

Urteil vom 25. April 2012, I R 76/10

(Berücksichtigung von Ausgaben beim Steuerabzug gemäß § 50a Abs 4 Nr. 3 EStG)

BFH I. Senat

EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 3, EStG § 50 Abs 4 S 3, EStG § 50d Abs 2 S 1, KStG § 31 Abs 1, DBA LUX Art 15 Abs 3, AEUV Art 63, AEUV Art 56, EG Art 49, EG Art 56

vorgehend FG München, 18. Juli 2010, Az: 7 K 1154/09

Leitsätze

1. NV: Das Steuerabzugsverfahren entspricht für Zahlungen an einen in einem Mitgliedstaat ansässigen Vergütungsgläubiger dann unionsrechtlichen Maßgaben, wenn der Vergütungsschuldner die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer um solche (ihm mitgeteilte) Ausgaben des Vergütungsgläubigers mindern kann, die unmittelbar im Zusammenhang mit den Einnahmen stehen. Zu diesen Ausgaben können auch Lizenzgebühren zählen, die der Vergütungsgläubiger an (inländische) Rechteinhaber weiterleitet.
2. NV: Eine abkommensrechtliche Begrenzung des Quellensteuerabzugs (hier: auf 5 % der Lizenzgebühren) berührt diese Maßgabe (s. zu 1.) nicht.

Tatbestand

1. I. Streitig ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für einen Abzug von Körperschaftsteuer gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.V.m. § 31 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002). Streitgegenständliche Zeiträume sind das 3. und 4. Quartal 2004, das 2. Quartal 2005 und das 1. Quartal 2007.
2. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine inländische GmbH & Co. KG, betreibt einen Fernsehsender. Sie nutzte einzelne Rechte für die Ausstrahlung von Fernsehsendungen (Filmrechte) gegen Entgelt; diese Rechte waren ihr von der Vergütungsgläubigerin, der X S.A. mit Sitz in Luxemburg, eingeräumt worden. Grundlage dieser Rechteüberlassung ist ein Rahmenvertrag vom ... 1999 (Vertragslaufzeit: zehn Jahre), der während seiner Laufzeit ausgefüllt wird durch sog. Nominierungsvereinbarungen über die im jeweiligen Jahr zur Verfügung gestellten Filme, wobei sich die Vergütungshöhe an dem jeweiligen Kinokassenerfolg der Filme orientiert. Eine weiter gehende Lizenzierung dieser Filme an andere Verwerter durch die X S.A. erfolgte nicht.
3. Für die Vergütungen, die in den Streitzeiträumen für die Rechteüberlassung gezahlt worden waren, gab die Klägerin beim Beklagten und Revisionsbeklagten (dem Finanzamt --FA--) Anmeldungen über den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 ab. Dabei berücksichtigte sie aufgrund eines ihr vorliegenden Freistellungsbescheids des (seinerzeitigen) Bundesamts für Finanzen (BfF) auf der Grundlage des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern (DBA Luxemburg 1958) vom 23. August 1958 (BGBl II 1959, 1270) --hier: Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DBA Luxemburg 1958-- einen Steuersatz von 5 v.H. (auf die "Brutto"-Lizenzgebühren).
4. Mit Schreiben vom 9. Mai 2007 beantragte die Klägerin beim FA die Änderung der Steueranmeldungen 3. und 4. Quartal 2004, 2. Quartal 2005 und 1. Quartal 2007. Unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 5. April 2007 (BStBl I 2007, 449) machte sie geltend, sie sei berechtigt, Betriebsausgaben, die der X S.A. als Vergütungsgläubigerin im unmittelbaren Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen entstanden seien und die 50 v.H. der Einnahmen überstiegen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs in Abzug zu bringen. Die X S.A. sei nicht selbst die Inhaberin der überlassenen Filmrechte, vielmehr seien ihr die an die Klägerin weiterlizenziierten Rechte von den jeweiligen (inländischen) Lizenzinhabern Y GmbH

und Z GmbH --beide Gesellschaften gehören ebenfalls zur - Unternehmensgruppe-- entgeltlich eingeräumt worden. Die X S.A. habe damals im Generalvertrieb Pay-TV-Rechte angeboten, wobei für die Klägerin nicht absehbar gewesen sei, von welchen Gesellschaften der - Unternehmensgruppe die X S.A. als Obergesellschaft ihrerseits wiederum die Rechte an den bei Abschluss des Rahmenvertrages noch nicht produzierten Kinofilmen erwerben würde. Die von der X S.A. (an die Y GmbH und die Z GmbH) gezahlten Lizenzgebühren, die ihr mitgeteilt worden seien, seien als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer abzuziehen.

