Zusammenfassung und Würdigung

Der BFH hat zu Recht entschieden, dass eine Betriebsstätte nicht durch die bloße Einschaltung einer Management- oder Dienstleistungsgesellschaft pauschal begründet werden kann. Diese Grenzziehung ist aus Praxissicht zu begrüßen, vermeidet sie doch die Gefahr, dass grundsätzlich jede Einschaltung einer solchen Gesellschaft oder eines Subunternehmens zu einer Betriebsstätte des Auftraggebers führt. Folgefragen ergeben sich hinsichtlich der Anforderungen an eine nachhaltige Überwachung. Wenn Überwachungstätigkeiten nicht durchgehend, sondern nur in (un-)regelmäßigen Abständen vor Ort ausgeübt werden, dürfte sich – in Abhängigkeit der Umstände des Einzelfalles – sowohl für als auch gegen eine hinreichende zeitliche „Verwurzelung" argumentieren lassen.

Darüber hinaus sollten Steuerpflichtige bei Einschaltung eines Subunternehmens die ungewollte Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte verhindern. Hierzu sollten der Tätigkeitsumfang sowie der Umfang der Bevollmächtigung des Subunternehmens stets genau geprüft und dokumentiert werden.

Dr. Sven-Eric Bärsch, StB, und Yannick Barbu, LL.M., StB, beide Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt a. M.

FG: Entscheidung

Keine Abzugsteuerpflicht nach § 50a EStG bei Vergütungen an staatliche und ggf. staatlich subventionierte Einrichtungen

EStG § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und Nr. 3, § 50a Abs. 4 (aF), § 50d Abs. 1 (aF)

1. § 50a Abs. 4 S. 1 EStG in der im Streitjahr 1994 geltenden Fassung ist europarechtskonform;

2. Voraussetzung für den Steuerabzug ist, dass der Vergütungsgläubiger mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden ist;

3. eine Schätzung von Aufwendungen des Vergütungsgläubigers im Haftungsbescheid gemäß § 73g EStDV kommt nicht in Betracht.

FG Niedersachsen, Urt. v. 18.1.2018 – 14 K 5/17, rkr.

Sachverhalt:

1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids, mit dem der Beklagte die Klägerin für „Künstlerabzugsteuer" nach § 50a EStG auf der sog. 2. Stufe in Anspruch genommen hat.

2 Die Klägerin ist eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in X. Sie betrieb im Streitzeitraum 1994 eine Konzertdirektion und war selbst nicht künstlerisch tätig. Ihre Tätigkeit bestand u.a. darin, für im Inland durchgeführte kulturelle Veranstaltungen Künstler zur Verfügung zu stellen. Hierzu verpflichtete sie inländische und ausländische Künstler bzw. Künstlergruppen, die bei den von ihr organisierten Aufführungen mitwirken. Die Klägerin schloss für jede Veranstaltung zum einen mit dem inländischen Veranstalter, oft städtische Kulturvereine, einen Werkvertrag, in dem die Vergütung vereinbart war, die die Klägerin vom Veranstalter erhielt (sog. 1. Stufe), sowie einen weiteren Vertrag mit den Künstlerensembles, in dem u.a. das Honorar vereinbart war, das die Künstler erhielten (sog. 2. Stufe). Für die Realisierung der Projekte bediente sie sich ferner verschiedener Dienstleistungserbringer.

Im Streitjahr 1994 fanden nach Mitteilungen der veranstaltenden Städte verschiedene Veranstaltungen der Klägerin … statt: 3

[…]

Da die Klägerin keine Steueranmeldungen gemäß § 73e EStDV abgegeben hatte, nahm der Beklagte sie auf der sog. 2. Stufe gemäß § 73g EStDV mit Haftungsbescheid vom … in Anspruch. 4

(…)

Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein. Sie war unter Berufung auf Bestimmungen des DBA mit Österreich der Auffassung, dass von ihr als Konzertdirektion grundsätzlich kein Steuerabzug für Zahlungen an ausländische Künstler vorzunehmen sei. Außerdem sei der Haftungsbescheid nicht hinreichend bestimmt. 5

