

## RECHTSPRECHUNG

Hinweis auf mündliche Verhandlung

## Steuerabzug für die Überlassung von Werberechten mit einer natürlichen Person

AStG § 50a Abs. 4 Nr. 3

In der Sache I R 73/02 wird am 28. 1. 2004 mündlich verhandelt werden. S. BFH-Verfahrensübersicht IStR 2003, 272.

### FG: Entscheidung

#### Haftungsinanspruchnahme einer österreichischen Konzertveranstalterin nach § 50a Abs. 5 Satz 1 EStG

EStG § 50a Abs. 4, Abs. 5 Satz 1; FGO § 69 Abs. 6 Satz 2; EGV Art. 49, 50

1. Eine EuGH-Entscheidung ist ein neuer Umstand im Sinne des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO.

2. Die Haftungsschuld betreffend ausländische Künstler ist akzessorisch zu deren Steuerschuld, und dürfte bei einer Bemessung nach der Bruttovergütung gleichfalls gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49, 50 EGV verstoßen.

3. Es obliegt dem Haftungsschuldner, seine vertraglichen Beziehungen zu dem Vergütungsgläubiger offen zu legen, sofern er nur zu geringeren Beträgen als gemäß § 50a Abs. 4 für einen Steuersatz von 25 % der Bruttovergütung in Haftung genommen werden will. (Leitsätze nicht amtlich)

FG Düsseldorf, Beschl. v. 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A (E), rkr.

#### Sachverhalt:

I. Die Antragstellerin (Ast.) ist eine GmbH österreichischen Rechts, die in der Zeit vom Oktober 1996 bis 1999 an fünf Abenden in Mülheim an der Ruhr Musik- und Tanzveranstaltungen mit Ensembles aus Polen, Taiwan, Ungarn, Russland und Österreich auführte. Der Antragsgegner – das Finanzamt – nahm die Ast. gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für die von den Ensembles bzw. von den Künstlern nach § 50a Abs. 4 EStG geschuldete Steuer in Haftung. Dabei schätzte das Finanzamt die Höhe der von der Ast. an die Ensembles bzw. Künstler ausgezahlten Vergütungen. Einen Abzug für etwaige Werbungskosten oder Betriebsausgaben der Ensembles bzw. Künstler nahm das Finanzamt nicht vor.

Gegen die Haftungsbescheide hat die Ast. unter dem Aktenzeichen 16 K 2318/01 E Klage erhoben, über die noch nicht entschieden ist. Der Senat hat mit Beschluss vom 11. 9. 2001 (Aktenzeichen 18 V 2317/01 A (E), Bl. 55 bis 68 der Gerichtsakte) die Aufhebung der Vollziehung der Haftungsbescheide abgelehnt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Beschluss Bezug genommen.

Die Ast. beantragt nunmehr erneut die Aufhebung der Vollziehung. Sie verweist darauf, dass die Frage, ob der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG gemeinschaftsrechtswidrig ist, dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 des EG-Vertrages vorgelegt worden ist (Az. C-234/01 – *Gerritse*). Sie verweist auf die Schlussanträge des Generalanwalts vom 13. 3. 2003 (auszugsweise veröffentlicht in IStR 2003, 269). Danach sei damit zu rechnen, dass der EuGH einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht feststellen werde. Die Ast. ist der Ansicht, dass ihr erneuter Antrag auf Aufhebung der Vollziehung zulässig sei, da neue Erkenntnisse vorlägen, die den Steuerabzug rechtswidrig erscheinen ließen.

#### Aus den Gründen:

II. Der Antrag ist zulässig und teilweise begründet.

1. Gemäß § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO kann jeder Beteiligte die Änderung eines Beschlusses wegen veränderter oder im ursprünglichen Verfahren ohne Verschulden nicht geltend gemachter Umstände verlangen.

