

**Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG durch den ausländischen Vergütungsgläubiger geltend zu machen.** (Leitsätze nicht amtlich)  
FG München, Beschl. v. 19. 2. 2004, 1 V 4730/02, rkr.

### Sachverhalt:

Der Antragsteller veranstaltet Musikkonzerte. In diesem Zusammenhang schloss er in den Jahren 1998 bis 2001 mehrfach Verträge mit der in Österreich/Wien ansässigen Firma ... GmbH ab, in denen sich die GmbH verpflichtete, verschiedene amerikanische Künstlergruppen, die sie unter Vertrag hatte, für inländische Konzerte zur Verfügung zu stellen. Nachdem dem Antragsgegner (das Finanzamt) mit Schreiben des Bundesamts für Finanzen (BfF) vom 17. 7. 2002 mitgeteilt worden war, dass die beantragte Erteilung von Freistellungsbescheinigungen gem. § 50d Abs. 2 EStG für die GmbH als Vergütungsgläubigerin abgelehnt worden war, forderte das Finanzamt den Antragsteller auf, Anmeldungen über den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG abzugeben und die entsprechenden Steuerabzugsbeträge abzuführen.

Anlässlich einer Besprechung beim Finanzamt erklärte der Antragsteller, die GmbH habe ihm versichert, er müsse die Steuer nicht anmelden und abführen, da sie die Steuern für die Künstler übernehme. Der bei der Besprechung anwesende Vertreter der GmbH räumte ein, die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen sei abgelehnt worden, da er die Bedingungen des BfF, Nachweise über die Anmeldung und Abführung der Steuern auf der 2. Stufe (im Verhältnis der GmbH zu den Künstlern) zu erbringen, nicht erfüllt habe. Dies sei deshalb geschehen, da die Künstler in den USA ansässig seien und damit unter die Kleinkünstlerregelung des DBA-USA fielen. Hierdurch seien sie in Deutschland von der Besteuerung freigestellt.

In der Folge reichte der Antragsteller Steueranmeldungen über Zahlungen an die GmbH für IV/1998, I-IV/1999 bis 2000 beim Finanzamt ein und führte die angemeldeten Steuern i. H. von 23 887,71 DM (1998), 132 616,92 DM (1999), 78 265,71 DM (2000) ab.

Gegen die Steueranmeldungen legte der Antragsteller Einsprüche ein, über die noch nicht entschieden ist. Eine gleichzeitig beantragte Aufhebung der Vollziehung lehnte das Finanzamt mit Bescheid vom 11. 10. 2002 ab.

Mit seinem bei Gericht gestellten Antrag beantragt der Antragsteller, die Vollziehung der Steueranmeldungen nach § 50a Abs. 4 EStG I-IV/1998 bis 2000 aufzuheben, hilfsweise die Beschwerde zuzulassen.

Hierbei vertritt er die Auffassung, die GmbH könne nach dem DBA-Österreich in der Fassung des Änderungsabkommens vom 8. 7. 1992 nicht auf das Freistellungs- bzw. Erstattungsverfahren gem. § 50d EStG verwiesen werden. Folglich könnten sich die beteiligten Personen unmittelbar auf das DBA selbst berufen. Die GmbH unterliege mangels einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters im Inland nach Art. 4 DBA-Österreich nicht der inländischen Besteuerung. Die Künstlerklausel des Art. 8 DBA-Österreich beziehe sich nur auf natürliche Personen. Durch die neu gefasste Nr. 16 des Protokolls zum DBA-Österreich sei klargestellt, dass das Abzugsverfahren und damit das zweistufige Verfahren nur dann seine Geltung entfalten solle, wenn Einkünfte i. S. der Art. 8 bis 12 DBA-Österreich vorliegen. Dieses DBA sowie das Protokoll in Form des Zustimmungsgesetzes (vgl. BStBl I 1994, 228) suspendiere als das speziellere und spätere Gesetz das zweistufige Besteuerungsverfahren und die Steuerabzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 4 EStG.