Das Einspruchsverfahren ruhte einvernehmlich für längere Zeit wegen entsprechender vor dem BFH und dem EuGH anhängiger Verfahren. Nachdem der Beklagte das Einspruchsverfahren wiederaufgenommen hatte, kam die Klägerin dessen Aufforderungen, die an Künstlerensembles bzw. Künstler vertragsmäßig tatsächlich geleisteten Zahlungen und damit in Zusammenhang stehende Kosten nachzuweisen, nicht nach. Freistellungsbescheinigungen legte die Klägerin ebenfalls nicht vor. Da Verträge mit den Ensembles nicht vorgelegt wurden, legte der Beklagte als Bemessungsgrundlage des Haftungsbetrages nunmehr die von den Veranstaltern an die Klägerin gezahlten Vergütungen zugrunde. 6

[…]

Im Übrigen wies er den Einspruch als unbegründet zurück. Hiergegen richtet sich die Klage.

Die Klägerin ist der Auffassung, ein Steuerabzug komme nicht in Betracht. Der Haftungsbescheid sei zu unbestimmt, da der Beklagte nicht mitgeteilt habe, welche Veranstaltungen einer Steuerabzugspflicht unterlägen. Steuerpflichtige Vergütungen seien von ihr an Künstler nicht geleistet worden. Ferner habe der Beklagte die Nettobesteuerungspflicht nach dem Gemeinschaftsrecht nicht beachtet. 7

[…]

Die Klägerin beantragt sinngemäß, den Haftungsbescheid vom … idF des Einspruchsbescheids vom … aufzuheben. 8

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 9

Der Beklagte ist der Auffassung, die Klägerin habe Zahlungen an ausländische Körperschaften für Darbietungen im Inland geleistet, die gemäß § 50a EStG iVm § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 1994 dem Steuerabzug unterlägen. Die Regelungen seien europarechtskonform. Gemäß § 50d Abs. 1 EStG 1994 sei unerheblich, inwieweit das Besteuerungsrecht nach dem DBA mit Österreich eingeschränkt sei. Da die Klägerin die Zahlungen an die ausländischen Künstler nicht angegeben habe, seien sie in Höhe der Zahlungen der Veranstalter an die Klägerin geschätzt worden. Ein pauschaler Abschlag für nicht nachgewiesene Kosten komme nicht in Betracht. Soweit sich die Klägerin auf Freistellungsbescheinigungen berufe, beträfen diese lediglich das Steuerabzugsverfahren auf der 1. Stufe. Diese führten aber nicht zu einer Freistellung auf der hier vorliegenden 2. Stufe. Freistellungsbescheinigungen für die 2. Stufe habe die Klägerin nicht vorgelegt. 10

[…]

Der Aufforderung des Gerichts, das Ergebnis über die bei dem Bundesamt für Steuern gestellten Freistellungs- und Erstattungsanträge mitzuteilen, ist die Klägerin nicht nachgekommen. 12

Aus den Gründen:

Die Klage ist teilweise begründet. 13

(…)

26 2. Die Klage ist begründet, soweit der Beklagte die Veranstaltung des ... am ... 1994 in A mit einer Vergütung von 10.710 EUR in die Bemessungsgrundlage einbezogen hat. Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

27 a) Nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet. Wegen der Abhängigkeit (Akzessorietät) der Haftung von der ihr zugrunde liegenden Steuerschuld kann ein Haftungsanspruch nur entstehen, wenn und soweit die Steuerschuld entstanden ist und materiellrechtlich zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids bzw. der Einspruchsentscheidung noch besteht (vgl. Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, 3. Aufl., Rn. 710, 712).

28 b) Die Klägerin haftet gemäß § 191 Abs. 1 AO, § 31 Abs. 1 KStG iVm §§ 73e, 73g Abs. 1 EStDV in der für das Streitjahr 1994 geltenden Fassung für Steuer auf beschränkt steuerpflichtige Einkünfte ausländischer Künstlerensembles aus inländischen künstlerischen Darbietungen gemäß § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 KStG iVm § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1994.