#### EuGH-Urteil ist neuer Umstand nach § 69 FGO

Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Gerritse*

(C-234/01, IStR 2003, 458) ist ein neuer Umstand i. S. des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO. Die Einschränkung, dass ein erneuter Antrag nur bei veränderten Umständen zulässig ist, soll das Finanzgericht davor bewahren, wiederholt mit denselben Aussetzungsanträgen, aber anderen Begründungen konfrontiert zu werden (*Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO-FGO, § 69 FGO Rn. 166 m. N.). Anders verhält es sich jedoch, wenn das Gericht bei seiner Entscheidung divergierende Entscheidungen anderer Gerichte nicht berücksichtigt hat (*Koch*, in: *Gräber*, FGO, 5. Aufl. 2002, § 69 Rn. 199 m. N.). In einem solchen Fall spricht der mit der Vorschrift vom Gesetzgeber verfolgte Entlastungszweck nicht gegen eine neue Entscheidung; vielmehr gebietet das Interesse an der Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes eine erneute Überprüfung der ursprünglichen Entscheidung. Die Entscheidung des EuGH zur Unvereinbarkeit der Bruttoquellenbesteuerung nach § 50a Abs. 4 EStG mit dem Gemeinschaftsrecht rechtfertigt eine erneute Entscheidung über die Aufhebung der Vollziehung der Haftungsbescheide. Denn aus der Entscheidung des EuGH können sich – allein im Hinblick auf die Akzessorietät der Haftungsschuld – auch Konsequenzen für die Haftung der Ast. nach § 50a Abs. 5 EStG ergeben.

2. Es bestehen unter Berücksichtigung der Entscheidung des EuGH ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Haftungsbescheide, soweit das Finanzamt bei dem Erlass der Haftungsbescheide davon ausgegangen ist, dass die von ihm geschätzten Bruttovergütungen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG unterliegen. Gemäß § 69 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts wegen ernsthafte Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit aussetzen oder – sofern der Verwaltungsakt wie im Streitfall bereits vollzogen ist – aufheben. Ernsthafte Zweifel liegen vor, wenn neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken.

a) Entgegen der Ansicht der Ast. verstößt der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG und die Haftung des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 5 EStG nicht generell gegen Gemeinschaftsrecht. Dies ergibt sich auch nicht aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Gerritse* (so auch *Schmitzer*, FR 2003, 745, 749). Die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes sind allerdings gemeinschaftsrechtskonform, das heißt im Einklang mit den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen, anzuwenden.

#### Weil Besteuerung der Bruttoeinkünfte ein Verstoß gegen Dienstleistungsfreiheit, ...

b) Ernsthafte Zweifel bestehen an der Rechtmäßigkeit des Bescheides, mit dem die Ast. gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für Steuerschulden der österreichischen Künstler in Haftung genommen wurde. Denn österreichische Staatsangehörige bzw. eine Gesellschaft oder juristische Person mit Sitz in Österreich (Art. 55 i. V. m. Art. 48 EGV) können sich auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrages berufen. Das Finanzamt ist bei seiner Schätzung davon ausgegangen, dass die Ast. für einen Steuerabzug i. H. von 25 % der Bruttovergütungen hafte. Nach dem Urteil des EuGH steht fest, dass eine Besteuerung der Bruttoeinkünfte ohne Werbungskosten oder Betriebsausgabenabzug gegen die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs (Art. 49 und 50 EGV) verstößt. Zu der Frage, ob die Haftungsinanspruchnahme des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 5 EStG ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig ist, trifft das Urteil des EuGH keine Aussage.

#### ... deshalb auch eine Brutto-Haftungsinanspruchnahme

Da die Haftungsschuld akzessorisch zu der Steuerschuld ist, dürfte aber auch die Haftungsinanspruchnahme der Ast. gegen

## RECHTSPRECHUNG

Art. 49 und 50 EGV verstoßen, soweit das Finanzamt den Haftungsbetrag an der Bruttovergütung bemessen hat. Wenn wie im Streitfall die Höhe der Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht bekannt ist, geht der Senat jedenfalls im Rahmen der summarischen Prüfung davon aus, dass die Höhe der Betriebsausgaben oder Werbungskosten auch im Rahmen des Haftungsverfahrens gemäß § 162 AO geschätzt werden muss (so auch Grams, IStR 2003, 460, 461). Vor diesem Hintergrund schätzt der Senat mangels anderweitiger Anhaltspunkte, dass die Werbungskosten oder Betriebsausgaben der beschränkt Steuerpflichtigen, für deren Steuerschulden die Ast. in Haftung genommen wurde, 50 % der vom Finanzamt geschätzten Bruttovergütung betragen haben. Daraus folgt, dass die Vollziehung des Haftungsbescheides in Höhe der Hälfte des Haftungsbetrages aufgehoben werden muss.

