BFH-Beschluss vom 07.11.2007
(Az.: I R 19/04)

Inhalt und Wirkungen einer Steueranmeldung gemäß § 73e EStDV 1997 - Gemeinschaftsrechtskonforme Anwendung von § 50a Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG 1997.

Orientierungssatz:

Eine Steueranmeldung gemäß § 73e EStDV 1997 enthält gegenüber dem Vergütungsschuldner eine Festsetzung dessen eigener Entrichtungssteuerschuld, die die beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers (= Steuerschuldners) voraussetzt. Im Rahmen des vom Vergütungsgläubiger erhobenen Rechtsbehelfs ist die Anmeldung deswegen grundsätzlich nur daraufhin zu überprüfen, ob sie vom Vergütungsschuldner vorgenommen werden durfte, nicht auch darauf, ob eine solche beschränkte Steuerpflicht tatsächlich vorliegt (Bestätigung der Senatsbeschlüsse vom 13. August 1997 I B 30/97, BFHE 184, 92, BStBl II 1997 S. 700, und vom 25. November 2002 I B 69/02, BFHE 201, 114, BStBl II 2003 S. 189).

Rechtsgrundlage:

EStG 1997 § 50a Abs. 4 Nr. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d;
EStDV 1997 § 73e

Vorinstanz:

FG Berlin vom 10. Januar 2003 3 K 3379/98 (IStR 2003 S. 496, 504)

► Sachverhalt:

Die Beigeladene, eine im Inland ansässige GmbH, war im Streitjahr 1998 Veranstalterin von inländischen Aufführungen der ausländischen Musikgruppe X. Sie schloss mit der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer in den Niederlanden ansässigen Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts (B.V.), am 27. November 1997 einen --im Original in der englischen Sprache abgefassten-- Vertrag über "die Gewährung von Namens- und Sponsorenrechten für Engagements im Rahmen der X-Tournee 1998 in Deutschland". Das danach an die Klägerin zu zahlende Entgelt unterwarf die Beigeladene dem 25 %igen Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) i.V.m. § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 und § 49 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1996).

Die insoweit gegen die Steueranmeldung der Beigeladenen für das II. Kalendervierteljahr 1998 (II/1998), den streitgegenständlichen Anmeldungszeitraum, gerichtete Klage blieb erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin vom 10. Januar 2003 3 K 3379/98 ist in Internationales Steuerrecht (IStR) 2003 S. 496, 504 veröffentlicht.

Ihre Revision stützt die Klägerin auf Verletzung formellen und materiellen Rechts.

Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und die Steueranmeldung II/1998 der Beigeladenen bezogen auf das Entgelt für den Vertrag vom 27. November 1997 aufzuheben.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Die Beigeladene hat sich nicht geäußert.

► Fortführung des Verfahrens:

Der erkennende Senat hat am 07. März 2007 beschlossen, das durch Beschluss des Senats vom 21. Dezember 2004 I R 19/04 gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzte Revisionsverfahren fortzuführen. Der Aussetzungsgrund war entfallen, nachdem der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) durch Urteil vom 03. Oktober 2006 Rs. C-290/04 "Scorpio" (Deutsches Steuerrecht --DStR— 2006 S. 2071) über die ihm vom Senat durch den Beschluss vom 28. April 2004 I R 39/04 (BFHE 206, 120, BStBl II 2004 S. 878) nach Art. 234 Abs. 3 EG zur Vorabentscheidung vorgelegten Rechtsfragen entschieden hat.