Selbst wenn das zweistufige Verfahren nach § 50 d EStG auch nach dem Revisionsabkommen zum DBA-Österreich zulässig sein sollte, behalte die Anordnung eines Steuerabzugs trotz bestehender Steuerbefreiung einen Verstoß gegen Art. 50 Abs. 3 EGV. Eine Diskriminierung i. S. des Europarechts könne auch in einer Benachteiligung in verfahrensrechtlicher Hinsicht vorliegen. Neben dem Liquiditätsnachteil aus einer steuerlichen Belastung trotz bestehender Steuerfreiheit entstehe ein gravierender mit Kosten belasteter Verwaltungsaufwand, um den gewollten abkommensrechtlichen Zustand zu verwirklichen. Hieraus ergebe sich auch eine Beschränkung des Zugangs zum Inlandsmarkt. Dies alles entfalle bei Inlandsveranstaltungen mit inländischen Künstlern. Auf eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit der GmbH könne sich auch der Antragsteller als Dienstleistungsempfänger berufen.

Darüber hinaus verstoße ein Bruttoquellensteuersatz von 25 % gegen EG-Recht (Hinweis auf das Urteil des EuGH i. S. *Gerritse*). Durch die Aufwendungen der GmbH für die ausländischen Künstler ergebe sich in jedem Fall eine übermäßige Besteuerung gegenüber Inländern. Auf-

## FG: Entscheidung

### Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG für Konzertveranstalter

EStG § 50 Abs. 2

1. Das Änderungsabkommen sowie das Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich vom 8. 7. 1992 schließt die Anwendung des in § 50d EStG verankerten zweistufigen Besteuerungsverfahrens (Steuererhebung nach § 50a Abs. 4 EStG auf erster Ebene und Erstattung nach § 50d Abs. 1 auf zweiter Ebene) nicht aus.

2. Eine Steueranmeldung nach § 50a Abs. 5 EStG i. V. m. § 73e EStDV ist materiell-rechtlich gesehen nicht anhand der Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid zu würdigen. Darüber hinaus besteht keine Akzessorietät zwischen Haftungs- und Steuerschuld, weil sich der Grundsatz der Akzessorietät nicht auf die Steuer-, sondern nur auf die Entrichtungsschuld des inländischen Vergütungsschuldners erstreckt.

3. Die Vorschriften über die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Abs. 4 EStG verstoßen bei pauschaler Würdigung auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 12. 6. 2003 (C-234/01, *Gerritse*, ISr 2003, 458) nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Bei der Erhebung der Bruttoquellensteuer könnten allenfalls Ausgaben berücksichtigt werden, die bereits bei Abgabe von Steueranmeldungen nachgewiesen wären. Anderenfalls ist der Erstattungsanspruch im vereinfachten Erstattungsverfahren nach § 50

## RECHTSPRECHUNG

grund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Gerritse* seien zumindest die auf der Ebene der GmbH entstandenen Kosten in Abzug zu bringen. Insoweit werde auf deren Steueranmeldungen verwiesen.

**Aus den Gründen:**

Der Antrag ist unbegründet.

Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen und auch ausreichenden summarischen Beurteilung des Sachverhalts anhand präsenter Beweismittel bestehen nach Auffassung des Senats keine ernstlichen Zweifel i. S. des § 69 Abs. 3, Abs. 2 Satz 2 FGO an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steueranmeldungen.

1. Das Bestehen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Steueranmeldungen, die gem. § 50a Abs. 4 EStG zu erhebende Steuern betreffen, kann nur an den Vorschriften gemessen werden, die speziell für die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung von Steuern dieser Art gelten. Dagegen können Vorschriften, die eine mögliche Erstattung dieser Steuern betreffen, nicht berücksichtigt werden. Die Anmeldung einbehaltener und abgeführter Steuern und ihre Erstattung sind insoweit Gegenstand zweier selbständiger Verfahren (vgl. BFH, Beschl. v. 17. 5. 1995, I B 183/94, BFHE 178/59, BStBl II 1995, 781).