29 aa) Gemäß § 50a Abs. 4 S. 1 EStG 1994 wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben. Dem Steuerabzug unterliegen u.a. Einkünfte aus inländischen künstlerischen Darbietungen (§ 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1994) einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen und unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 1994). Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge iSd § 3 Nr. 13 und 16 EStG 1994. Abzüge, zB für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nicht zulässig (§ 50a Abs. 4 S. 5 EStG 1994). Der Steuerabzug beträgt in diesen Fällen 15 % (§ 50a Abs. 4 S. 3 EStG 1994). Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt (§ 50a Abs. 5 S. 1 EStG 1994). In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung (Vergütungsschuldner) den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen (§ 50a Abs. 5 S. 2 EStG 1994) und die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige FA abzuführen (§ 50a Abs. 5 S. 2 EStG 1994).
...

30 bb) Die nationale Regelung des § 50a Abs. 4 S. 1 EStG 1994 ist in Anwendbarkeit und Auslegung der zwischenzeitlich ergangenen nationalen Rechtsprechung und der Rechtsprechung des EuGH europarechtskonform (vgl. EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, BStBl. II 2007, 352, IStR 2006, 743). Danach bleiben das Steuerabzugsverfahren sowie ein sich ggf. anschließendes Haftungsverfahren gegenüber dem Vergütungsschuldner zumindest bis zur Geltung der RL 2002/94/EG der Kommission v. 9.12.2002 zur Festlegung ausführlicher Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der RL 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit bestimmten Abgaben, Zöllen, Steuern und sonstigen Maßnahmen – EG-Beitreibungsrichtlinie – (ABl. 2002 L 227, 41) iVm dem Gesetz zur Durchführung der EG-Beitreibungsrichtlinie (EG-Beitreibungsgesetz) idF v. 3.5.2003 (BGBl. 2003 I 654) und damit auch für den streitgegenständlichen Besteuerungszeitraum aus Sicht des EG-Rechts unbeanstandet. Der EuGH hat das Abzugsprinzip – als „angemessene Weise (...), (um) die Effizienz dieser Erhebung zu gewährleisten" – ausdrücklich als „verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaates" angesehen und als solches nicht in Frage gestellt.

31 cc) Der Vergütungsschuldner (hier: die Klägerin) war zur Vermeidung eines eigenen gemäß § 50a Abs. 5 S. 5 EStG 1994 bestehenden Haftungsrisikos zur Vornahme der Steueranmeldung sowie zum Einbehalt und zur Abführung der Steuerabzugsbeträge nicht nur bereits dann berechtigt, wenn die sachliche Steuerpflicht der Vergütungen jedenfalls in Betracht kam, wenn also aus der insoweit maßgeblichen Sicht des Vergütungsschuldners von der ernstlichen Möglichkeit einer beschränkten Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers (hier: der Künstlerensembles) ausgegangen werden konnte. Der Vergütungsschuldner ist hierzu vielmehr auch verpflichtet. Ist die beschränkte Steuerpflicht zweifelhaft, ist der Vergütungsgläubiger gehalten, seine Einwendungen gegen ihr Vorliegen und gegen die Höhe der Steuer im Rahmen eines eigenständigen Freistellungs- oder Erstattungsverfahrens geltend zu machen (BFH-Entscheidungen v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700, IStR 1997, 660 mAnm Schauhoff, und v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228, IStR 2008, 266; Loschelder in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 50a Rn. 40; vgl. auch BFH-Beschlüsse v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781, IStR 1995, 482 mAnm F.W., v. 26.7.1995 – I B 182/94, BFH/NV 1996, 318, BeckRS 1995, 11195, und v. 8.4.2009 – I B 78/08, BeckRS 2009, 25015282).

32 c) Damit bestand grundsätzlich neben einer Berechtigung die Verpflichtung der Klägerin als Vergütungsschuldnerin gemäß § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG 1994 zur Vornahme der Steueranmeldung und zum Einbehalt und zur Abführung der Steuerabzugsbeträge auf die an die Künstlerensembles als Vergütungsgläubiger gezahlten Vergütungen für die vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung aufgeführten Veranstaltungen. Denn aus ihrer Sicht war von einer beschränkten Steuerpflicht der ... auszugehen.