► Entscheidungsgründe:

Der Senat entscheidet gemäß § 126a FGO durch Beschluss. Er hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind vorher darüber unterrichtet worden; sie hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

1. Die Klägerin war als Steuerschuldnerin berechtigt, die von der Beigeladenen als Vergütungsschuldnerin dem FA gemäß § 73e Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV 1997) übersandte und nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehende Steueranmeldung über den Gläubiger und die Höhe der Vergütungen i.S. des § 50a EStG 1997 und die Höhe des Steuerabzugs aus eigenem Recht anzufechten (vgl. Senatsbeschlüsse vom 13. August 1997 I B 30/97, BFHE 184, 92, BStBl II 1997 S. 700; vom 25. November 2002 I B 69/02, BFHE 201, 114, BStBl II 2003 S. 189; Gosch in Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 50a Rz 46, jeweils m.w.N.; abgrenzend auch Senatsurteil vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005 S. 550). Der Vergütungsgläubiger und Steuerschuldner ist insoweit dazu verpflichtet, den Steuerabzug zu dulden (vgl. zur insoweit parallelen Rechtslage im Lohnsteuerrecht z.B. Bundesfinanzhof --BFH--, Urteile vom 20. Juli 2005 VI R 165/01, BFHE 209, 571, BStBl II 2005 S. 890; vom 05. Oktober 2005 VI R 152/01, BFHE 211, 249, BStBl II 2006 S. 94).

Die Steueranmeldung enthält allerdings keine Steuerfestsetzung gegen den Vergütungsgläubiger. Folglich kann im Rahmen des Einspruchs und der Klage (allein) des Vergütungsgläubigers gegen die Steueranmeldung nur die Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs und damit nur geprüft werden, ob der Vergütungsschuldner, der sich selbst nicht gegen die Anmeldung wehrt, die Steueranmeldung vornehmen durfte oder nicht. Dazu ist dieser zur Vermeidung eines eigenen Haftungsrisikos (vgl. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 1997) aber schon dann berechtigt, wenn die sachliche Steuerpflicht der Vergütungen jedenfalls zweifelhaft ist. Liegen solche Zweifel vor, ist der Vergütungsgläubiger gehalten, seine Rechte im Rahmen eines eigenständigen Freistellungs- oder Erstattungsverfahrens in unmittelbarer, ggf. auch analoger Anwendung von § 50d Abs. 1 und 2 EStG 1997 (vgl. Senatsbeschlüsse in BFHE 184, 92, BStBl II 1997 S. 700; in BFHE 201, 114, BStBl II 2003 S. 189; Senatsurteil in BFHE 205, 174, BStBl II 2005 S. 550) oder auch von § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1997 (vgl. Senatsurteile vom 10. Januar 2007 I R 87/03, BFHE 216, 312; vom 24. April 2007 I R 93/03, BFH/NV 2007 S. 1576) durchzusetzen (vgl. z.B. Gosch in Kirchhof, ebenda; Nieland in Lademann, EStG, § 50a Rz 288; Frotscher, EStG, § 50a Rz 28; Wassermeyer, IStR 2004 S. 709, jeweils m.w.N.; kritisch Zacher, Steueranwaltsmagazin --SAM—2007 S. 22; Cordewener, IStR 2006 S. 158, 161 f.; Schauhoff, IStR 2004 S. 706; Grams/Molenaar, DStR 2003 S. 1245). Dass der Vergütungsschuldner, wie die Klägerin im Streitfall für die Beigeladene geltend macht, dem Rechtsbehelf des Vergütungsgläubigers "zugestimmt" hat, ändert an dieser Verfahrensrechtslage nichts, solange es an der Durchführung eines eigenständigen Rechtsbehelfsverfahrens durch den Vergütungsschuldner fehlt (vgl. Senatsurteil in BFHE 205, 174, BStBl II 2005 S. 550).

Dass --was sich den tatrichterlichen Feststellungen nicht entnehmen lässt, worauf sich die Klägerin aber beruft-- die Vollziehung der angefochtenen Steueranmeldung gegenüber der Beigeladenen gegen Sicherheitsleistung ausgesetzt worden sein mag, stünde einem Erstattungsanspruch der Klägerin entgegen deren Annahme nicht entgegen. Denn das Steuer-

abzugsverfahren einerseits und das Erstattungsverfahren andererseits und damit auch die in den jeweiligen Verfahren ergehenden Bescheide stehen mit unterschiedlichen Zielrichtungen und auch mit unterschiedlichen Regelungsadressaten unabhängig nebeneinander. Die Vollziehung des einen Bescheides berührt diejenige des anderen somit nicht.

