Beschluss vom 07. September 2011, I B 157/10

Steuerabzug bei einem in der Schweiz ansässigen Vergütungsgläubiger - Haftung des Vergütungsschuldners - Antragsbefugnis und Beschwer des Vergütungsgläubigers - Unterschiedliche Einkünfte trotz einheitlichem Pauschalhonorar - Aufteilungsschlüssel - Anwendung des Freizügigkeitsabkommens - Umfang der Dienstleistungsfreiheit

BFH I. Senat

EStG § 49, EStG § 50a, EGFreizügAbk CHE Art 2, EGFreizügAbk CHE Art 5, EGFreizügAbk CHE Art 14, EGFreizügAbk CHE Art 16, FGO § 69, AO § 13, EG Art 49, AEUV Art 63, DBA CHE Art 25 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 26. August 2010, Az: 4 V 304/10

Leitsätze

1. Ein einheitliches Pauschalhonorar für mehrere von einem beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger zu erbringende Leistungen kann zu unterschiedlichen Einkünften führen und ist daher aufzuteilen, sofern nicht einer Leistung eine nur untergeordnete Bedeutung zukommt (Bestätigung der Senatsurteile vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550, und vom 19. Dezember 2007 I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398). Dies gilt auch für Zwecke der Haftung des Vergütungsschuldners (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 2002) .

2. Nach Art. 16 Abs. 2 des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten und der Schweiz vom 21. Juni 1999 wird, soweit für die Anwendung des Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, nur die Rechtsprechung des EuGH vor dem 21. Juni 1999 berücksichtigt. Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass das Urteil des EuGH vom 3. Oktober 2006 C-290/04 "FKP Scorpio Konzertproduktionen" (Slg. 2006, I-9461) und die sich daraus ergebenden Grundsätze zur Berücksichtigung von unmittelbar mit der erbrachten Dienstleistung zusammenhängenden Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren dazu nicht gehören .

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist im Rahmen eines Verfahrens betreffend die Aussetzung der Vollziehung (AdV) streitig, ob und in welcher Höhe die Antragstellerin und Beschwerdeführerin zu 1. (Antragstellerin) für den Abzug von Einkommensteuer auf an den Antragsteller und Beschwerdeführer zu 2. (Antragsteller) gezahlte Vergütungen nach der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung des § 50a des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) haftet.

2 Die Antragstellerin hatte mit dem in der Schweiz wohnenden Antragsteller Werbeverträge abgeschlossen, die Gegenstand von Außenprüfungen waren.

3 In einem dieser Werbeverträge verpflichtete sich der Antragsteller für die Laufzeit des Vertrages bei allen öffentlichen Auftritten soweit möglich ihr Logo auf einem Kleidungsstück zu tragen. Zudem verpflichtete sich der Antragsteller in jedem Vertragsjahr für Werbe-, Verkaufsförderungs- und Öffentlichkeitsmaßnahmen oder innerbetriebliche Veranstaltungen oder für die Erstellung von Werbemitteln zur Verfügung zu stehen. Darüber hinaus räumte er der Antragstellerin das Recht ein, seinen Namen, sein Bild, und/oder seinen Namenszug oder seine Unterschrift für die Konzeption und Gestaltung neuer Produkte und Vertriebsunterlagen zu nutzen. Außerdem erhielt die Antragstellerin das Recht, während der Laufzeit des Vertrages Foto-, Ton-, Schrift- und Filmmaterial betreffend den Antragsteller für Verkaufsförderungsmaßnahmen und sonstige Werbemaßnahmen aller Art zu verwenden. Ggf. sollte der Antragsteller der Antragstellerin auch etwaige markenrechtliche Nutzungsrechte einräumen.