33 aa) Beschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften (§ 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG iVm § 49 EStG 1994). Die jeweiligen Vergütungsgläubiger verfügten nach Aktenlage weder über Sitz noch über eine Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung im Inland.

34 bb) Voraussetzung für den Steuerabzug ist das Vorliegen von Einkünften iSd § 50a Abs. 4 EStG 1994. Das bedeutet, dass die vom Vergütungsschuldner an die beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, hier die ..., geleisteten Zahlungen dem dort angeführten Einkünftekatalog unterfallen müssen. Der Tatbestand des § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG 1994 erfasst Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen und unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen; die Regelung entspricht insoweit derjenigen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 1994. Dass die Künstler mit den in der Einspruchsent-

scheidung aufgeführten Veranstaltungen künstlerische Darbietungen im Inland erbrachten, ist ebenfalls unstreitig. Die Steuerpflicht der ausländischen Künstler ergibt sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 bzw. 3 EStG 1994.

Kein Steuerabzug bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers

35 cc) Soweit die Klägerin behauptet, die Künstlerensembles bzw. Künstler erzielten keine Einkünfte iSd § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 2006, da sie ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig seien, folgt der Senat dem nur hinsichtlich der Veranstaltung des ... am 25.4.1994 in ....

36 (1) Nach stRspr sind Zahlungen nicht der Einkunftserzielung zuzuordnen, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen stehen, die sich als steuerlich unbeachtliche „Liebhaberei" darstellen (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861, IStR 2002, 307). Eine solche liegt vor, wenn die betreffenden Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern aus persönlichen Motiven erfolgen (BFH-Beschluss v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, NJW 1985, 93; Urt. v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663, DStR 1998, 1299). Eine Zahlung, die auf einer solchen Leistung beruht, unterliegt deshalb bei dem Empfänger nicht der Einkommensteuer und löst für den Zahlenden keine Einbehaltungs- und Abführungspflicht iSd § 50a Abs. 4 EStG aus (BFH in BStBl. II 2002, 861, IStR 2002, 307).

Gewinnerzielungsabsicht ist auch bei beschränkt Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der in- und ausländischen Tatbestandsmerkmale zu prüfen.

37 (2) Eine Zuordnung der vorliegenden Einkünfte zu den einzelnen Einkunftsarten gemäß § 49 Abs. 1 EStG 1994 erfolgt grundsätzlich unter Berücksichtigung der im In- und Ausland gegebenen Tatbestandsmerkmale. Ob eine bestimmte Leistung der steuerrechtlich relevanten Einkunftserzielung oder dem Bereich der Liebhaberei zuzuordnen ist, muss daher bei beschränkt Steuerpflichtigen nach denselben Kriterien beurteilt werden wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (BFH in BStBl. II 2002, 861, IStR 2002, 307). Bei der Frage nach der Gewinnerzielungsabsicht ist somit auf die zu beurteilende Tätigkeit der Zahlungsempfänger in ihrer Gesamtheit abzustellen.

38 (3) Bei Tätigkeiten, die typischerweise in Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden, ist davon auszugehen, dass eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Der BFH macht für Sachverhalte eine Einschränkung, in denen die Art des Betriebs bzw. seine Bewirtschaftung von vornherein gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen, weil das Unternehmen nach der Lebenserfahrung typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, persönlichen Neigungen der Steuerpflichtigen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202, DStR 1996, 1887). Danach könnten zB Verluste der Anlaufzeit nur dann steuerrechtlich nicht anerkannt werden, wenn aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststehe, dass der Betrieb, so wie ihn der Steuerpflichtige betrieben habe, von vornherein nicht in der Lage gewesen sei, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle iSd Einkommensteuerrechts dargestellt habe.