a. Die angefochtenen Steueranmeldungen beruhen auf § 50a Abs. 5 EStG i. V. m. § 73e EStDV. Die Voraussetzung für die Verpflichtung zur Abgabe von Steueranmeldungen war erfüllt, da die GmbH Einkünfte bezog, für die die Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) gem. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG (§ 49 KStG) im Wege des Steuerabzugs zu erheben ist. Die GmbH bezog als Künstlergestellungsfirma aus im Inland ausgeübten künstlerischen Darbietungen Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG (vgl. BFH, Beschl. v. 2. 2. 1994, I B 143/93, BFH/NV 1994, 864).

b. Eine sich aus dem DBA-Österreich ergebende Freistellung dieser Einkünfte (vgl. Art. 4. 8 DBA-Österreich) ist für die Durchführung des innerstaatlichen Abzugsverfahrens unerheblich, da die abkommensrechtliche Freistellung gem. § 50d Abs. 1 EStG nur in einem zweistufigen Verfahren berücksichtigt wird (vgl. BFH, Urt. v. 21. 5. 1997, I R 79/96, BFHE 184/281, BStBl II 1998, 113 und Beschl. v. 1. 12. 1993, I R 48/93, BFH/NV 1994, 549). Dieses zweistufige Verfahren zur Berücksichtigung einer Steuerfreistellung nach dem DBA-Österreich wurde durch das Änderungsabkommen vom 8. 7. 1992 nicht aufgehoben. Ebenso wie die Abweichung von einem DBA (in Form des einschlägigen Zustimmungsgesetzes) der ausdrücklichen Anordnung bedarf (vgl. BFH, Beschl. v. 28. 11. 2001, I B 169/00, BFH/NV 2002, 774), ist dies auch bei einer neuerlichen Änderung der das DBA einschränkenden nationalen Regelung erforderlich. Diesen Anforderungen wird das Änderungsabkommen vom 8. 7. 1992 nicht gerecht. Die in Art. 5 Abs. 2 des Änderungsabkommens vorgenommene Änderung des Schlussprotokolls lässt nicht erkennen, dass von den Vertragsparteien beabsichtigt war, die Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG einzuschränken. Dem widerspricht zum einen die Einordnung der in Nr. 16 des Schlussprotokolls getroffenen Regelung unter der Überschrift „zu den Art. 4 ...“ zum anderen die in Art. 5 Abs. 5 des Änderungsabkommens vorgenommene Einfügung eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts.

c. Die Verpflichtung zur Abgabe von Steueranmeldungen bestand bei summarischer Würdigung auch unabhängig davon, dass der Antragsteller im Zeitpunkt des Entstehens der Steuer (§ 50a Abs. 5 Satz 1 EStG) einen Steuerabzug unterließ und die vereinbarten Vergütungen ungekürzt an die GmbH auszahlte. Nach der gesetzlichen Regelung hat dies zwar die Haftung des Vergütungsschuldners zur Folge (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG). Dem Vergütungsschuldner verbleibt jedoch die Möglichkeit, seine Anmeldepflichten nachträglich zu erfüllen und eine „einbehaltene“ Steuer (zu-

nächst) aus eigenen Mitteln abzuführen (vgl. § 73g Abs. 2 EStDV). Entscheidend ist daher, dass durch die Anmeldung und Abführung der Steuer diese als einbehalten erklärt wird. Durch die Abgabe der Steueranmeldung besteht auch kein Anlass, diese Anmeldung materiellrechtlich nach den Voraussetzungen eines Haftungsbescheides zu würdigen (vgl. BFH, Urt. v. 13. 9. 2000, I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67 m. Anm. Gösch, in: Steuerliche Betriebsprüfung 2001, 113). Darüber hinaus wäre auch ein Haftungsbescheid von einer abkommensrechtlichen Steuerbefreiung des Verfügungsgläubigers unabhängig, da sich die Akzessorietät der Haftung nicht auf dessen Steuerschuld, sondern auf die Entrichtungsschuld des zum Abzug verpflichteten Vergütungsschuldners bezieht (vgl. BFH, Urt. v. 22. 10. 1986, I R 261/82, BFHE 148, 143, BStBl II 1987, 171 gegen FG Düsseldorf, Beschl. v. 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A (E), ISrR 2004, 90). Ein Haftungsbescheid darf das Ergebnis eines erforderlichen Freistellungs- oder Erstattungsverfahrens nicht vorwegnehmen.