4 Für seine vertraglichen Leistungen vereinbarte der Antragsteller mit der Antragstellerin ein jährliches Pauschalhonorar (...) ("Leistungsphase I"), das sich nach Beendigung seiner aktiven Karriere reduzierte ("Leistungsphase II"). In der Leistungsphase II erhöhte sich die Verpflichtung zur persönlichen Präsenz des

Antragstellers. Die Umsatzsteuer sollte in beiden Leistungsphasen von der Antragstellerin getragen werden. Die Höhe des Quellensteuerabzugs sollte im Einklang mit der damals aktuellen Rechtsprechung vorgenommen werden, jedoch mit dem Finanzamt abgeklärt werden.

5 In der Zeit des Vertragsschlusses wurde der Antragsteller von der X-GmbH gemanagt, die u.a. die Vermittlung, Aushandlung und Abwicklung von Verträgen mit Werbepartnern übernahm. Im Zuge des Werbevertrages wurde der X-GmbH ein Honorar gezahlt.

6 Zu Beginn des Jahres 2005 wandten sich die Prozessbevollmächtigten der Antragsteller an den Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--), um den Steuerabzug nach Maßgabe eines für vergangene Zeiträume festgelegten Schlüssels zur steuerrechtlichen Aufteilung der einzelnen Teilleistungen vorzunehmen. Mit einer entsprechenden Steueranmeldung für das I. Quartal 2005 wurde ein Vergütungsanteil von 29 % dem Steuerabzug unterworfen. Dagegen legte die Antragstellerin Einspruch ein mit dem Begehren, lediglich 15 % der Vergütung als abzugssteuerpflichtig anzusehen. (...)

7 Am 11. Dezember 2009 erließ das FA den streitgegenständlichen Haftungsbescheid wegen Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag. Den Haftungsbetrag errechnete das FA ausgehend von einer Vergütung in Höhe von (...), zu dessen Berechnung es von der Gesamtvergütung den bereits in der Steueranmeldung berücksichtigten Vergütungsanteil abzog. Über den gegen den Haftungsbescheid eingelegten Einspruch ist bislang noch nicht entschieden worden. Nachdem das FA eine AdV abgelehnt hatte, setzte das FG die Vollziehung des Haftungsbescheids hinsichtlich eines Teilbetrags bis einen Monat nach Ergehen der Einspruchsentscheidung aus und lehnte im Übrigen den Antrag ab.

8 Mit ihrer vom FG zugelassenen Beschwerde wenden sich die Antragsteller gegen die verwehrte vollständige AdV des Haftungsbescheids.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Beschwerde ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Es bedarf weiterer Sachaufklärung, in welchem Umfang die an den Antragsteller ausgezahlte Vergütung nach dem Werbevertrag im Inland steuerpflichtig ist und das FA die Antragstellerin über die von ihr angemeldeten Steuern hinaus in Haftung nehmen durfte.

10 1. Die Antragsteller sind beschwerde- und antragsberechtigt. Dies gilt nicht nur für die Antragstellerin, gegen die sich der Haftungsbescheid als Vergütungsschuldnerin richtet, sondern auch für den Antragsteller als Vergütungsgläubiger.