- 5 Das FA lehnte mit Bescheid vom 14. Juni 2007 die Änderung der Steueranmeldungen ab, da gemäß dem BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 449 ein Betriebsausgabenabzug nur bei den in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG 2002 genannten Einkünften, nicht aber bei den im Streitfall vorliegenden Einkünften i.S. von § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 zulässig sei. Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 19. Juli 2010 7 K 1154/09, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1891).
- 6 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt mit der Revision, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Bescheide über die Ablehnung der Anträge auf Änderung der Steueranmeldungen vom 14. Juni 2007 und der hierzu erlassenen Einspruchsentscheidung vom 23. März 2009, die Abzugsteuern nach § 50a Abs. 4 EStG für das 3. Quartal 2004 um ... €, für das 4. Quartal 2004 um ... €, für das 2. Quartal 2005 um ... € und für das 1. Quartal 2007 um ... € herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das BMF ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Sätze 1, 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); ein Antrag wurde nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Klage stattgegeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Bei der Berechnung der Abzugsteuer ist die von der Vergütungsgläubigerin offengelegte Abführungsverpflichtung gegenüber ihren Lizenzgebern mindernd zu berücksichtigen.
- 10 1. Die Klägerin ist als Vergütungsschuldnerin dazu berechtigt, eine Änderung der von ihr selbst abgegebenen Steueranmeldungen (§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG 2002, § 73e Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--2000), die gemäß § 168 Satz 1 der Abgabenordnung als Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gelten, zu verlangen und eine Weigerung des FA, dem Antrag zu folgen, überprüfen zu lassen. Gegenstand des Verfahrens ist das Bestehen bzw. der Umfang ihrer Steuerentrichtungspflicht (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 5. Mai 2010 I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043; vom 27. Juli 2011 I R 32/10, BFHE 234, 292, BFH/NV 2012, 118).
- 11 2. Die Einkünfte der Vergütungsgläubigerin (X S.A.) unterliegen dem Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002, die nach § 31 Abs. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 KStG 2002 auch für Körperschaften gelten, die --wie die X S.A.-- weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Die Klägerin war als Vergütungsschuldnerin verpflichtet, den Steuerabzug für Rechnung der Vergütungsgläubigerin vorzunehmen und die einbehaltene Steuer an das FA abzuführen (§ 50a Abs. 5 Sätze 2 f. EStG 2002).
- 12 a) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG 2002, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Die Klägerin hat entsprechende Rechte in einer inländischen Betriebsstätte --dem Unternehmen der Klägerin-- verwertet.
- 13 b) Ein Steuerabzug ist nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 mit Bezug auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 nur bei Einkünften vorgesehen, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten, herrühren. Auch diese Voraussetzungen sind erfüllt, insbesondere ist das lizenzierte Recht als Urheberrecht i.S. des § 73a Abs. 2 EStDV 2000 anzusehen.
- 14 c) Schließlich besteht die Verpflichtung zum Steuerabzug zwar unabhängig davon, ob die betreffenden Einkünfte

(u.a.) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden können (§ 50d Abs. 1 Satz 1 EStG 2002). Der Vergütungsschuldner kann den Steuerabzug aber nach Maßgabe des Abkommens unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das BfF dem Gläubiger aufgrund eines von ihm gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (§ 50d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002). Darüber besteht unter den Beteiligten auch kein Streit.