2. a. Die Vorschriften, die die verfahrensrechtliche Durchführung des Steuerabzugsverfahrens regeln, verstoßen bei pauschaler Würdigung auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Hierzu nimmt der Senat zunächst auf die Ausführungen des BFH (vgl. Beschlüsse v. 2. 2. 1994, I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 und v. 25. 11. 2002, I B 69/02, BFHE 201, 114, BStBl II 2003, 189; Urt. v. 21. 5. 1997, I R 79/96, BFHE 184, 281) Bezug.

b. Ernstliche Zweifel an diesen Regelungen ergeben sich aber auch nicht aus der neueren Rechtsprechung des BFH und des EuGH. Weder die EuGH-Vorlage des BFH zur differenzierten Behandlung inländischer Arbeitgeber und ausländischer Arbeitnehmerverleiher bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens für abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte des Arbeitnehmers (Beschl. v. 4. 9. 2002, I R 21/01, BFHE 200, 265, BStBl II 2003, 306) noch die Entscheidung des EuGH in Sachen *Gerritse* (Urt. v. 12. 6. 2003, C-234/01, BStBl II 2003, 859) begründen derartige Zweifel.

aa. Für die Vorlage des BFH zeigt dies bereits der zeitliche Ablauf der Vorlage durch Beschl. v. 4. 9. 2002 und der anschließend ernstliche Zweifel am Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG verneinende Beschluss vom 25. 11. 2002, I B 69/02. In Anbetracht dessen, dass im Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG im Gegensatz zur Verfahrenssituation im Vorlagefall bereits das innerstaatliche Recht die Möglichkeit eröffnet, durch einen rechtzeitig gestellten Freistellungsantrag (§ 50d Abs. 2 Satz 1 EStG) den Steuerabzug zu verhindern, ergibt sich auch ein ausreichender Grund für eine differenzierte gemeinschaftsrechtliche Würdigung der jeweiligen Steuerabzugsverfahren trotz bestehender abkommensrechtlicher Freistellung der betroffenen Einkünfte.

bb. Die Entscheidung des EuGH i. S. *Gerritse* betrifft entsprechend der Vorlage durch das FG Berlin (EFG 2001, 978) im Kern die Frage, inwieweit einem Steuerschuldner bei nachgewiesenen Nettoeinkünften auch im Rahmen eines nach nationalem Recht vorgesehenen Steuerabzugs auf Bruttobasis mit Abgeltungswirkung ein Erstattungsanspruch zusteht. Soweit das nationale Recht in derartigen Fällen keine gesetzliche Regelung zur Durchsetzung eines etwaigen Erstattungsanspruchs vorsieht, wäre das geschilderte Abzugsverfahren gemeinschaftswidrig (vgl. Tz. 29). Auswirkungen auf den Steuerabzug, dessen Anmeldung und Abführung durch den Vergütungsschuldner im Allgemeinen könnten sich daher nur dann ergeben, wenn die Zulässigkeit eines Steuerabzugsverfahrens generell verneint würde. Dies kann jedoch aufgrund des zweiten Leitsatzes der Entscheidung, der die Möglichkeit einer definitiven Abzugsbesteuerung bejaht, ausgeschlossen werden. Die sich aus diesem Leitsatz der Höhe nach ergebenden Schranken für eine Abzugsbesteuerung sind im Zusammenhang mit der Notwendigkeit einer Erstattungsmöglich-

## RECHTSPRECHUNG

keit zu würdigen. Ob und inwieweit Betriebsausgaben des Vergütungsgläubigers im Einzelfall bereits im Rahmen des Steuerabzugs zu berücksichtigen sind, kann dahingestellt bleiben. Da der pauschale Abzugsteuersatz von 25 % ohnehin bereits von geschätzten Betriebsausgaben von 50 % ausgeht, käme eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von Betriebsausgaben allenfalls dann in Betracht, wenn bereits bei Abgabe der Steueranmeldung, die als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung wirkt (§ 168 AO), entsprechend höhere Betriebsausgaben nachgewiesen wären. Eine Korrektur dieser Steuerfestsetzung würde das gesetzlich vorgesehene Erstattungsverfahren (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG) unterlaufen. Wenn daher, wie im Streitfall durch die Abgabe von Steueranmeldungen auf der 2. Stufe (GmbH als Vergütungsschuldnerin gegenüber amerikanischen Künstlergruppen als Vergütungsgläubigem), erst nachträglich höhere Betriebsausgaben erklärt werden, kann deren Berücksichtigung nur im Erstattungsverfahren beim BfF erreicht werden.

