Urteil vom 28. Juli 2010, I R 93/09

Künstlerabzugsteuer bei sog. Zusammenhangleistungen

BFH I. Senat

EStG § 50a Abs 4 Nr 1

vorgehend FG München, 29. März 2009, Az: 7 K 3826/05

Leitsätze

NV: Dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1997 unterliegen u.a. im Inland ausgeübte "künstlerische Darbietungen" einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen. Ein dazu erforderlicher personeller Zusammenhang mit der künstlerischen Hauptleistung liegt nicht vor, wenn die Nebenleistungen durch von den darbietenden Künstlern unabhängige Dritte erbracht werden.

Tatbestand

1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Insolvenzverwalter der X-GmbH. Diese (inländische) GmbH, die Anfang 1997 errichtet wurde, betrieb die Vermarktung, Vermittlung und Förderung von Musik- und Unterhaltungsgruppen, insbesondere der Musikgruppe X, den Erwerb und die Vermietung von Musikanlagen aller Art, den Verkauf von Tonträgern, Fanartikeln und Fanzeitungen im In- und Ausland, die Produktion von Ton und Bild und die Durchführung von Unterhaltungsveranstaltungen aller Art. Das Stammkapital (50.000 DM) wurde zu jeweils 50 % von den Musikern (und Mitgliedern der Gruppe X) X1 und X2 gehalten; beide Gesellschafter waren zu alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern bestellt. X bestand in den Streitjahren aus ... in Österreich ansässigen Musikern; die Gruppe absolvierte die weit überwiegende Zahl ihrer Auftritte in Deutschland.

3 Bis einschließlich 1996 wurden die Verträge für die inländischen Konzerte unmittelbar zwischen den Musikern und den jeweiligen örtlichen Veranstaltern abgeschlossen. Nach Gründung der X-GmbH wurden die Verträge mit den inländischen Veranstaltern von dieser --vertreten durch die (ebenfalls inländische) Y-GmbH-- abgeschlossen. Die Y-GmbH fungierte dabei als Musikagentin im Namen und für Rechnung der X-GmbH und erhielt für ihre Leistungen von der X-GmbH Provisionen. Die standardisierten Vertragstexte (sog. Künstler-Engagement-Vertrag) verwiesen jeweils auf eine sog. Bühnenanweisung als wesentlichen Bestandteil der Vereinbarung. Die für die Live-Auftritte der X vereinbarten Honorare wurden nach Rechnungsstellung durch die Y-GmbH von den inländischen Veranstaltern an die X-GmbH ohne Steuerabzug nach § 50a des Einkommensteuergesetzes 1997 (EStG 1997) gezahlt.

4 Die X-GmbH schloss zur Durchführung der inländischen Konzerte der X folgende Verträge ab:

5 - Mit den einzelnen Musikern wurden sog. Werkverträge abgeschlossen. Darin erklärten sich die Musiker bereit, der X-GmbH für Musikdarbietungen u.a. zur Verfügung zu stehen. Als Entgelt für Auftritte und sonstige Aktivitäten wurde ein Honorar in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des auf die Künstler entfallenden Nettogagenanteils vereinbart.

6 - Mit der Firma Z-GmbH wurde am 10. März 1997 vereinbart, dass die Z-GmbH der X-GmbH für die Durchführung von Musikveranstaltungen jeder Art die erforderlichen Betriebsmittel (Musikanlagen, Transportfahrzeuge) gegen ein Entgelt von 5.500 DM (ab 2000: 3.070 €) pro Auftritt zur Verfügung stellt. Gesellschafter der Z-GmbH (Sitz: Österreich) waren die Ehefrauen von X1 und X2; diese GmbH war in den Streitjahren Eigentümerin des Bühnenequipments und der für den Transport erforderlichen Fahrzeuge.

7 - Das Personal für Aufbau, Bedienung der Technik und Hilfspersonal wurde von der X-GmbH engagiert und bezahlt.