Dem Einwand der Klägerin, die nur eingeschränkte Überprüfbarkeit der von ihr angefochtenen Steueranmeldung der Beigeladenen sei ohne Rechtsgrundlage, ist nicht beizupflichten. Die Klägerin übersieht den geschilderten eingeschränkten Regelungsinhalt der Steueranmeldung, welche sich in erster Linie gegen den insoweit in die Pflicht genommenen Vergütungsschuldner als Entrichtungssteuerschuldner richtet. Im Falle einer Drittanfechtung durch den Vergütungsgläubiger und Steuerschuldner muss diesem eingeschränkten und dementsprechend nur begrenzt drittwirkenden Regelungsinhalt mittels der reduzierten Kontrollintensität im Falle der Drittanfechtung Rechnung getragen werden. Das allein entspricht der Regelungskonzeption des Gesetzes, das in § 50d EStG 1996 für den Vergütungsgläubiger ein besonderes Freistellungs- und Erstattungsverfahren --bei unmittelbarer Anwendung mit besonderer Zuständigkeit des Bundesamts für Finanzen (heute: Bundeszentralamt für Steuern)-- vorsieht. Das zur Drittanfechtung einer Lohnsteuer-Anmeldung ergangene Urteil des VI. Senats des BFH in BFHE 211, 249, BStBl II 2006 S. 94 ist insoweit nicht einschlägig; aus ihm ergibt sich in diesem Punkt aber auch nichts Gegenteiliges.

2. Von der ernstlichen Möglichkeit einer beschränkten Steuerpflicht der Klägerin und einer hinreichenden Ungewissheit über diese Steuerpflicht ist im Hinblick auf die streitgegenständliche Steueranmeldung jedenfalls aus der insoweit maßgeblichen Sicht der Beigeladenen auszugehen.

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts ohne Sitz, Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung im Inland. Sie erbrachte aufgrund des mit der Beigeladenen geschlossenen Vertrags "über die Gewährung von Namens- und Sponsorenrechten für Engagements im Rahmen der (X-)Tournee 1998 in Deutschland" (Neben-)Leistungen, derer es bedarf, um die Inlandstournee der ausländischen Künstlergruppe durchführen zu können. Es ist nicht von vornherein auszuschließen, dass sie damit im Inland gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 1997 (i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 2 Nr. 1 KStG) beschränkt steuerpflichtig ist. Denn von der Vorschrift werden auch Einkünfte aus im Inland ausgeübten oder verwerteten künstlerischen Darbietungen erfasst, und zwar einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen und unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen. Solche Einkünfte unterfallen dem abgeltenden Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997. Nach den einschlägigen Verwaltungsvorschriften (vgl. R 227b Sätze 2 und 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 1998; Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 23. Januar 1996, BStBl I 1996 S. 89, Tz. 2.2.3.1 und 2.2.3.2) und nach dem seinerzeitigen Meinungsbild im Schrifttum (z.B. dazu die Nachweise im Senatsurteil vom 16. Mai 2001 I R 64/99, BFHE 196, 210, BStBl II 2003 S. 641) war und ist, wie der Streitfall zeigt, bis heute nicht abschließend geklärt, ob die betreffenden Nebenleistungen zu den künstlerischen Darbietungen in die Steuerpflicht einzubeziehen sind; das gilt vor allem dann, wenn ihnen --wie im Streitfall-- eine gesonderte Leistungsbeziehung zu einem von den darbietenden Künstlern unabhängigen Dritten zugrunde liegt (vgl. auch das zitierte Senatsurteil in BFHE 196, 210, BStBl II 2003 S. 641). Um Klarheit über das Bestehen oder Nichtbestehen der eigenen Steuerpflicht zu gewinnen, wäre die Klägerin als Vergütungsgläubigerin und etwaige Steuerschuldnerin deshalb gehalten (gewesen), beim FA ein Freistellungs- oder Erstat-