c. Einem Steuerabzug trotz bestehender abkommensrechtlicher Steuerbefreiung steht aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht auch die Entscheidung des EuGH in Sachen *Metallgesellschaft Ltd. u. a.* (EuGH, Urt. v. 8. 3. 2001, verb. Rs. C-397/98 und C-410/98, amtliche Sammlung 2001 I, 1761) nicht entgegen. Sofern diese Entscheidung die Entrichtung einer Vorauszahlung auf eine zu keinem Zeitpunkt bestehende Steuerschuld ausschließt (vgl. Tz. 56), bezieht sie sich auf einen Sachverhalt, bei dem bereits nach nationalem Recht keine Steuerpflicht bestand (vgl. Tz. 16).

d. Der vom Antragsteller gerügte Liquiditätsnachteil aus einer steuerlichen Belastung trotz bestehender Steuerfreiheit ist von der zeitgerechten Durchführung des Verfahrens nach § 50d EStG abhängig. Soweit sich hieraus nicht von den Vertragsparteien zu vertretende Nachteile ergeben (vgl. Anm. *FW* in IStR 1994, 240), die eine Beschränkung von Grundfreiheiten des EG-Vertrags bewirken könnten, wäre das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht als durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gebotene Rechtfertigung zu berücksichtigen (vgl. EuGH, Urt. v. 15. 5. 1997, C-250/95 *Futura-Singer*. IStR 1997, 366).

Im Streitfall sind derartige Nachteile jedoch nicht ersichtlich, da die GmbH als Vergütungsgläubigerin die Voraussetzungen für die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen verspätet erfüllt hat. Soweit das BfF derartige Freistellungsbescheinigungen nach Einreichen der Steueranmeldungen durch den Antragsteller erteilt hat, wirken diese nicht auf das Steuerabzugsverfahren zurück, sondern lösen einen Erstattungsanspruch gegenüber dem BfF aus.

## Anmerkung I:

Die zur Besprechung gestellte Entscheidung des FG München geht von dem Ansatz aus, dass das Urteil des EuGH vom 12. 6. 2003 in Sachen *Gerritse* (C-234/01, IStR 2003, 458 mit Anm. *Grams/Molenaar*) nicht die Verpflichtung des inländischen Vergütungsschuldners zur Erhebung der Steuer von den Einnahmen nach § 50a Abs. 4 EStG tangiert. Ein potentieller Erstattungsanspruch bei einer zu hohen Quellenbesteuerung ist daher nach Auffassung des FG München durch den Steuerschuldner nachgelagert im sog. vereinfachten Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG geltend zu machen. Insofern vertritt das FG München den gleichen Rechtsstandpunkt wie das BMF-Schrb. v. 3. 11. 2003, IV A 5 S 2411-26/03, BStBl I 2003, 553, IStR 2004, 135; s. auch kritische Anmerkungen von *Cordeuener*, IStR 2004, 110).

Das FG München beruft sich dabei in seiner getroffenen Entscheidung auf eine ältere Rechtsprechung des BFH zur der Frage

der Durchbrechung der Akzessorietät bei der Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG auf der einen Seite im Falle des Vorliegens einer Steuerbefreiung nach einem DBA auf der anderen Seite (BFH, Urt. v. 22.10.1986, I R 261/82, BStBl II 1987, 171). Bekanntlich kam der BFH seinerzeit zu der Erkenntnis, dass die Entrichtungsschuld des inländischen Vergütungsschuldners durch eine dem Steuerschuldner zustehende Steuerbefreiung in einem DBA unter gewissen Voraussetzungen nicht beeinträchtigt ist.