11 Nach der Rechtsprechung des Senats kann ein beschränkt steuerpflichtiger Vergütungsgläubiger prinzipiell einen Haftungsbescheid, dessen unmittelbarer Adressat der inländische Vergütungsschuldner ist, aus eigenem Recht mit Einspruch und Klage anfechten (vgl. Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95). Zugleich können sowohl der Vergütungsschuldner als auch der Vergütungsgläubiger AdV beantragen, weil § 361 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und § 69 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht erkennen lassen, dass die Befugnis zum Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz enger begrenzt sein soll als die in § 350 AO und in § 40 Abs. 2 FGO geregelte Rechtsbehelfsbefugnis (vgl. Senatsbeschluss vom 24. März 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 zur Abzugsanordnung nach § 50a Abs. 7 EStG 1997; vgl. auch Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 50a Rz 40; Maßbaum in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50a EStG Rz 135 für die Steueranmeldung). Daran hält der Senat fest, so dass die Antragsbefugnis des Vergütungsgläubigers im AdV-Verfahren und seine Beschwer im Hauptsacheverfahren regelmäßig einheitlich zu beantworten sind. Auch wenn dieser Grundsatz nicht ausnahmslos gilt, so besteht im Streitfall kein Anlass für eine Einschränkung der Antragsbefugnis des Vergütungsgläubigers, wie sie der Senat im Fall der vom Vergütungsgläubiger beantragten AdV gegen eine Abzugsanordnung (§ 50a Abs. 7 EStG 1997) mit dem Ziel der Auszahlung des vom Vergütungsschuldner abgeführten Steuerbetrages an ihn gemacht hat (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 1999, 1314). Ebenso bedarf es keiner Entscheidung, ob die für den Fall einer Aufhebung der Vollziehung geltende weitere Einschränkung, dass bei einem Vollzug der Vergütungsgläubiger dem Vergütungsschuldner den angeforderten Steuerbetrag zurückzahlen müsse, in gleicher Weise für die AdV gilt (vgl. Senatsbeschluss vom 1. Dezember 1993 I R 48/93, BFH/NV 1994, 549). Denn jedenfalls haben die Antragsteller das

Bestehen eines solchen Rückforderungsanspruchs übereinstimmend vorgetragen. Dies hat auch das FA nicht bestritten.

12 2. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechende Umstände gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung seit dem Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; Senatsbeschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 22. März 2005 II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (vgl. dazu Gosch in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 69 FGO Rz 123, m.w.N.).

13 3. Unter Heranziehung dieser Grundsätze reichen weder die Feststellungen des FG noch der bisherige Vortrag der Beteiligten oder der Akteninhalt für eine abschließende Entscheidung über die Gewährung oder Ablehnung einer AdV aus. Die Sache ist nicht spruchreif. Angesichts des Umfangs der nachzuholenden Sachverhaltsfeststellungen hält es der beschließende Senat für sachgerecht, die Sache an das FG zurückzuverweisen (zur Zurückverweisung im Verfahren auf AdV vgl. Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156, m.w.N.).

14 a) Unterliegen Einkünfte des Vergütungsgläubigers im Inland dem Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 50a Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG 2002, ist der Vergütungsschuldner verpflichtet, den Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers vorzunehmen und die einbehaltene Steuer an das FA abzuführen (§ 50a Abs. 5 Satz 2 EStG 2002). Wird diese Verpflichtung nur teilweise erfüllt, haftet der Vergütungsschuldner unmittelbar für die einzubehaltende und abzuführende Steu-er (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 2002, § 219 Satz 2 AO) und kann vom FA durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden (vgl. § 191 AO i.V.m. § 73g Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000, § 3 des Solidaritätszuschlagsgesetzes).

15 Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme der Antragstellerin als Vergütungsschuldnerin ist damit das Vorliegen von Einkünften i.S. des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG 2002 des Antragstellers. In welchem Umfang dies der Fall ist, kann der Senat auch bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage nicht entscheiden.

16 b) Nach Auffassung des FG sind 2/3 der im Streitjahr ausgezahlten Vergütung als inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 anzusehen, die dem Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG 2002 unterliegen. Dabei soll es sich um den Vergütungsanteil handeln, den der Antragsteller für die der Antragstellerin eingeräumten Rechte, seinen Namen, sein Bild und/oder seinen Namenszug/seine Unterschrift zur Produktgestaltung zu nutzen sowie Foto-, Ton-, Schrift- und Filmmaterial für Verkaufsförderungsmaßnahmen und sonstige Werbemaßnahmen aller Art, einschließlich der Werbung in elektronischen Medien und im Fernsehen zu verwenden, erzielt habe. Soweit sich der Antragsteller demgegenüber verpflichtet habe, das Logo der Antragstellerin zu tragen und z.B. an Werbe-, Verkaufsförderungs- und Öffentlichkeitsmaßnahmen teilzunehmen, handelt es sich nach Auffassung des FG bei dem darauf entfallenden Vergütungsanteil von 1/3 der Gesamtvergütung nicht um inländische und dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte.