tungsverfahren analog § 50d Abs. 1 EStG 1997 einzuleiten. Die Befugnis des Vergütungsschuldners, die Abzugsteuer anzumelden, einzubehalten und abzuführen, bleibt davon unberührt. Im Einzelnen verweist der Senat auf seine Beschlüsse in BFHE 184, 92, BStBl II 1997 S. 700, 702 f. sowie in BFHE 201, 114, BStBl II 2003 S. 189, an denen festzuhalten ist.

3. Der Umstand, dass die Klägerin eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts ist, ändert daran auch vor dem Hintergrund der zwischenzeitlichen Entwicklung des Gemeinschaftsrechts nichts.

a) Der Steuerabzug beträgt gemäß § 50a Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG 1997 25 v.H. des vollen Betrags der Einnahmen. Abzüge, z.B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nach Satz 4 der Vorschrift nicht zulässig.

aa) Damit könnte die Klägerin schlechter gestellt sein als ein vergleichbarer unbeschränkt Steuerpflichtiger. Denn bei einem solchen Steuerpflichtigen bestimmt sich die Höhe der Körperschaftsteuer unter Abzug von Ausgabenpositionen.

Wie der EuGH aber in seinem Urteil in DStR 2006 S. 2071 entschieden hat, bleibt das Steuerabzugsverfahren, dem beschränkt steuerpflichtige Künstler unterworfen sind, aus Sicht des EG-Rechts prinzipiell unbeanstandet. Der EuGH hat das Abzugsprinzip --als "angemessene(r) Weise (...), (um) die Effizienz dieser Erhebung zu gewährleisten" (Tz. 35 und 38 des Urteils)-- ausdrücklich als "verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaates" angesehen und als solches nicht in Frage gestellt (Tz. 37 des Urteils).

Hatte der beschränkt Steuerpflichtige allerdings Ausgaben, welche unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, so sind diese regelmäßig bereits im Rahmen des Abzugsverfahrens zu berücksichtigen, vorausgesetzt, sie wurden dem Vergütungsschuldner mitgeteilt. Eine nationale Regelung, die dem entgegensteht, verstößt gegen Art. 59 und Art. 60 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV). Weitere --nur mittelbar mit jener Tätigkeit zusammenhängende-- Betriebsausgaben sind hingegen "gegebenenfalls in einem anschließenden Erstattungsverfahren" zu berücksichtigen (Tz. 52 des Urteils). Dasselbe muss im Hinblick auf unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängende Aufwendungen gelten, wenn und soweit diese im Abzugsverfahren nicht berücksichtigt worden sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 216, 312).

bb) § 50a Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG 1997 ist nach Maßgabe dieser --aufgrund des Vorrangs von Gemeinschaftsrecht verbindlichen-- Auslegung von Art. 59 und Art. 60 EGV durch den EuGH in gemeinschaftsrechtskonformer Weise zu verstehen: Dem Vergütungsschuldner mitgeteilte Aufwandspositionen sind prinzipiell in dem vorgenannten Umfang bereits bei Vornahme des Steuerabzugs zu berücksichtigen. Ansonsten bleibt es für den Vergütungsgläubiger bei dem Erfordernis, ein Freistellungs- oder Erstattungsverfahren einzuleiten und innerhalb dieses Verfahrens seine beschränkte Steuerpflicht zu klären. Ein Grund dafür, das Abzugsverfahren wegen dessen vorbehaltloser tatbestandlicher Orientierung an der geleisteten Bruttovergütung (§ 50a Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG 1997) innerhalb der Europäischen Gemeinschaft gänzlich unangewandt zu belassen, besteht hingegen nicht (ebenso Entscheid des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Oktober 2006 2006/14/0109, Beilage zur Österreichischen Steuer-Zeitung, 2007 S. 117). Es genügt, die

einschränkenden tatbestandlichen Voraussetzungen in normerhaltender Weise zu reduzieren, die Norm aber als solche weiter anzuwenden. Eine weiter gehende Rechtswirkung kommt dem prinzipiellen Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts vor nationalem Recht nicht zu (vgl. Gosch, DStR 2007 S. 1553, 1554 ff.).