- 15** 3. Das FG hat rechtsfehlerhaft davon abgesehen, die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer um die der Einkünfteerzielung durch die Vergütungsgläubigerin zugrunde liegenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber ihren Lizenzgebühren-Gläubigern zu mindern.
- 16** a) Dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 EStG 2002 unterliegen die Einnahmen der Vergütungsgläubiger (s. § 50a Abs. 4 Satz 2 EStG 2002). Abzüge für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern sind nicht zulässig (§ 50a Abs. 4 Satz 3 EStG 2002).
- 17** b) Für unmittelbar im Zusammenhang mit den Einnahmen stehende (Betriebs-)Ausgaben gilt diese Beschränkung indessen nicht, soweit der Vergütungsgläubiger in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) ansässig ist. Solche Ausgaben sind entgegen dem Regelungswortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG 2002 im Steuerabzugsverfahren zu berücksichtigen. Das folgt aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht und ergibt sich insoweit aus der einschlägigen Spruchpraxis des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), in dessen Urteil vom 3. Oktober 2006 C-290/04 "Scorpio" (Slg. 2006, I-9461, BFH/NV 2007, Beilage 1, 36; bestätigt durch Urteile vom 15. Februar 2007 C-345/04 "Centro Equestre da Lezíria Grande", Slg. 2007, I-1425, BFH/NV 2007, Beilage 3, 277; vom 31. März 2011 C-450/09 "Schröder", Internationales Steuerrecht --IStR-- 2011, 301). Danach steht das Abzugsverfahren als solches zwar in Einklang mit unionsrechtlichen Anforderungen. Doch erfordern diese Anforderungen im Stadium des Steuerabzugs die Berücksichtigung der besagten Ausgaben. Um dem Rechnung zu tragen, hat der Senat ein entsprechendes Abzugsgebot in § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997 "geltungserhaltend" hineingelesen (vgl. Senatsurteile vom 24. April 2007 I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95; in BFHE 234, 292). Das Inkrafttreten der EG-Beitreibungsrichtlinie 2001/44/EG vom 15. Juni 2001 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 175, 17) ändert an dieser Rechtslage nichts (s. Senatsbeschluss vom 29. November 2007 I B 181/07, BFHE 219, 214, BStBl II 2008, 195; Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 50a Rz 2; s.a. die Schlussanträge der Generalanwältin im EuGH-Verfahren C-498/10 "X NV" [Vorlagebeschluss des niederländischen Hoge Raad vom 24. September 2010 09/00296, 09/00400, IStR 2010, 881]).
- 18** c) Diese Ausgangslage ist prinzipiell für den Streitfall einschlägig. Auch hier berührt das Steuerabzugsverfahren den Schutzbereich der Dienstleistungs-, ggf. auch der Kapitalverkehrsfreiheit nach Maßgabe von Art. 49 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG-- (jetzt Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--) sowie Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV), und auch hier ist der Schutzbereich dieser Grundfreiheiten prinzipiell eröffnet. Denn bei der Vergütungsgläubigerin (der X S.A.) als Lizenzinhaberin einerseits und der Vergütungsschuldnerin (der Klägerin) als Lizenznehmerin andererseits handelt es sich um Personen, die sich grenzüberschreitend als jeweils Gebietsfremde gegenüberstehen. Ausschlaggebend ist, dass beide Gesellschaften in unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EU ansässig sind. Dass die ursprünglich Berechtigten --die Y GmbH und die Z GmbH-- ebenso wie die Klägerin in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässig sind, ändert daran nichts (s. zu einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation das Senatsurteil in BFHE 234, 292). Der vom FG festgestellte Sachverhalt bietet keine Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Zwischenschaltung der X S.A.; sie wird auch nicht geltend gemacht.
- 19** d) Die Anwendung der besagten Grundfreiheiten scheitert nicht daran, dass der dem Steuerabzug unterworfenen beschränkt Steuerpflichtige sich gegenüber einem im Inland zu veranlagenden unbeschränkt Steuerpflichtigen mit entsprechenden Einkünften nicht in einer vergleichbaren Situation befände. Zwar sind die Einkünfte hier wie dort gleichermaßen steuerpflichtig, und ist es prinzipiell --wie dargestellt-- unbeachtlich, dass der beschränkt Steuerpflichtige mit dem Quellensteuerabzug einer vom Steuerinländer abweichenden "Besteuerungstechnik" unterworfen wird (EuGH-Urteile vom 22. Dezember 2008 C-282/07 "Truck Center", Slg. 2008, I-10767, IStR 2009, 135; vom 3. Juni 2010 C-487/08 "Kommission/Spanien", Slg. 2010, I-4843, IStR 2010, 483). Doch geht es im Streitfall nicht um diese unterschiedliche "Besteuerungstechnik" --nämlich den Quellensteuerabzug--, sondern um deren Ausgestaltung vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeits- und konkret des objektiven Nettoprinzip. Dazu ist --um Wiederholungen zu vermeiden-- auf das Senatsurteil in BFHE 234, 292 zu verweisen.