17 c) Der Senat pflichtet der Ansicht des FG jedenfalls insoweit bei, als die Einkünfte für die vom Antragsteller zu erbringenden Dienstleistungen und die von ihm erfolgte Rechteeinräumung zu unterschiedlichen Einkünften im Sinne der beschränkten Steuerpflicht führen. Demzufolge ist eine Aufteilung des gezahlten Pauschalhonorars erforderlich, sofern den Dienstleistungen gegenüber der Rechteverwertung ein eigenständiger Charakter zukommt und sie nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. Senatsurteile vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550, und vom 19. Dezember 2007 I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398). Daran hält der Senat in Kenntnis der tatsächlichen Schwierigkeiten bei der Schätzung eines geeigneten Aufteilungsmaßstabs gemäß § 162 Abs. 1 AO fest. Denn auch wenn die Vertragsparteien von einem einheitlichen Vertragswerk ausgegangen sind, zwingt das nicht zu einer einheitlichen Qualifizierung der auf der Grundlage des Vertrages erzielten Einkünfte. Zum einen steht es ihnen frei, in den Grenzen der §§ 40 ff. AO und ggf. des Fremdvergleichs für verschiedene Einzelleistungen entsprechende Teilentgelte zu vereinbaren. Zum anderen macht es aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 Satz 1 AO) keinen Unterschied, ob die Vertragsparteien über jede

Einzelleistung einen gesonderten oder, wie im Streitfall, einen einheitlichen Vertrag abschließen. Der Senat hält im Streitfall die Einzelleistungen auch nicht für untrennbar miteinander verknüpft. Selbst wenn, worauf die Antragsteller hinweisen, die Rechteüberlassung und die aktiven Werbetätigkeiten einheitlich der Verwertung des positiven Images des Antragstellers dienten, folgt daraus keine Untrennbarkeit von Werbedienstleistung und Rechteüberlassung.

18 Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die nach dem Werbevertrag in der streitgegenständlichen "Leistungsphase I" zu erbringenden Leistungen wie folgt aufzuteilen:

19 aa) Die Einnahmen, die der Antragsteller durch das Tragen des Logos der Antragstellerin oder durch vergleichbare Verpflichtungen erzielt, begründen Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. von § 15 EStG 2002. Diese Einkünfte erfüllen jedoch keinen Tatbestand des § 50a Abs. 4 EStG 2002, der die Antragstellerin zum Steuerabzug verpflichtet und aufgrund derer sie in Haftung genommen werden könnte. Gleiches gilt für die Verpflichtung zur persönlichen Präsenz des Antragstellers bei Maßnahmen der Antragstellerin für Werbung, Verkaufsförderung und Öffentlichkeitsarbeit, innerbetrieblichen Veranstaltungen oder der Erstellung von Werbemitteln. Auch ist nach Aktenlage der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 2002 jedenfalls im Streitjahr nicht erfüllt (wird ausgeführt). Dies alles ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

20 bb) Soweit dagegen der Antragsteller der Antragstellerin Rechte an seinem Namen, seinem Bild, seinem Namenszug und seiner Unterschrift sowie etwaige markenrechtliche Nutzungsrechte zur Herstellung von Produkten, Vertriebsunterlagen und Werbung einräumt, erzielt er mit den dafür erhaltenen Vergütungen Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002, die --ebenfalls unstreitig-- in der inländischen Betriebsstätte der Antragstellerin verwertet wurden (vgl. zur zeitlich begrenzten Überlassung von Persönlichkeitsrechten Senatsurteil in BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398). Diese Einkünfte begründen die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 und sind demzufolge geeignet, die Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 2002 auszulösen.