#### Vergleich der Steuersätze

Der vom EuGH vorgesehene Vergleich der Steuersätze, die sich nach § 50a Abs. 4 EStG und bei der Versteuerung nach dem progressiven Tarif (ohne Grundfreibetrag) ergeben würden, lässt sich im Streitfall nicht durchführen. Das FA konnte keine Feststellungen über die Rechtsform der Ensembles und die Vertragsbeziehungen zwischen der Ast. und den Ensembles bzw. den Künstlern treffen. Es steht damit nur fest, dass die in Frage kommenden Vergütungsgläubiger beschränkt steuerpflichtig waren, nicht jedoch, ob als Vergütungsgläubiger Körperschaften i. S. des § 2 KStG oder die Künstler selbst anzusehen sind. Der Vergleich des in § 50a Abs. 4 EStG vorgesehenen Steuersatzes von 25 % mit einer progressiven Tarifbelastung setzt voraus, dass feststeht, dass die Vergütung an beschränkt Steuerpflichtige gezahlt worden ist, deren Einkünfte, soweit sie unbeschränkt steuerpflichtig wären, nach einem progressiven Tarif besteuert würden. Soweit sich dies im Haftungsverfahren nicht aufklären lässt, braucht das Finanzamt nicht zu Gunsten des Haftungsschuldners zu unterstellen, dass die Vergütung an eine Vielzahl von natürlichen Personen gezahlt worden ist, deren Einkünfte, soweit sie unbeschränkt steuerpflichtig wären, nur dem Eingangssteuersatz oder einer unter 25 % liegenden progressiven Tarifbelastung unterliegen würden. Denn es obliegt dem Haftungsschuldner i. S. des § 50a Abs. 5 EStG (Vergütungsschuldner), seine vertraglichen Beziehungen zu dem Vergütungsgläubiger offen zu legen, sofern er hieraus für sich günstige Schlüsse ziehen will (vgl. auch § 73d Satz 2 EStDV).

c) Ernsthafte Zweifel bestehen auch, soweit das FA die Ast. für Steuerschulden der Angehörigen von Drittstaaten in Haftung genommen hat und dabei die Steuer an der geschätzten Bruttovergütung bemessen hat. Angehörige von Drittstaaten können sich zwar nicht auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrages berufen (*Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilt, Das Recht der Europäischen Union, vor Art. 39-55 EGV Rn. 23 und Art. 49/50 EGV Rn. 20 f.). Im Rahmen der summarischen Prüfung kann der Senat nicht abschließend überprüfen, ob im Streitfall die Vergütungsgläubiger aus Polen, Ungarn, Russland und Taiwan unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes oder auf Grund abkommensrechtlicher Bestimmungen Unionsbürgern gleichgestellt werden müssen (vgl. z. B. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA, dazu *Schnitger*, FR 2003, 745, 749 f. m. N.). Der Senat lässt offen, ob die Haftungsanspruchnahme eines Unionsbürgers als solche auf Grund geschäftlicher Kontakte zu Drittstaatenangehörigen mittelbar die Dienstleistungsfreiheit beeinträchtigt. Dagegen spricht allerdings, dass insofern deutsche Vergütungsschuldner und andere Unionsbürger gleich behandelt werden.

d) Die Haftungsbeträge, hinsichtlich derer die Vollziehung der Haftungsbescheide aufzuheben ist, errechnen sich wie folgt:

Ensemble	Haftungsbetrag in DM	auszusetzender Betrag in DM	auszusetzender Betrag in EUR
A	4 358,31	2 179,16	1 114,19
B	3 647,38	1 823,69	932,44
C	4 731,48	2 365,74	1 209,58
D	3 169,49	1 584,75	810,27
E	4 215,87	2 107,94	1 077,77
<b>Summen</b>	<b>20 122,53</b>	<b>10 061,27</b>	<b>5 144,25</b>

#### Keine Sicherheitsleistung erforderlich

3. Die Anordnung einer Sicherheitsleistung war nicht geboten. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO kann der Senat die Aufhebung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen. Es ist im Streitfall nicht ersichtlich, dass die spätere Vollstreckung durch die Aufhebung der Vollziehung gefährdet würde. Gerade der Umstand, dass die Ast. die streitigen Beträge bereits gezahlt hat, spricht gegen eine solche Gefährdung. Der Umstand allein, dass die Ast. ihren Sitz in Österreich hat, genügt im Hinblick auf die EG-Betriebsrichtlinie (Richtlinie des Rates v. 15. 3. 1976, 76/308/EWG, ABl. L 73/18, mehrfach geändert), die gemäß Art. 2 Buchst. g auch für Einkommen- und Kapitalsteuern gilt, nicht zur Darlegung einer Gefährdung des Steueraufkommens (vgl. BFH, Beschl. v. 10. 10. 2002, VII S 28/01, BFH/NV 2003, 12).

