unterhaltend vgl. oben), aber auch gewerbliche Models **Persönlichkeitsrechte** besitzen, die nach der Rechtsprechung unter § 50a EStG fallen. Deswegen gibt es eine Regelung des BMF aus dem Jahr 2009 (link oben), inwieweit die Buyouts von Darstellern bei Gesamtgagen aufzuteilen sind. *"Aus Vereinfachungsgründen kann bei Tageshonoraren bis 10.000 Euro angenommen werden, dass der Anteil der Rechteüberlassung am Tageshonorar*

- für Honorare bzw. Honorarteile bis einschließlich 5.000 Euro 20 % und
- für Honorarteile über 5000 Euro 45 % beträgt,

*wenn nicht im Einzelfall eine andere Aufteilung aufgrund der konkreten Umstände angemessen ist."*

Allerdings haben wir im Bereich des Werbefilms die Besonderheit, dass das Mitwirkungsentgelt und die **Buyouts** meistens getrennt verhandelt und in den Darstellerverträgen ausgewiesen werden und damit regelmäßig den Fall, bei dem die "Vereinfachungsregelung" nicht greift. Insofern wird bei

Modelgagen der Rechteanteil, der unter § 50a fällt, nicht im Wege der vereinfachten Schätzung, sondern im Wege der konkreten vertraglichen Definition bestimmt werden. Dies hat zur Folge, dass sämtliche Buyouts, die an Darsteller bezahlt werden, unter § 50a fallen. Die Gage für die Mitwirkung ist regelmäßig nicht miteinzubeziehen, da bei einem Auslandsdreh Nr. 1 nicht anzuwenden ist und bei einem Inlandsdreh jedenfalls dann nicht, wenn das Model nicht als künstlerisch darbietend agiert.

#### Werkschaffende/Urheber:

Im Rahmen der Nr. 3 sind alle werkschaffenden Mitwirkenden zu berücksichtigen, die Urheberrechte erwerben und diese an den Werbefilmproduzenten im Rahmen der Gage übertragen. Soweit sie nicht Darsteller sind oder Urheber, die die Rechte gesondert über Buyouts lizenzieren, sondern im Rahmen von Total-Buyouts im Rahmen ihrer Gesamtgage sämtliche Rechte übertragen, ist eine Abgrenzung zwischen der Tätigkeitsvergütung und der Rechteübertragung vorzunehmen. Nach dem BMF-Schreiben 2010 (dort R.87) ist im Zweifel davon auszugehen, dass 60 % der Gage auf die Rechte zu allokiert ist, wenn nichts anderes vereinbart wird, "wenn keine Anhaltspunkte für eine andere Aufteilung vorliegen". Das wird in der Regel bei den üblichen Total-Buyouts nicht der Fall sein. Zudem sollte der Werbefilmproduzent kein Risiko eingehen. In nahezu allen Fällen wird der Einbehalt wieder freigegeben. Es lohnt sich deshalb nicht, ein Risiko einzugehen.

Wegen der oben beschriebenen Entscheidung des BZSt, dass allein der Erwerb und die Weitergabe eine "Verwertung" sei, ist es leider nicht möglich, aus dem 60 %-Anteil für die weltweiten Rechte solche Lizenzen herauszurechnen, die gar nicht im Inland verwertbar sind, sondern nur durchgeleitet werden. Die Bemessungsgrundlage wird dadurch höher und entspricht immer 60 % der Gesamtgage.

Diese Regeln sind auf Regisseur, DoP, Editor anzuwenden. Szenenbildner bzw. Art-Department sind auch einzubeziehen. Dort ist zwar nach urheberrechtlichen Gesichtspunkten nicht immer von einem Rechteerwerb auszugehen, die Verwertungsgesellschaft TWF vertritt aber gegenüber dem Deutschen Patent- und Markenamt (DPMA) die Auffassung, dass es bei vielen Leistungen auch zu einer urheberrechtlich relevanten Mitwirkung kommt. Konsequenterweise fallen dann die Szenenbildner ebenfalls unter § 50a EStG. Ansonsten müsste entschieden werden, dass im Einzelfall kein Recht übertragen wurde.

Daneben sind auch Verträge mit Post-Produktionen und allen digitalen Gestaltern bis hin zu Personen, die am Skript bzw. der DI mitarbeiten kritisch zu untersuchen. Diese Verträge enthalten grundsätzlich auch Rechteklauseln, weil der Produzent verpflichtet ist, die Nutzungsrechte von allen Mitwirkenden zu sichern. Casting-Leistungen fallen nicht darunter, weil der Casting-Agent keine Gestaltungsentscheidung trifft.

Zu denken ist auch an alle Firmen, die Nutzungsrechte übertragen, also Komponisten, Musikverlage, Tonträgerfirmen, Bildagenturen, Footage-Agenturen. Bei diesen Lizenzgebern ist eine Abgrenzung nicht erforderlich, da hier die Gesamtleistung in die Lizenzübertragung mündet.

Ein gewisser Sonderfall könnten Sprecher sein. Sprecher erhalten in der Regel auch Buyouts, allerdings ist bei ihnen nicht klar, ob dafür tatsächlich Rechte übertragen werden. Dies liegt daran, dass die gesprochenen Texte oftmals keine Werkdarbietungen im Sinne des Vortrags eines geschützten Werkes (vergleichbar mit dem Vorlesen eines Hörbuchs) sind. Dazu kommt, dass Sprecher im Gegensatz zu Darstellern kein Recht am Bild lizenzieren. Ein Recht an der Stimme ist gesetzlich nicht geregelt. Hier besteht aber nach unserer Einschätzung ein gewisses Risiko, da sehr bekannte Sprecher wahrscheinlich argumentieren würden, dass es ein Persönlichkeitsrecht an der Stimme gäbe. Bei Schauspielern, die üblicherweise berühmte Hollywoodschauspieler synchronisieren, ist dies womöglich auch der Fall. Hier muss jeder Werbefilmproduzent entscheiden, ob er Sprechergagen nach § 50a EStG behandelt oder sich auf den Standpunkt stellt, hier würden weder Leistungsschutzrechte noch Persönlichkeitsrechte berührt.

Sofern Zahlungen an Serviceproduzenten geleistet werden, die Leistungen beinhalten, die bei direkter Beauftragung wegen des integrierten Rechteerwerbs unter § 50a fallen, ist ebenfalls ein Abzug nach den geltenden Regeln vorzunehmen. Es kommt nicht darauf an, ob der Produzent an den Rechteinhaber zahlt oder an eine Firma, die seine Leistung vermittelt. Deshalb sind auch Zahlungen an Agenten von Darsteller wie direkte Leistungen an den Rechteinhaber zu behandeln.

Abschließend:

Diese Abhandlung kann eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzen, da die Abgrenzungsfragen schwierig sein können. Wir empfehlen auch grundsätzlich, eher konservativ zu agieren, gerade weil in den meisten Fällen die einbehaltenen Gelder erstattet werden. Deshalb sollte kein Risiko eingegangen werden.

Mit besten Grüßen



Dr. Martin Feyock  
Justitiar