Schon das Alter der BFH-Entscheidung lässt vermuten, dass sich diese Sichtweise des BFH unter Berücksichtigung neuerer Rechtsentwicklungen im Europarecht weiterentwickelt haben könnte. Der EuGH hat in seiner ständigen Rechtsprechung einige richtungsweisende Feststellungen getroffen, die zu einer modifizierten Betrachtung führen müssen. Zunächst ist festzustellen, dass der EuGH in der Rechtssache *Schumacker* verbindlich festgestellt hat, dass ein Gebietsfremder einen Anspruch auf verfahrensrechtliche Gleichbehandlung im Rahmen der Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung hat (EuGH, Urt. v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995 I, 225, Rn. 48 f.) Diesen Grundsatz hat der nationale Gesetzgeber anerkannt und deshalb für gebietsfremde Arbeitnehmer gesetzlich ein Veranlagungswahlrecht manifestiert (s. auch zur Rechtsentwicklung FG Berlin, Urt. v. 25. 8. 2003, 9 K 9312/99, IStR 2003, 740 mit Anm. *Grams/Molenaar*). Es dürfte damit argumentativ nicht nachvollziehbar sein, einem gebietsfremden selbstständig tätigen Künstler das Recht auf Veranlagung zu verweigern.

Nach dem System des Einkommensteuergesetzes geht die Steuerfestsetzung durch eine Jahresveranlagung einher mit der Anrechnung geleisteter Steuervorauszahlungen. Steuervorauszahlungen werden dabei regelmäßig durch Vorauszahlungsbescheid festgesetzt (§ 37 EStG). Aber auch Einkommensteuervorauszahlungen, die im Wege des Steuerabzugs erhoben und durch Steueranmeldung des zum Abzug Verpflichteten auf der Grundlage einer Steueranmeldungen geleistet werden, wie z.B. im Rahmen der Lohnsteuer, werden bei der Jahresveranlagung angerechnet (§ 37 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Vorauszahlungsbescheide erledigen sich dabei in sonstiger Weise durch Aufnahme in die Steuerabrechnung (BFH, Beschl. v. 3. 7. 1995, GrS 3/93, BStBl II 1995, 730). Hat ein beschränkt steuerpflichtiger Künstler ein Veranlagungswahlrecht, dann ist die zuvor im Wege der Steueranrechnung nach § 73e EStDV entrichtete Ertragsteuer nach der Struktur des Einkommensteuergesetzes ebenfalls in die Jahresabrechnung mit einzubeziehen. Nach dem System des deutschen Einkommensteuerrechts beinhaltet die Steueranmeldung nach § 73e EStDV damit auch eine Festsetzungswirkung gegenüber dem Steuerschuldner (a. A. BFH, Beschl. v. 25. 11. 2002, I B 69/02, BStBl II 2003, 189), was im Gegensatz zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG im Bereich der Lohnsteuer allgemein anerkannt ist (*Drenseck*, in: Schmidt, EStG, § 41a EStG, Rn. 5 m. w. N.). Es wäre nicht begründbar, warum ein beschränkt steuerpflichtiger künstlerisch tätiger Arbeitnehmer in der Lohnsteueranmeldung seines Arbeitgebers einen anfechtbaren Verwaltungsakt vorfindet, während dieses bei einem selbstständigen gebietsfremden Künstler nicht gelten soll.

Aus Art. 108 Abs. 3 GG wird erkennbar, dass Ertragsteuern allgemein gesehen durch die Länder verwaltet werden, auch wenn dem Bund daraus ein Anteil zusteht. Deshalb folgt aus dem Zusammenspiel Steuerveranlagung und Steuervorauszahlung, dass Korrekturen auf der einen oder der anderen Ebene der Festsetzung zunächst den Ländern zugewiesen sind. Nach Art. 108 Abs. 4 GG können aber gewisse Aufgaben auch von den Landes- auf Bundesfinanzbehörden und umgekehrt übertragen werden. Das FG München geht in seiner zur Besprechung gestellten Entscheidung von dem Ansatz aus, dass unter Durchbrechung der in Art. 108

## RECHTSPRECHUNG

Abs. 3 GG genannten Prinzipien die Beseitigung einer zu hohen Besteuerung über das Bundesamt für Finanzen auf der Grundlage des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG zu erfolgen hat. Diese rechtliche Betrachtungsweise wäre dann richtig, wenn in § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG eine Übertragung von Landesaufgaben auf eine Bundesfinanzbehörde i. S. des Art. 108 Abs. 4 GG gesehen werden könnte (Sonderkompetenzen im Vorauszahlungsverfahren).