21 cc) Gegen eine Aufteilung der Vergütung zur Bestimmung der Höhe des Steuerabzugs können die Antragsteller nicht einwenden, der auf die X-GmbH als inländischem Vertreter (§ 13 AO) entfallende Vergütungsanteil unterliege nicht dem Steuerabzug. Zwar kann, anders als es das FA und das FG meinen, nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass der Antragsteller mit der X-GmbH über einen inländischen Vertreter i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alternative 2 EStG 2002 verfügte, der an dem streitgegenständlichen Vertrag beteiligt war. Dies ergibt sich nach gegenwärtigem Verfahrensstand zum einen aus dem streitgegenständlichen Werbevertrag selbst, der im Zusammenhang mit der Überlassung der Persönlichkeitsrechte eine Mitwirkung der X-GmbH vorsieht. Zum anderen widerspricht es einer lebensnahen Würdigung des Sachverhalts, dass der X-GmbH eine Vergütung (...) aufgrund des Werbevertrages gezahlt wurde, diese aber dafür keine Leistungen erbracht haben soll.

22 Allerdings schließt die Einschaltung eines inländischen Vertreters die Verpflichtung zum Steuerabzug nicht aus. Dem Steuerabzug unterliegen auch die Einkünfte aus der Einschaltung eines inländischen Vertreters, die anteilig der Rechteüberlassung zuzurechnen sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002). Soweit § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 u.a. auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 Bezug nimmt, folgt daraus, dass es sich bei den jeweiligen Nutzungsentgelten um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handeln muss, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Es bleibt bei der Einkunftsart, deren Inlandsbezug als Grundvoraussetzung zur beschränkten Steuerpflicht führt (vgl. Maßbaum in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 50a EStG Rz 96; Blümich/Wied, § 50a EStG Rz 59). Damit ist der Steuerabzug auch vorzunehmen, wenn die Überlassung im Rahmen einer Betätigung i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002 erfolgt (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 23. Januar 1996, BStBl I 1996, 89 Tz. 2.4, nunmehr BMF-Schreiben vom 25. November 2010, BStBl I 2010, 1350, Tz. 21 und Tz. 3 zur inländischen Betriebsstätte).

23 d) Indem die an den Antragsteller gezahlten Vergütungen nur teilweise dem Steuerabzug unterliegen, was das FA im Beschwerdeverfahren nicht mehr in Frage stellt, sind die Vergütungen nach den Verhältnissen im Streitfall schätzweise aufzuteilen (vgl. Senatsurteile in BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550, und in BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398). Indes lassen sich weder dem FG-Beschluss, dem Vorbringen der Beteiligten, dem sonstigen Akteninhalt oder aus präsenten Beweismitteln Anhaltspunkte entnehmen, die selbst nach dem Prüfungsmaßstab im AdV-Verfahren eine nachvollziehbare Bewertung der Verpflichtungen des Antragstellers und damit eine Aufteilung der Gesamtvergütung auf die gesondert zu betrachtenden Einkunftsquellen ermöglichen.

24 Der Senat teilt jedenfalls nicht die Würdigung des FG, bereits aus dem Aufbau des Werbevertrages sei eine Gewichtung des Werts der einzelnen Teilleistungen möglich. Ebenso wenig reichen bloße "Vermutungen" des

zeitlichen und wirtschaftlichen Gehalts zur Schätzung eines geeigneten Aufteilungsschlüssels aus.

25 Die Bewertung und Aufteilung wird im zweiten Rechtsgang unter Mitwirkung der Antragsteller (§ 90 AO, § 76 Abs. 1 FGO), aus deren Sphäre die für eine Aufteilung notwendigen Sachumstände herrühren, beispielsweise durch Offenlegung der dem Vertrag zugrunde liegenden unterschiedlichen Kalkulationen für die jeweilige Leistungsphase und die Heranziehung von Vergleichswerten, zu klären sein. Eine etwaige Verletzung der Mitwirkungspflicht kann trotz der bei Haftungsbescheiden bestehenden Feststellungslast des FA eine Entscheidung zum Nachteil der Antragsteller rechtfertigen (vgl. dazu Senatsurteil vom 29. November 2006 I R 103/05, BFH/NV 2007, 1067; BFH-Urteil vom 6. März 2001 VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100).