8 Die Musiker erhielten von der X-GmbH als Auftrittsgage insgesamt zwischen 35 bis 43,5 % der Gesamteinnahmen aus den Konzerten. Von diesen Zahlungen behielt die X-GmbH Steuerabzugsbeträge nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1997 ein und führte sie an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) auf der Grundlage vierteljährlicher Steueranmeldungen ab. Von den Zahlungen an die Z-GmbH und an das in Österreich ansässige technische Personal wurde kein Steuerabzug vorgenommen.

9 Das FA war der Auffassung, dass die Auftritte als Einheit anzusehen seien, da nach § 16 der jeweiligen Engagement-Verträge das gesamte Bühnenequipment komplett von den Künstlern gestellt werde und nur nach deren Bühnenanweisungen einzurichten sei. Die Splittung der Auftrittshonorare sei eine missbräuchliche Gestaltung i.S. des § 42 der Abgabenordnung (AO). Das FA ging davon aus, dass die gesamten von der X-GmbH bezogenen Honorare für die inländischen Auftritte dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1997 zu unterwerfen seien und erließ --unter Einbeziehung weiterer (hier nicht streitiger) Gesichtspunkte-- gegen die X-GmbH am 5. März 2002 einen Haftungsbescheid über Steuerabzugsbeträge gemäß § 50a EStG 1997 für 1997 bis 2001. In der Einspruchsentscheidung vom 14. September 2005 beschränkte das FA die Haftung auf eine Abzugsteuer für die an die Z-GmbH und die ausländischen Bühnentechniker gezahlten Vergütungen; die Verpflichtung der X-GmbH zu diesem Steuerabzug beruhe auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d und § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1997. Die Klage war insoweit erfolgreich (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 30. März 2009 7 K 3826/05, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1119).

10 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für eine Haftung der Gemeinschuldnerin im Umfang der Abzugsteuer auf die Vergütung an die Z-GmbH und die ausländischen Bühnentechniker nicht erfüllt sind, da eine inländische Steuerpflicht insoweit nicht besteht.

13 1. Nach § 50a Abs. 4 Satz 1 EStG 1997 wird bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer in bestimmten Fällen im Wege des Steuerabzugs erhoben. Dann muss der Schuldner der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers vornehmen und die einbehaltene Steuer an das zuständige Finanzamt abführen (§ 50a Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG 1997). Der Vergütungsschuldner haftet für die einzubehaltende und abzuführende Steuer (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 1997); soweit er seine Verpflichtungen nicht erfüllt, kann das Finanzamt die Steuer bei ihm durch Haftungsbescheid anfordern (§ 73g Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1997 --EStDV 1997--).

14 2. Voraussetzung für den Steuerabzug ist das Vorliegen von Einkünften i.S. von § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG 1997, d.h., dass die vom Vergütungsschuldner geleisteten Zahlungen aus der Sicht des Vergütungsgläubigers dem dort angeführten Einkünftekatalog des § 49 EStG 1997 unterfallen. Ist das nicht der Fall --fehlt es damit an einer abzuführenden Steuer--, scheidet eine Haftung des Vergütungsgläubigers nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 1997 i.V.m. § 73g Abs. 1 EStDV 1997 aus. Dies hat das FG in dem streitgegenständlichen Umfang zu Recht angenommen.

15 a) Der Tatbestand des § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1997 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, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen. Die Regelung entspricht insoweit derjenigen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 1997.

16 b) Die Vergütungen für das Bühnenequipment (Vergütung an die Z-GmbH) und die technischen Leistungen (Vergütung an die ausländischen Bühnentechniker) sind im Streitfall --worüber die Beteiligten nicht streiten-- keine Vergütungen für eigenständige künstlerische oder (nach Maßgabe der Grundsätze des Senatsurteils vom 17. Oktober 2007 I R 81, 82/06, BFH/NV 2008, 356) "ähnliche" Darbietungen der Vergütungsgläubiger. Sie sind aber auch nicht als Vergütungen für mit künstlerischen Leistungen "zusammenhängende Leistungen" i.S. des § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG 1997 anzusehen.