Bei einer staatlichen bzw. staatlich subventionierten Einrichtung ist nicht von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen

(a) Nach der in dem Rechtsstreit des FG Niedersachsen ... 39
und in dem Rechtsstreit ... durch Schriftsatz vom ... übersandten gerichtsbekannten Bescheinigung des Kulturministeriums ... handelt es sich bei dem „... um eine staatliche subventionierte Einrichtung als Unterabteilung der regionalen Philharmonie, welche aus dem Budget der Region ... finanziert wird und iHv 70 % der jährlichen Ausgaben gefördert wird". In einer Bescheinigung des Regierungspräsidiums ... wird das Ensemble ebenfalls als „staatlich" bezeichnet. Der Senat geht daher davon aus, dass das ... nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden ist (FG Niedersachsen, Urteil v. ...).

(b) Vor diesem Hintergrund war die Vergütung iHv 40
10.710 DM von der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug auszunehmen, so dass die Steuer um 1.606,50 DM (10.710,00 × 15 %) und der Haftungsbetrag auf 44.769,90 DM (46.376,40 ./. 1.606,50) zu mindern war.

bb. Hinsichtlich der weiteren Veranstaltungen hat der Senat 41
keine Anhaltspunkte für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Ensembles. Die Einkünfte erfüllen daher die Tatbestände der § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1994, so dass die Haftungsinanspruchnahme der Klägerin durch den Beklagten rechtmäßig ist.

(a) Mit dem Anbieten künstlerischer Leistungen gegen Ent- 42
gelt übten die Ensembles eine selbständige nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus. Bei den für die Leistungen gezahlten Vergütungen handelt es sich um einheitliche Vergütungen an die Ensembles, die durch deren künstlerische Darbietungen im Inland erzielt wurden.

(b) Für die Berechtigung und Verpflichtung gemäß § 50a 43
Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG 1994 zum Steuerabzug kommt es nicht darauf an, ob sich aus dem DBA mit Österreich eine Befreiung der Einkünfte ergibt. Denn gemäß § 50d Abs. 1 S. 1 EStG 1994 sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet des Abkommens anzuwenden. Von der Steueranmeldung, dem Einbehalt und der Steuerabführung hätte die Klägerin nach § 50d Abs. 3 S. 1 EStG 1994 nur dann absehen dürfen, wenn sie über eine Freistellungsbescheinigung verfügt hätte. Diese liegt jedoch nicht vor.

Gewinnerzielungsabsicht des Vergütungsschuldners ist unerheblich.

(c) Unerheblich ist, ob die Klägerin mit Gewinnerzielungs- 44
absicht tätig war, da diese nicht Voraussetzung für die Haftung ist. Haftender ist gemäß § 50a Abs. 5 S. 5 EStG 1994 der „Schuldner der Vergütungen".

(d) Die Bemessungsgrundlage der Haftung ist durch den Ab- 45
zug von Kosten nicht zu mindern.

aa) Der Beklagte war zur Schätzung der Bemessungsgrund- 46
lage berechtigt, da die Klägerin trotz Aufforderung keine Angaben über die Höhe der Zahlungen an die Künstlerensembles gemacht hat.

bb) Eine Minderung der Bemessungsgrundlage kommt nicht 47
in Betracht. Die Klägerin weist zwar zutreffend darauf hin, dass die nationale Regelung des § 50a Abs. 4 S.1 EStG 1994 aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung insbesondere auch den europarechtlichen Regelungen angepasst wurde und

nach der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003 (C-234/01, Arnoud Gerritse, Slg. 2003, I-5933, BStBl. II 2003, 859, IStR 2003, 458 mAnm Grams/Molenaar) § 50a Abs. 4 S. 1 EStG 1994 insoweit nicht mit Art. 59 EWGV (jetzt Art. 56 AEUV) und Art. 60 EWG-Vertrag (jetzt Art. 57 AEUV) vereinbar ist, wie idR bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte ohne Abzug der Betriebsausgaben besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte nach Abzug der Betriebsausgaben besteuert werden. Folge dieser Rechtsprechung ist insbesondere, dass die Erwerbsaufwendungen bei der Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen eines in einem EU-Staat ansässigen Steuerausländers grundsätzlich bereits beim Steuerabzug zu berücksichtigen sind (Schnitger FR 2003,745 (746); Schroen, NWB F. 3, 12565 (12566)). Hat also der beschränkt Steuerpflichtige Ausgaben, die unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, so sind diese Ausgaben regelmäßig bereits im Rahmen des Abzugs- sowie des Haftungsverfahrens zu berücksichtigen, vorausgesetzt, sie wurden dem Vergütungsschuldner mitgeteilt. Weitere nur mittelbar mit jener Tätigkeit zusammenhängende Betriebsausgaben sind hingegen „gegebenenfalls in einem anschließenden Erstattungsverfahren" zu berücksichtigen (BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, IStR 2007, 822).