26 4. Soweit die Antragsteller gegen die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids die bereits durchgeführte Veranlagung des Antragstellers, das Vorliegen eines entschuldbaren Rechtsirrtums und einen Verstoß gegen das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (Freizügigkeitsabkommen --FZA--; vgl. Zustimmungsgesetz vom 2. September 2001, BGBl II 2001, 810) geltend machen, haben sie damit keinen Erfolg.

27 a) Der Haftungsinanspruchnahme steht nicht entgegen, dass der Antragsteller mit seinen inländischen Einkünften im Streitjahr zur beschränkten Steuerpflicht veranlagt wurde. Der Haftungsbescheid enthält ebenso wenig wie die vom Vergütungsschuldner abzugebende Steueranmeldung (§ 50a Abs. 4 EStG 2002) eine Steuerfestsetzung gegen den Vergütungsgläubiger. Vielmehr realisiert die Finanzbehörde (nur) die (eigene) Entrichtungsschuld des Vergütungsschuldners auf die Anmeldung und Abführung der Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG 2002. Es besteht insoweit keine wechselseitige Bindungswirkung (vgl. Senatsurteil in BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95 zur Frage der notwendigen Beiladung). Im Übrigen erfolgte im Streitfall die Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO), so dass die Möglichkeit einer späteren Konkretisierung der (abzugs-)steuerpflichtigen Einnahmen bestand. Dass diese nicht mehr hätte geändert werden können, ist nicht erkennbar (vgl. insoweit zur ermessensfehlerhaften Lohnsteuerhaftung BFH-Urteil vom 9. Oktober 1992 VI R 47/91, BFHE 169, 208, BStBl II 1993, 169). Auch liegen die Ausschlusstatbestände des § 191 Abs. 5 AO nicht vor. Die von den Antragstellern behauptete Gefahr einer doppelten Inanspruchnahme droht aufgrund der Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG 2002 nicht.

28 b) Der Haftungsinanspruchnahme können die Antragsteller auch einen entschuldbaren Rechtsirrtum nicht entgegenhalten. Soweit in der Rechtsprechung des Senats anerkannt ist, dass eine Haftung des Vergütungsschuldners ermessensfehlerhaft ist, wenn er Steuern infolge eines entschuldbaren Rechtsirrtums nicht einbehalten hat (vgl. Senatsurteil vom 20. Juli 1988 I R 61/85, BFHE 154, 473, BStBl II 1989, 99, unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 18. September 1981 VI R 44/77, BFHE 134, 149, BStBl II 1981, 801; zur Einordnung als Ermessensfehler vgl. Senatsurteil vom 13. September 2000 I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67), liegen diese Voraussetzungen nicht vor. Dazu müsste das FA die Antragstellerin aufgrund einer Auskunft, einer Außenprüfung oder einer anderen Sachbehandlung in den Glauben versetzt haben, sie brauche für einen bestimmten Tatbestand keine Steuer einzubehalten (vgl. für die Lohnsteuerhaftung BFH-Urteil in BFHE 134, 149, BStBl II 1981, 801). Es ist im Streitfall nicht erkennbar, dass das FA für die streitgegenständliche Vergütung einer bestimmten Sachbehandlung zugestimmt und damit einen Irrtum bei der Einbehaltung und Abführung der Steuern bei der Antragstellerin hervorgerufen hat. Auch konnte die Antragstellerin nicht aus dem Umstand, dass das FA die beantragte Aufhebung der Vollziehung ihrer Steueranmeldung angeordnet hat, aufgrund der in diesem Verfahren gebotenen summarischen Prüfung den Schluss ziehen, es halte einen über die Steueranmeldung hinausgehenden Betrag für nicht steuerabzugsverpflichtet. Für die Antragstellerin war erkennbar der Umfang der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte im Streit, wie dies ihre vorsorgliche Kontaktaufnahme mit dem FA vor Auszahlung der Vergütung angesichts des Vertragsschlusses mit Blick auf das damals aktuelle BFH-Urteil in BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550 und der von ihr gegen die Steueranmeldung eingelegte Einspruch belegen. Auch der Werbevertrag sah eine Abklärung der Höhe des Quellensteuerabzugs vor. Aus dem Unterlassen des FA, die Antragstellerin zur Abgabe geänderter Steueranmeldungen mit höheren Beträgen aufzufordern, konnte sie ebenfalls nicht schließen, der anzumeldende Steuerbetrag sei nur geringer, würde aber keinesfalls höher ausfallen, oder das FA sehe von einer etwaigen Haftungsinanspruchnahme ab.