Aus den nachfolgenden Erwägungen wird aber erkennbar, dass in § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG keine Norm gesehen werden kann, mittels derer eine bundesgesetzliche Spezialnorm zur Regelung des Steuervorauszahlungsverfahrens i. S. d. Art. 108 Abs. 4 GG geschaffen wurde. Mangels Vorliegen einer solchen Spezialregelung darf ein beschränkt steuerpflichtiger Künstler daher nicht aus dem zuvor beschriebenen Regelsystem „herausgedrängt“ werden. Die wesentlichen Unterschiede zwischen der „normalen“ Festsetzung einer Vorauszahlung und dem vereinfachten Erstattungsverfahren sind darin zu sehen, dass im zuletzt Genannten andere Regelungsmechanismen gelten als im „normalen“ Besteuerungsverfahren. Der erste wesentliche Unterschied ist darin zu sehen, dass ein „regulärer“ Vorauszahlungsbescheid bereits vor der Verwirklichung steuerpflichtiger Tatbestände angepasst werden kann; das vereinfachte Erstattungsverfahren greift dagegen nur dann, wenn der steuerliche Tatbestand realisiert und die Steuer auch gezahlt wurde. Die Vorschrift des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG verschließt sich weiter dem auch bei anderen beschränkt Steuerpflichtigen sowie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen vorgesehenen Wahlrecht im Hinblick auf die Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG oder § 4 Abs. 1 EStG. Es lässt zudem nur solche Kosten zum Abzug zu, die zu den Einnahmen „... in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang ...“ stehen. Im Rahmen der „normalen“ beschränkten Steuerpflicht können dagegen nach § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG auch solche Ausgaben in Abzug gebracht werden, die „... in wirtschaftlichem Zusammenhang ...“ mit den inländischen Einkünften stehen. Ein „... unmittelbarer ...“ Zusammenhang ist mithin nicht erforderlich. Auch steht dem beschränkt Steuerpflichtigen im vereinfachten Erstattungsverfahren kein Verzinsungsanspruch nach § 233a AO zu. Der Solidaritätszuschlag ist im Zusammenhang mit § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG auch bei geringfügigem zu versteuernden Einkommen zu erheben; im Veranlagungs- und im Vorauszahlungsverfahren entfällt er dagegen wenn die Bemessungsgrundlage unter 972 Euro liegt (§ 3 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. Abs. 1 SolZG).

Aber selbst dann, wenn man in § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG eine Spezialregelung i. S. d. Art. 108 Abs. 4 GG sehen sollte, wäre diese nicht verfassungskonform. Zulässig ist ein solcher Vorgang nämlich nur dann, „... wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird.“ Die Ansidelung einer Regelung über die Anpassung von Steuervorauszahlungen auf der Ebene des Bundesamtes für Finanzen und die Durchführung des Veranlagungsverfahrens bei den Landesfinanzbehörden kann schwerlich als Verbesserung bzw. Erleichterung im Rahmen des Vollzugs der Steuergesetze angesehen werden. Die Verteilung auf mehrere Behörden führt immer zu Defiziten.

Nachdem klar ist, welche Rechte dem gebietsfremden Steuerschuldner zustehen, muss analysiert werden, in welchem Umfang der inländische Vergütungsschuldner daran „partizipiert“. Dabei darf nicht übersehen werden, dass das Europarecht nicht nur den „aktiven“ Dienstleister im Rahmen der Art. 49, 50 EG schützt (Cordewener, ISr 2004, 109, 116 m. w. N). Der EuGH schützt nämlich auch den Gebietsansässigen, indem ein steuerlicher Nachteil auf seiner Ebene, bedingt durch Gegebenheiten auf der des Gebietsfremden, als mittelbare Diskriminierung des Gebietsfremden erachtet wird (EuGH, Urt. v. 26. 10. 1999, C-294/97,