48 cc) Da die Klägerin Ausgaben, die unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, nicht nachgewiesen hat, sind Kosten von der Bemessungsgrundlage für die Haftung nicht in Abzug zu bringen. Ein unmittelbarer Zusammenhang liegt vor, wenn eine untrennbare Verbindung zwischen der Aufwendung und der Tätigkeit zur Erzielung dieser Einkünfte besteht. Die Ausgaben müssen durch die Tätigkeit verursacht werden und damit für deren Ausübung erforderlich sein. Das ist der Fall, wenn die Verpflichtung zur Zahlung dieser Aufwendungen notwendige Voraussetzung dafür war, dass der Steuerpflichtige die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielen konnte (vgl. EuGH v. 31.3.2011 – C-450/09, Schröder, IStR 2011, 301 Rn. 45; BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513, IStR 2012, 74). Zwar könnten derartige Aufwendungen uU entstanden sein. Eine Schätzung der Aufwendungen kommt indes insoweit nicht in Betracht (BFH v. 5.5.2010 – I R 104/08, BeckRS 2010, 25016408 und v. 5.5.2010 – I R 105/08, BeckRS 2010, 25016488).

49 dd) Bei der Bemessungsgrundlage ist auf die von der Klägerin an die Ensembles gezahlten Beträge abzustellen, da die Klägerin damit ihre jeweiligen Verträge erfüllt hat. Es handelt sich um einheitliche Leistungen, die die Klägerin mit den Ensembles und nicht mit den einzelnen Künstlern vertraglich vereinbart hatte. Diese und nicht die vom Ensemble an ihre Künstler geleisteten Zahlungen unterliegen der Besteuerung und damit der Haftung.

50 f) Der Steuerabzug entspricht dem Sinn und Zweck des Steuerabzugsverfahrens, in dem aus Vereinfachungsgründen nicht abschließend über die Steuerpflicht des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers entschieden wird (BFH v. 28.10.1999 – I R 35/98, BFH/NV 2001, 881, BeckRS 1999, 25005753). Vor diesem Hintergrund hat auch der BFH mit Beschluss v. 1.12.1993 (I R 48/93, IStR 1994, 240 zum Streitjahr 1991) und das FG Düsseldorf mit Urteil v. 24.4.2013 (15 K 1802/09 E, EFG 2013, 1132, BeckRS 2013, 95364 zu den Streitjahren 1998, 1999) entschieden, dass die Befreiung der Einkünfte von der Besteuerung und die Erstattung der abgeführten Beträge nur im Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 S. 2 EStG erreicht werden kann, wenn eine Freistellungsbescheinigung nicht (rechtzeitig) vorliegt.

g) Hinweise auf Ermessensfehler sind nicht erkennbar. Das FA hat vielmehr schlüssige Ermessenserwägungen vorgenommen. Insoweit handelt es sich um ein sachgerechtes Auswahlkriterium. 51

h) Der Senat teilt schließlich auch unter Berücksichtigung der im Termin zur mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen nicht die von der Klägerin geäußerten Bedenken im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Vorschrift des § 50a EStG 1994 mit dem Europarecht. Europarechtlichen Bedenken wird durch die o.g. europarechtskonforme Auslegung hinreichend Rechnung getragen. 52

i) Festsetzungsverjährung liegt nicht vor. Da die Klägerin keine Steueranmeldungen abgegeben hatte, war die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO gehemmt. Die Frist begann mit Ablauf des Jahres 1995 und endete mit Ablauf des Jahres 1999 (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 10/02, BFHE 202, 1, IStR 2003, 534). 53