29 c) Schließlich steht der Haftungsinanspruchnahme auch das Freizügigkeitsabkommen nicht entgegen. Dass das Abzugsverfahren bei Zahlungen an einen in der Schweiz ansässigen Vergütungsgläubiger anwendbar ist, wird von den Antragstellern zu Recht nicht in Frage gestellt. Es bestehen allerdings auch keine ernsthaften rechtlichen Bedenken dagegen, dass die Betriebsausgaben bei der Bestimmung der Steuer, für die die Antragstellerin haften soll, unberücksichtigt geblieben sind.

30 aa) Nach § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG 2002 ist ein Abzug von Betriebsausgaben nicht zulässig. Dieses Abzugsverbot gilt trotz des Freizügigkeitsabkommens und der dort geregelten Dienstleistungsfreiheit (Art. 5).

31 Zutreffend weisen die Antragsteller im Grundsatz darauf hin, dass das gemäß Art. 300 ff., Art. 310 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung mit den Änderungen durch den Vertrag von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 (EG; im Streitjahr in der Fassung mit den Änderungen durch den Vertrag von Nizza; nunmehr Art. 216 f. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV-- in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01) geschlossene Freizügigkeitsabkommen Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung ist und die Handlung eines Gemeinschaftsorgans darstellt (vgl. zum Assoziationsabkommen mit Ungarn Senatsurteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895). Damit nimmt der Abkommensinhalt, der für die Organe der Gemeinschaft (Union) und die Mitgliedstaaten verbindlich ist (Art. 300 Abs. 7 EG; Art. 216 Abs. 2 AEUV), am Vorrang des EG-Rechts gegenüber nationalem Recht teil und bewirkt im Fall einer abkommenswidrigen innerstaatlichen Vorschrift deren Nichtanwendbarkeit. Über die Auslegung des Abkommens ist der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), im Vorabentscheidungsverfahren zuständig (vgl. EuGH-Urteile vom 30. April 1974 C-181/73 "Haegeman", Slg. 1974, 449; vom 30. September 1987 C-12/86 "Demirel", Slg. 1987, 3719; Cordewener, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2008, 536, 538).

32 Jedoch rechtfertigt das Freizügigkeitsabkommen nicht die Minderung des Haftungsbetrages um die anteiligen Steuern, die sich aus der Versagung des Abzugs von Betriebsausgaben ergeben. Dabei kann offenbleiben, ob die im Freizügigkeitsabkommen geregelte Dienstleistungsfreiheit so umfassend gewährt wird, wie es nach Art. 49 EG (Art. 56 AEUV) der Fall ist (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 15. Juli 2010 C-70/09, Informationsbrief Ausländerrecht --InfAuslR-- 2010, 317; Söffing/Bron, Recht der Internationalen Wirtschaft 2009, 358, 361; Weigell, IStR 2006, 190, 194; Kälin, Zeitschrift für Ausländerrecht und Ausländerpolitik 4/2002, 123, 126; Kahil-Wolff/Mosters, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2001, 5, 8; kritisch zum EuGH-Urteil in InfAuslR 2010, 317: Epiney, Zeitschrift für Gemeinschaftsprivatrecht 2011, 64). Denn auch wenn der EuGH und ihm folgend der Senat entschieden haben, dass das Steuerabzugsverfahren bei beschränkt Steuerpflichtigen und die damit einhergehende Haftung des Vergütungsschuldners grundsätzlich mit EU-Recht, insbesondere den Art. 49, Art. 50 EG (Art. 56, Art. 57 AEUV), vereinbar ist, sofern im Steuerabzugsverfahren die im unmittelbaren Zusammenhang mit der inländischen Tätigkeit stehenden Betriebsausgaben des beschränkt steuerpflichtigen EU-Vergütungsgläubigers, die er dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, geltend gemacht werden können (vgl. EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006 C-290/04 "Scorpio", Slg. 2006, I-9461; Senatsurteile in BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95, sowie vom 5. Mai 2010 I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814, und vom 5. Mai 2010 I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043), so ist diese Rechtsprechung jedenfalls wegen Art. 16 Abs. 2 FZA im Streitfall nicht anwendbar.