17 aa) Von einer mit einer (u.a.) künstlerischen Leistung zusammenhängenden Leistung kann nur gesprochen werden, wenn ein sachlicher und ein personeller Zusammenhang mit der künstlerischen Hauptleistung besteht. Nach der Senatsrechtsprechung muss mit Blick auf diesen personellen Zusammenhang sowohl die künstlerische Hauptleistung als auch die in den Tatbestand ausdrücklich einbezogene Nebenleistung von demselben Anbieter --und damit "aus einer Hand"-- erbracht werden. Es muss damit eine durch eine Gesamtvergütung entgoltene "Gesamtleistung" des Künstlers (Darbietenden) vorliegen, die es rechtfertigt, nach der sog. Konnexitätsklausel (Hidien in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 49 Rz E 395) die (z.B. technischen) Nebenleistungen ebenfalls als steuerabzugspflichtige Vergütung zu erfassen. Werden Nebenleistungen dagegen auf der Grundlage besonderer Verträge, die der inländische Veranstalter mit einem Dritten abgeschlossen hat, von einem anderen als dem Darbietenden erbracht, fehlt der erforderliche tatsächliche konkrete und untrennbare Zusammenhang mit der Darbietung (Senatsurteile vom 16. Mai 2001 I R 64/99, BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641; vom 17. November 2004 I R 20/04, BFH/NV 2005, 892; dem in der Sache folgend z.B. FG Köln, Urteile vom 20. Februar 1997 4 K 5742/96, juris, und vom 6. November 2008 15 K 4515/02, EFG 2009, 255; Maßbaum in Herrmann/Heuer/ Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Rz 548; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 49 Rz 30; Hidien in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 49 Rz E 411 ff.; Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rz 118; Ehlig, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 504, 507 f.; s. auch H 49.1 "Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d EStG" des Amtlichen Einkommensteuerhandbuchs 2009 mit Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. Januar 1996, BStBl I 1996, 89, dort Tz. 2.2.3.2).

18 Allerdings kommt es nach dem Gesetzeswortlaut für die Steuerpflicht nicht darauf an, "wem die Einnahmen zufließen". Dies lässt sich der gesetzgeberischen Absicht zuordnen, die Möglichkeit, die beschränkte Steuerpflicht (zu einem Teil) durch ein Vertragsgeflecht und eine Aufteilung der verschiedenen zusammenhängenden Leistungen auf jeweils gesonderte Verträge zu vermeiden, einzuschränken (BTDrucks 10/1636, S. 64). Insoweit kann es in Betracht kommen, je nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls die vertraglich "abgesonderten" Nebenleistungen auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Sphäre des hauptleistenden Künstlers zuzuweisen (z.B. Urteil des FG Köln in EFG 2009, 255; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 30). Dies wird man allerdings wiederum auszuschließen haben, wenn die Nebenleistungen durch von den darbietenden Künstlern unabhängige Dritte erbracht werden (Senatsbeschluss vom 7. November 2007 I R 19/04, BFHE 219, 300, BStBl II 2008, 228; s. auch Senatsurteile in BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641, und in BFH/NV 2005, 892; Hidien in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 49 Rz E 411; Ehlig, IStR 2010, 504, 508 f.).

19 bb) Im Streitfall besteht eine gegenüber der X-GmbH als inländischer Produzentin von den ausländischen Künstlern erbrachte "Gesamtleistung" nicht.

20 Es liegt zwar --worüber offensichtlich kein Streit besteht-- der notwendige Sachzusammenhang der auf unterschiedlicher vertraglicher Grundlage erbrachten Leistungen vor. Denn dieser Sachzusammenhang kann auch anzunehmen sein, wenn die konkreten von der Z-GmbH bzw. den Technikern erbrachten technischen Dienstleistungen nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und damit für das Revisionsverfahren bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG nicht so eng mit der musikalischen Darbietung verknüpft waren, dass sie untrennbar mit dieser verbunden waren; es handelte sich nach diesen Feststellungen vielmehr um Dienstleistungen unterstützender Art mit einer dem internationalen Standard entsprechenden Transport-, Ton- und Bühnentechnik, die ungeachtet der bestehenden "Bühnenanweisung" nicht speziell auf die Aufführungen der X zugeschnitten waren.