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Anteil des Obsiegens der Klägerin beträgt 3,46 % und damit unter 5 %, so dass der Klägerin die Kosten insgesamt aufzuerlegen waren. 54

Anmerkung:

Das obige Urteil ist mE eine durchaus interessante Ergänzung der bereits in 2018 veröffentlichten Urteile des FG Hessen v. 27.10.2010[1] und des FG München v. 29.1.2018.[2] Das FG Niedersachsen stellt hier nämlich ausdrücklich die fehlende Gewinnerzielungsabsicht und damit einhergehende fehlende Abzugsteuerpflicht für Vergütungen an ausländische staatliche bzw. staatlich subventionierte Einrichtungen fest. Genau dieser Aspekt ist ein aktueller Streitpunkt bei Gastspielen ausländischer staatlicher Philharmonien, Opern-, Ballett- und Schauspielhäusern.

Hintergrund ist insbesondere die Aussage des BMF[3] „Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist dem Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 2 EStG bzw. dem Freistellungsverfahren nach § 155 Abs. 1 S. 3 AO vorbehalten. Fehlt es an einer Einkünfteerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers, kann der Vergütungsschuldner **ausnahmsweise** vom Steuerabzug absehen, wenn ihm gegenüber die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht durch den Vergütungsgläubiger nachgewiesen wurde."

Insoweit ist die entscheidende Frage, wie ein solcher Nachweis aussehen muss. Das FG Niedersachen sah im Urteilsfall zumindest bei einer Veranstaltung den Nachweis des Vergütungsschuldners als ausreichend an. Erwähnt wird hier eine Bescheinigung des (ausländischen) Kulturministeriums, dass es sich beim Vergütungsgläubiger „um eine staatliche

1 FG Hessen v. 27.7.2010 – 4 K 982/09, IStR 2018, 604.
2 FG München v. 29.1.2018 – 7 K 52/16, IStR 2018, 606 mAnm Holthaus.
3 BMF v. 25.10.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, BeckVerw 244401 Rn. 15.

VERWALTUNGSANWEISUNG

subventionierte Einrichtung als Unterabteilung der regionalen Philharmonie, welche aus dem Budget der Region finanziert wird und iHv 70 % der jährlichen Ausgaben gefördert wird", handelt. Zudem weist das FG darauf hin, dass „das Ensemble ebenfalls als ‚**staatlich**' bezeichnet" wird. Aus einem neueren Urteil des FG Niedersachsen[4] erfahren wir, dass es sich bei diesem obigen Ensemble um „eine durch den russischen Staat subventionierte Einrichtung" handelt.

Diese Informationen können für viele aktuelle Gastspiele von besonderer Brisanz sein, da – soweit ersichtlich erstmalig – in einem Urteil konkrete Nachweise der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht von staatlich subventionierten Ensembles erläutert werden.

Im Kulturbetrieb aller deutschen Metropolen und auch in vielen kleineren Städten finden regelmäßig Darbietungen ausländischer staatlicher oder staatlich geförderter Ensembles statt. Die Mailänder Scala gibt ggf. ein Gastspiel in der Bayerischen Staatsoper München, das London-Symphonie-Orchester spielt im Konzerthaus Dortmund, das Luxemburger Staatstheater kommt ins SchauSpielHaus Hamburg und das Rumänische Staatsballett Fantasio tritt in der Semperoper Dresden auf. All diese staatlichen bzw. staatlich subventionierten Ensembles erhalten natürlich eine nicht ganz geringe Gage vom deutschen Veranstalter und sicherlich decken diese Gagen durchaus die Kosten des Auftritts in Deutschland. Ggf. wird sogar auf das Deutschlandengagement isoliert betrachtet ein „Gewinn" erzielt.

Aber wie das Besprechungsurteil im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des BFH[5] erläutert, ist die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht nicht isoliert auf den deutschen Auftritt zu prüfen, sondern über einen längeren Zeitraum unter Beachtung aller in- und ausländischer Besteuerungsmerkmale. Daher ist es unerheblich, ob durch den einzelnen Auftritt in Deutschland das ausländische Ensemble einen „Gewinn" erzielt oder nicht.