33 Nach Art. 16 Abs. 2 FZA wird, soweit für die Anwendung des Freizügigkeitsabkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, nur die Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens, dem 21. Juni 1999, berücksichtigt. Über nach diesem Datum ergangene Rechtsprechung wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren des Freizügigkeitsabkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss (Art. 14 FZA) auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest. Somit ist nach dieser --besonderen-- vertraglichen Auslegungsregel (vgl. Imhof, Zeitschrift für europäisches Sozial- und Arbeitsrecht --ZESAR-- 2010, 425, 433 und in ZESAR 2007, 155, 161 ff.) grundsätzlich die Gleichwertigkeit der wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Freizügigkeitsabkommen auf der Basis der anzuwendenden Begriffe des Gemeinschaftsrechts, zu denen die Dienstleistungsfreiheit gehört, unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens zu beurteilen. Danach ergangene Entscheidungen des EuGH zu inhaltsgleichen Bestimmungen können wegen dieses statischen Verweises (vgl. Kokott in Festschrift Steinberger, 2002, S. 771, 785; Lang/Lüdicke/Reich, IStR 2008, 709, 714, unter Hinweis auf Reich/König, Europäisches Steuerrecht, 2006, 47) dagegen nicht zur Auslegung des Freizügigkeitsabkommens herangezogen werden, soweit der Gemischte Ausschuss dies --wie im Streitfall-- nicht beschlossen hat. Infolgedessen gibt das Freizügigkeitsabkommen eine qualitativ-zeitliche Begrenzung zur Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung vor. Auch wenn die Begrenzung für lediglich präzisierende Rechtsprechung nicht gelten sollte (vgl. auch Pärli, ZESAR 2008, 377, 385), so ist für den beschließenden Senat entgegen der Auffassung der Antragsteller bei summarischer Prüfung nicht erkennbar, dass sich die Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren bereits zuvor hinreichend konkret abgezeichnet hätte.

34 Der Senat teilt weiterhin nicht die Auffassung der Antragsteller, die Vorschrift entfalte für die EU-Staaten nicht die

gleiche Bedeutung wie für die Schweiz. Zwar begünstigt die Vorschrift die einseitige Anpassung der Schweiz an die Rechtsprechung des EuGH (vgl. Kokott in Festschrift Steinberger, a.a.O., S. 771, 787), allerdings lässt sich ihrem Wortlaut nicht entnehmen, dass ihre Schutzfunktion ausschließlich gegenüber der Schweiz wirkt, mit der Folge, dass in Deutschland die nach dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH im Verhältnis zur Schweiz uneingeschränkt zugunsten der Antragsteller zu berücksichtigen wäre und dies nur für das Schweizer (Steuer-)Recht nicht der Fall sei.

35 bb) Indem die Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 4 EStG 2002 an die beschränkte Steuerpflicht und nicht an die Staatsangehörigkeit anknüpft, werden auch die allgemeinen Diskriminierungsverbote nach Art. 2 FZA und nach Art. 25 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nicht verletzt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de