21 Es fehlt jedoch an dem für eine "Gesamtleistung" notwendigen personellen Zusammenhang der unterschiedlichen Teilleistungen. Denn die streitgegenständlichen Leistungen wurden auf der Grundlage besonderer Vereinbarungen von --gegenüber den Mitgliedern der Gruppe X unabhängigen-- Dritten (der Z-GmbH, den ausländischen Bühnentechnikern) erbracht.

22 Nach den zwischen der X-GmbH und den Mitgliedern der X abgeschlossenen Werkverträgen waren letztere ausschließlich dazu verpflichtet, die Musikdarbietungen und sonstige, den Geschäftszweig des Unternehmens umfassende Tätigkeiten im Einzelfall zu erbringen und alle Tourneen, Einzelauftritte, Promotions- und Werbetermine im Bereich des Unternehmens der X-GmbH wahrzunehmen. Die technischen Dienstleistungen im Rahmen der Konzerte waren nicht Gegenstand der Werkverträge. Insoweit hatte die X-GmbH gesonderte Verträge abgeschlossen. Im Streitfall hat das FG die Sachumstände auch dahin gedeutet, dass die von der Z-GmbH erbrachten Leistungen wirtschaftlich nicht den Künstlern zuzurechnen seien. Dazu hat das FG darauf verwiesen, dass die Z-GmbH als Eigentümerin der technischen Anlagen ohne Weiteres (und unabhängig von den Künstlern) in der Lage gewesen sei, ihre vertraglichen Verpflichtungen zu erfüllen. Die Z-GmbH sei auch tatsächlich --durch ihre

Geschäftsführerin-- im Rahmen des Vertrages tätig geworden. Auch das technische Personal habe in keinerlei Abhängigkeiten (z.B. einer vertraglichen Bindung) von den Künstlern gestanden. Vielmehr sei das technische Personal für die Konzerte in Deutschland eigenständig von der X-GmbH engagiert worden. Dieser Würdigung des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) kann das FA revisionsrechtlich nicht mit Erfolg seine abweichende Würdigung der Sachumstände entgegenhalten.

23 Das FG hat sich auch mit der Frage auseinandergesetzt, ob die ab 1997 erfolgte Zwischenschaltung der X-GmbH bei den inländischen Konzerten der X rechtsmissbräuchlich i.S. von § 42 AO ist. Es hat dazu unter Würdigung der in der Beweisaufnahme erlangten Erkenntnisse ausgeführt, dass es wirtschaftliche Gründe für diese Zwischenschaltung gegeben habe (Verhinderung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 EStG 1997 bei Direktkontrakten mit örtlichen Veranstaltern); im Übrigen sei ein Gestaltungsmissbrauch regelmäßig nicht gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger (hier: die Musiker der Gruppe X) auf Dauer zwischen sich und einer Einkommensquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schalte und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen ziehe (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 77/06, BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789). Auch die Auslagerung der technischen Dienstleistungen auf die Z-GmbH könne nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden. Denn die früher praktizierte Lösung --Eigentum der Gruppenmitglieder-- habe aufgrund des häufigen Wechsels in der personellen Besetzung der Musikgruppe zu Problemen mit den austretenden Mitgliedern geführt (betriebsorganisatorische Nachteile). Nicht zuletzt könne der Umstand, dass die Z-GmbH von den Ehefrauen der Musiker X1 und X2 (zugleich der Gesellschafter der X-GmbH) gegründet worden sei, für sich alleine nicht zur Annahme einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung führen. Auch diese Würdigung des FG ist ohne Weiteres nachvollziehbar und als solche im Revisionsverfahren bindend.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de