Liegt einem deutschen Veranstalter also eine Bescheinigung eines ausländischen Staates über eine ganz überwiegende staatliche Förderung oder gar eine unmittelbare Trägerschaft des Ensembles durch den ausländischen Staat oder einer vergleichbaren ausländischen Gebietskörperschaft vor, dürfte von einem Steuerabzug wegen der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht abgesehen werden.

Hierdurch erspart sich der Veranstalter im Einzelfall auch das umständliche Freistellungsverfahren beim BZSt nach § 50c Abs. 2 Nr. 1 EStG (bis 2021 § 50d Abs. 2 EStG), was nach vielen DBA bei wesentlicher[6] oder überwiegender[7] Förderung aus dem Ansässigkeitsstaat der Künstler möglich wäre. Bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht liegen von vornherein gar keine abzugsteuerpflichtigen Einkünfte vor, so dass es gar nichts freizustellen gibt.

Jörg Holthaus, Dipl.-Finanzwirt, Dozent, Unna

4 Rn. 5 im Urteil des FG Niedersachsen v. 15.7.2021 – 11 K 14125/19, BeckRS 2021, 50863.

5 BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl. II 2002, 861, IStR 2002, 307.

6 Dies bedeutet faktisch eine Förderung von mindestens 1/3 der Kosten des Auftritts aus dem Ansässigkeitsstaat und ist zB in den DBA-Ägypten, Argentinien, Dänemark, Estland, Kanada, Kenia, Lettland, Litauen, Norwegen, Pakistan, Schweden, Schweiz, Sri Lanka, Thailand und USA verankert.

7 Dies bedeutet faktisch eine Förderung von über 50 % der Kosten des Auftritts aus dem Ansässigkeitsstaat und ist zB in den DBA-Albanien, Armenien, Aserbaidschan, Australien, Costa Rica, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Großbritannien, Irland, Israel, Korea, Kroatien, Luxemburg, Malaysia, Malta, Mexiko, Niederlande, Nordmazedonien, Österreich, Philippinen, Polen, Rumänien, Slowenien, Taiwan, Türkei, Tunesien, Ungarn und Zypern verankert.

VERWALTUNGSANWEISUNG

Anrechnung von Quellensteuer, die auf Ausschüttungen von chinesischen Aktien erhoben wird, auf die deutsche Kapitalertragsteuer nach § 43a Abs. 3 EStG

BMF, Schr. v. 31.3.2022 – IV C 1 - S 2283-c/19/10012 :004, DOK 2022/0342138

S. hierzu Tsyganov/Lorenz in diesem Heft IStR 2022, 685

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anrechenbarkeit von Quellensteuer auf Dividenden chinesischer Unternehmen wie folgt Stellung:

Aktien chinesischer Unternehmen werden von deutschen Anlegern häufig nicht über Börsen auf dem chinesischen Festland, sondern über die Börse in Hongkong erworben. In Einzelfällen sind Aktien von chinesischen Unternehmen auch an deutschen Wertpapierbörsen notiert. Die Belastung mit Quellensteuer auf Dividenden der chinesischen Unternehmen kann sich, je nach Haltedauer und Börsenplatz, an dem die chinesischen Aktien verwahrt und gelistet werden, unterscheiden. Für die Anrechenbarkeit der Quellensteuer ist bei deutschen Anlegern jedoch allein auf das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 28.3.2014 (DBA-China) abzustellen, sofern es sich um Dividenden von Unternehmen handelt, die nach Art. 4 DBA-China auf dem chinesischen Festland ansässig sind. Im Einzelnen stellt sich dies wie folgt dar:

1. Quellensteuer auf Dividenden chinesischer Aktien, die an Börsen auf dem chinesischen Festland verwahrt und gelistet werden

In China verwahrte und gelistete chinesische Aktien werden im Wesentlichen in A-Aktien und B-Aktien unterteilt. Für deutsche Privatanleger sind diese Aktien eher nicht von Bedeutung.