Eurowings, ISr 1999, 691, Rn. 34). Deshalb darf sich der Gebietsansässige ebenfalls auf die Dienstleistungsfreiheit berufen, denn anderenfalls würde die grenzüberschreitende Leistungserbringung gestört (Cordewener a. a. O., 116). Die vom FG München angenommene und in der nationalen Rechtsprechung verankerte Unterscheidung zwischen der Entrichtungsschuld des Vergütungsschuldners und der Steuerschuld des Vergütungsgläubigers ist daher unter Berücksichtigung des Europarechts nicht dazu geeignet, den Gebietsansässigen vom Schutz des Europarechts auszuklammern.

Unter Berücksichtigung der vorangegangenen Ausführungen wird klar, dass das FG München, losgelöst von der Tatsache, dass die in Österreich ansässige Vergütungsgläubigerin in Deutschland auf der Grundlage des seinerzeit gültigen DBA ohnehin steuerfrei gestellt ist, allenfalls das Nettoergebnis hätte besteuern dürfen. Die Kosten des österreichischen Unternehmens standen fest, denn dieses hatte Steueranmeldungen auf zweiter Ebene abgegeben, aus der die unmittelbaren Kosten ersichtlich waren. Insofern wäre dem Antrag auf Aufhebung der Vollziehung stattzugeben gewesen. Der Verweis auf das vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG ist nicht systemkonform, weil in dieser Vorschrift keine Spezialregelung i. S. d. Art. 108 Abs. 4 GG zur Regelung des Steuervorauszahlungsverfahrens gesehen werden kann.

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

## Anmerkung II:

Der in der Anm. von Grams in ISr 2004, 92 unter 4. zitierte Beschluss des FG München v. 9. 7. 2003 im Verfahren 1 V 4030/01 lehnte die Änderung eines AdV-Beschlusses v. 22. 3. 2002 ab. In diesem Beschluss hatte der Senat die AdV einer Steueranmeldung gem. § 73 e EStDV abgelehnt (vgl. EFG 2002, 835). Dieser Beschluss wurde durch BFH-Beschl. v. 25. 11. 2002, I B 69/02, BStBl II 2003, 189 im Ergebnis bestätigt. Hiergegen ist Verfassungsbeschwerde unter dem Az 2 BvR 167/03 eingelegt (ISr 2003, 354). Der Antragsteller hatte im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (vor allem i. S. Gerritse) gem. § 69 Abs. 6 FGO eine Änderung des AdV-Beschlusses angeregt und erklärt, die Ermittlung des tatsächlichen Gewinns der Vergütungsgläubigerin sei mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden. Die Besteuerungsgrundlagen seien daher entsprechend § 162 AO sachgemäß zu schätzen. Dies lehnte der Senat in dem zitierten Beschl. v. 9. 7. 2003 ab, da entsprechende Schwierigkeiten auch für zu veranlagende gebietsansässige Unternehmen bestehen. Entgegen der Ansicht von Grams sah der Senat auch „nach Gerritse“ keine Veranlassung, bereits im Steueranmeldungsverfahren die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG generell im Wege einer Schätzung festzusetzen. Da der Bruttoquellensteuersatz von 25% bereits von fiktiven Betriebsausgaben i. H. von 50% ausgeht (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, § 50a Rz. 12), besteht hierfür kein Anlass. Inwieweit dies bei einem auf geschätzten Betriebseinnahmen beruhendem Haftungsbescheid, wie im Verfahren des FG Düsseldorf, anders sein kann, war nicht zu beurteilen. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Verfahrensgegenstände – Haftungsbescheid mit vom FG Düsseldorf bejahter Akzessorietät zur Steuerschuld (vgl. aber BFH, Urt. v. 22. 10. 1986 I R 261/82, BStBl II 1987, 171; Akzessorietät zur Entrichtungsschuld des Vergütungsschuldners) gegenüber Steueranmeldung beim FG München – eignen sich die beiden Entscheidungen nicht für den von Grams vorgenommenen Vergleich.

Hans Eicher, FG München