- 20** e) Aus dem Umstand, dass das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen den Quellensteuerabzug auf 5 v.H. der Lizenzgebühren begrenzt (Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DBA Luxemburg 1958), lässt sich nichts Abweichendes ableiten. Weder diese abkommensrechtliche Regelung noch der weitere Umstand, dass die Vergütungsgläubigerin im Rahmen ihrer Steuerveranlagung im Ansässigkeitsstaat die deutsche Abzugsteuer steuermindernd berücksichtigen kann, berührt die unionsrechtlich geprägte Ausgestaltung des (inländischen) Quellensteuerabzugs für den Angehörigen des anderen Mitgliedstaats. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass ein Ausgleich im Sitzstaat einschränkungslos für alle Fallgruppen bei der im Streitfall einschlägigen Steueranrechnung (Art. 20 Abs. 3 DBA Luxemburg 1958) sichergestellt wäre; nur ein solches Ergebnis könnte den unionsrechtlichen Maßgaben entsprechen (s. z.B. EuGH-Urteil vom 20. Oktober 2011 C-284/09 "Kommission/Deutschland", IStR 2011, 840 Rz 62 ff.; Senatsurteil vom 11. Januar 2012 I R 25/10, IStR 2012, 340, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; s.a. EuGH-Urteil vom 8. November 2007 C-379/05 "Amurta", Slg. 2007, I-9569, und im Anschluss daran Senatsurteil vom 22. April 2009 I R 53/07, BFHE 224, 556, BFH/NV 2009, 1543, sowie insb. Rainer, IStR 2007, 860 zu 4. und 5.).
- 21** f) Die in Rede stehenden Lizenzgebühren (Zahlungen der X S.A. an die jeweiligen Lizenzgläubigerinnen) stehen in dem geltend gemachten Umfang in dem notwendigen unmittelbaren Zusammenhang zu den daraus erzielten inländischen Einnahmen der X S.A.
- 22** aa) Von einem unmittelbaren Zusammenhang in diesem Sinne ist auszugehen, 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-Urteil in IStR 2011, 301 Rz 45; Senatsurteil in BFHE 234, 292; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50a Rz 23; ders., BFH/PR 2012, 50, 51).
- 23** bb) Die Abführungsverpflichtung der Vergütungsgläubigerin mindert danach die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer. Denn soweit die Vergütungsgläubigerin für die Möglichkeit, im eigenen Namen im Inland die streitgegenständlichen Einnahmen zu erzielen, Aufwendungen leisten musste, sind diese Aufwendungen gerade durch die konkrete inländische steuerpflichtige Tätigkeit ausgelöst worden. Es handelt sich nicht um Erwerbsaufwand allgemeiner Art zur "Anschaffung" des Gestaltungsrechts. Insbesondere hatte die Vergütungsgläubigerin keine Vergütungen dafür zu leisten, dass sie durch die Rahmenvereinbarung mit der Klägerin eine Überlassungsleistung in das Inland ermöglichte. Vielmehr versetzen erst die konkrete Lizenzierung der einzelnen Filme auf der Grundlage der sog. Nominierungsvereinbarung und die dafür entstandenen Aufwendungen die Vergütungsgläubigerin in die Lage, die konkrete Überlassungsleistung gegenüber der Klägerin zu erbringen. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Vergütungsgläubigerin mit Blick auf die konkreten Filme weitere Lizenzen vergeben hat. Insoweit handelt es sich damit nicht um "Gemeinkosten", welche jedenfalls im Grundsatz keinen ausreichend engen Zusammenhang zur konkreten Leistung aufweisen.
- 24** cc) Die Lizenzaufwendungen und deren unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den daraus generierten Einnahmen hat die Vergütungsgläubigerin der Klägerin mitgeteilt und durch die Vorlage des jeweiligen Lizenzvertrages bzw. der Nominierungsvereinbarung, die eine entsprechende Zahlungsverpflichtung vorsieht, in hinlänglicher und nachvollziehbarer Weise dargetan. Es besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit darüber, dass die entsprechenden Zahlungen von der Vergütungsgläubigerin tatsächlich geleistet worden sind.
- 25** 4. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer, die dem Revisionsantrag zugrunde liegt, lässt keine Rechtsfehler erkennen. Unter Anwendung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes in den Streitjahren von 25 v.H. (zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 v.H. auf die Körperschaftsteuer) auf die Nettoeinkünfte ergibt sich der von der Klägerin beantragte Herabsetzungsbetrag. Auch die im Freistellungsbescheid des BfF angeführte Obergrenze von 5 v.H. der Einnahmen wird nicht überschritten.
- 26** 5. Der Senat sieht keinen Anlass, das Verfahren auszusetzen und abermals eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Es gilt das dazu im Senatsurteil in BFHE 234, 292 Ausgeführte entsprechend.
- 27** 6. Die Vorinstanz hat eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil war aufzuheben, und der Klage ist zu entsprechen.
- 28** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Eine Kostenbelastung der Klägerin kommt nicht in Betracht; der im Revisionsverfahren geltend gemachte Herabsetzungsbetrag entspricht dem (gegenüber dem ursprünglichen Begehren in den geänderten Steueranmeldungen geminderten) Herabsetzungsbegehren, das Gegenstand der angefochtenen Entscheidung war.