#### Anmerkung:

Bei der Antragstellerin (Ast.) des Ausgangsverfahrens handelt es sich um eine österreichische Kapitalgesellschaft, die Tourneen mit beschränkt steuerpflichtigen Künstlern durch die Bundesrepublik Deutschland durchführt. Auf der Grundlage des DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich lag das Besteuerungsrecht für die Ast. nach dem seinerzeit geltenden Abkommen in der Republik Österreich, da sie gewerbliche Einkünfte bezogen hat und im Inland eine Betriebsstätte nicht vorhanden war. Hingewiesen sei darauf, dass nach dem neuen DBA, welches seit dem 1. 1. 2003 Gültigkeit entfaltet, auch die Einkünfte der Ast. in der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich hier besteuert werden können (DBA v. 24. 8. 2000, BStBl I 2002, 684).

Die hier zur Besprechung gestellte Entscheidung enthält einige, im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH vom 12. 6. 2003 in der Rs. *Gerritse* (C-234/01), interessante Rechtsausführungen:

1. Das Gericht unterstellt zunächst inzidenter, dass auch eine im Ausland ansässige Vergütungsschuldnerin den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG durchzuführen hat. Eine solche rechtliche Verpflichtung kann sich bereits daraus ergeben, dass die Vorschrift des § 50a Abs. 4 EStG den Kreis der abgabenpflichtigen Personen nicht auf solche beschränkt, die unbeschränkt steuerpflichtig sind. Der BMF geht in seinem Schreiben vom 23. 1. 1996 (IV B 4-S 23/03-14/96, BStBl I 1996, 89, 93) von dem Ansatz aus, dass in Anlehnung an § 38 Abs. 1 EStG Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet sind, die im Inland ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthalt, ihre Geschäftsleitung, einen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter i. S. der §§ 8-13 AO unterhalten. Über § 38 Abs. 1 EStG hinaus sollen aber auch solche Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet sein, die einen Inlandsbezug aufweisen. Dieses Erfordernis soll nach Auffassung des BMF bereits dann erfüllt sein, wenn eine Veranstaltung im Inland mit einem ausländischen Veranstalter durchgeführt wird.

Diese Betrachtungsweise verkennt allerdings, dass der BFH in seiner Entscheidung vom 30. 10. 1973 (I R 50/71, BStBl II 1974, 107) entschieden hat, dass ausländische Vergütungsschuldner nur dann dem Steuerabzug unterliegen, wenn sie im Inland eine „Einrichtung“ unterhalten. Eine solche „Einrichtung“ ist schwerlich

## RECHTSPRECHUNG

dann anzunehmen, wenn ein ausländischer Konzertveranstalter für eine Konzertserie kurzfristig in das Inland einreist, um es sodann wieder zu verlassen. Dieses Rechtsproblem steht beim BFH erneut zur Verhandlung an. Er hatte auf Nichtzulassungsbeschwerde hin in einem Fall des FG Münster die Revision zugelassen (FG Münster, Urt. v. 23. 5. 2001, VIII K 1045/97 E, IStR 2002, 741 m. Anm. Grams, Az. beim BFH: I R 46/02). Es bleibt abzuwarten, wie der BFH diese Rechtsfrage lösen wird.

2. Soweit die Ast. beschränkt steuerpflichtige Künstler aus der Republik Österreich unter Vertrag genommen hat, erkennt das FG Düsseldorf auf der Grundlage der EuGH-Entscheidung vom 12. 6. 2003 in Sachen *Gerritse* (Urt. v. 12. 6. 2003, C-234/01, IStR 2003, 458 m. Anm. Grams/Molenaar) an, dass nur die Nettoeinkünfte dieser beschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Betriebsausgaben besteuert werden dürfen. Dieser Grundsatz wird durch das Gericht auch auf die Berechnung der Haftungsschuld ausgedehnt, da Steuer- und Haftungsschuld akzessorisch zueinander sind (so auch Grams/Molenaar, DStZ 2003, 761).

3. Das vorgenannte Prinzip wird auch auf Künstler ausgedehnt, die nicht in den Schutz der Grundfreiheiten des EG-Vertrages einbezogen sind. Dabei stützt sich das Gericht auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bzw. auf abkommensrechtliche Bestimmungen, wie z. B. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA. Das Gericht folgt damit den Gedanken der Entscheidung des BFH vom 27. 1. 2003 (I R 6/99, IStR 2003, 422).