cc) Im Streitfall ist nicht erkennbar oder geltend gemacht, dass die Klägerin der Beigeladenen irgendwelche Aufwandspositionen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Vertrag vom 27. November 1997 mitgeteilt hätte. Eine derartige Mitteilung ist augenscheinlich auch bis heute --und damit nach Ergehen des EuGH-Urteils in DStR 2006 S. 2071-- nicht erfolgt. Dass das Gemeinschaftsrecht es dem nationalen Recht grundsätzlich verbietet, die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren (sog. Effektivitätsgrundsatz), und dass die Durchsetzung der Rechte des Gebietsfremden hiernach nicht weniger günstig ausgestaltet werden darf als entsprechende rein innerstaatliche Verfahren (sog. Äquivalenzgrundsatz; vgl. EuGH-Urteil vom 08. März 2001 Rs. C-397/98 und Rs. C-410/98, EuGHE I 2001 S. 1727, "Metallgesellschaft/ Hoechst"), wirkt sich so gesehen im Streitfall nicht aus. Der Steuerabzug von dem geleisteten Entgelt auf Bruttobasis war deswegen aus Sicht der Beigeladenen nicht zu beanstanden.

b) Wegen der prinzipiellen Unterscheidung zwischen der "eigentlichen" Steuerschuld des Vergütungsgläubigers einerseits und der Entrichtungssteuerschuld des Vergütungsschuldners andererseits bleibt es schließlich unbeschadet der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an dem unter III.1. dargestellten reduzierten Prüfungsmaßstab bei einer Anfechtung der gemäß § 73e EStDV 1997 vom Vergütungsschuldner abgegebenen Steueranmeldung allein durch den Vergütungsgläubiger. Die Klägerin muss sich auch insoweit auf das Erstattungsverfahren verweisen lassen. Ein erweitertes Anfechtungsrecht gegen die Steueranmeldung steht ihr als Drittbetroffener nicht zu; ein solches Recht fordert auch das Gemeinschaftsrecht nicht ein (anders Cordewener, IStR 2006 S. 158, 161 f.; Zacher, SAM 2007 S. 22). Weder wird insoweit über das hinzunehmende Maß hinaus die Verfahrens- und Rechtsschutzposition des Vergütungsgläubigers eingeschränkt noch erleidet er hierdurch gegenüber einer uneingeschränkten Überprüfung der Steueranmeldung besondere zusätzliche Liquiditätsnachteile, letzteres schon deswegen nicht, weil er mittels Anfechtung der Anmeldung ohnehin keine Steuererstattung an sich selbst erreichen könnte (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 184, 92, BStBl II 1997 S. 700) und infolgedessen nach einem für ihn positiven Ausgang des Rechtsbehelfsverfahrens gegen die Anmeldung nach wie vor gehalten wäre, erst entsprechende zivilrechtliche Ansprüche gegenüber dem Vergütungsschuldner geltend zu machen.

4. Der Vorwurf, das angefochtene Urteil vom 10. Januar 2003 sei i.S. von § 119 Nr. 6 FGO "nicht mit Gründen versehen", weil es erst am 06. Juni 2003 an die Geschäftsstelle des FG übergeben worden sei, ist nicht tragfähig. Der Senat verweist auf die Begründung seines Urteils vom 17. November 2004 I R 20/04 (BFH/NV 2005 S. 892).

► **Fundstelle:**

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 16.01.2008