Hierin hatte der BFH die Entscheidung des EuGH vom 5. 11. 2002 in der Rs. *Überseering* (C-208/00, GmbHR 2002, 1137) auf der Grundlage des Art. 24 Abs. 4 des DBA-USA für mittelbar anwendbar erklärt. Damit erlangt das Diskriminierungsverbot in einem DBA unmittelbare Wirkung im Hinblick auf die Besteuerung. Diese Erweiterung wird in der Literatur auch als „Drittwirkung des EG-Diskriminierungsverbotes“ bezeichnet (Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 5.133).

4. Das FG Düsseldorf erkennt auch an, dass die Höhe der Betriebsausgaben in entsprechender Anwendung des § 162 AO zu schätzen, so sie denn nicht bekannt sind (so auch Anm. Grams/Molenaar zu EuGH, Urt. v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, IStR 2003, 458 f.). Dabei geht das Gericht im Rahmen des Verfahrens über den vorläufigen Rechtsschutz bei fehlendem Nachweis von dem Ansatz aus, dass Betriebsausgaben, so wie vom Gesetzgeber unterstellt, i. H. von 50 % der Einnahmen zu schätzen sind (Heinicke, in: Schmidt, EStG, § 50a, Rdnr. 12).

Das FG München hat in seiner Entscheidung vom 9. 7. 2003 (I V 4030/01, n. v.) einen grundsätzlich entgegengesetzten Stand-

punkt eingenommen. Dieses Gericht unterstellt, dass sich Auswirkungen aus der Entscheidung des EuGH vom 12. 6. 2003 in der Rs. *Gerritse* (C-234/01, IStR 2003, 458 m. Anm. Grams/Molenaar) allenfalls dann ergeben können, wenn durch das gebietsfremde Unternehmen nachprüfbar Unterlagen vorgelegt werden, aus denen sich ergibt, dass der vorgenommene Steuerabzug bei Durchführung der Veranlagung zu einer geringeren Steuer führt. Diese Rechteerkenntnis ist bereits deshalb abzulehnen, weil das FG München zwar mittelbar eine Diskriminierung für den Fall unterstellt, dass der Nachweis der tatsächlich getragenen Betriebsausgaben zu einer geringeren Steuer führt, aber bei fehlendem Nachweis entgegen § 162 AO unterstellt, dass überhaupt keine Betriebsausgaben gegeben sind. Dieser Ansatz steht der Vorgabe des EuGH in Sachen *Gerritse* entgegen, wonach der Betriebsausgabenabzug im Rahmen des § 50a EStG zu gewähren ist.

5. In der Praxis ist vielfach zu beobachten, dass unter Hinweis auf eine *Vollstreckung im Ausland*, Aussetzung- bzw. Aufhebung der Vollziehung durch die Finanzgerichte nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden soll. M. E. richtig hebt das FG Düsseldorf hervor, dass auf der Grundlage der EG-Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie des Rates v. 15. 3. 1976, 76/308/EWG ABIL 73/18, i. d. F. der Richtlinie 2001/44/EG v. 15. 6. 2001, ABIL 175/17) auch Ertragsteuern grundsätzlich im Ausland vollstreckt werden können. Jede andere Betrachtungsweise würde dazu führen, dass im Bereich der Vollstreckung gebietsfremde und gebietsansässige Unternehmen unterschiedlich behandelt werden. Auf europarechtlicher Ebene ist die Frage nach der Gestellung von Sicherheiten im Zivilverfahren bereits durch den EuGH im Urteil vom 20. 3. 1997 dahin gehend beantwortet worden, dass solche nicht von einem Gemeinschaftsbürger gefordert werden können (EuGH, Urt. v. 20. 3. 1997, C-323/95, *Hayes*, Slg. 1997 I, 1711).

Im nächsten Heft dieser Zeitschrift, IStR 4/2004, wird ein Aufsatz von Cordewener erscheinen, der sich mit den Auswirkungen der Entscheidung des EuGH vom 12. 6. 2003 in Sachen *Gerritse* (C-234/01, IStR 2003, 458 m. Anm. Grams/Molenaar) sowie mit der vorläufigen Umsetzung durch ein BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 (IV A 5-S 2411-26/03, BStBl I 2003, 553, ebenfalls in IStR 4/2004) auseinandersetzt. Dem interessierten Leser sei diese Abhandlung wärmstens empfohlen, da Cordewener im Rahmen der Analyse der Entscheidung vermeintliche Widersprüche im Wege der Auslegung löst und praktikable Ansätze für eine Umsetzung in nationales Recht unterbreitet.

Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt, FAStR, Steuerberater, Bielefeld