

# Beschluss vom 23. Oktober 2012, VII R 18/11

## Kein Abrechnungsbescheid über einbehaltene, aber nicht abgeführte Steuer für im Inland ausgeübte künstlerische Darbietungen

BFH VII. Senat

AO § 218 Abs 2, AO § 224 Abs 1, AO § 225 Abs 1, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 50a Abs 5, EStG § 50d Abs 1 S 2, DBA AUT Art 4 Abs 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 15. Dezember 2010, Az: I 1309/04

## Leitsätze

1. NV: Die Entrichtungspflicht eines Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 5 EStG a.F. ist nur dann erfüllt, wenn er den für die Steuer einbehaltenen Betrag an das Finanzamt abgeführt hat .
2. NV: Art. 4 Abs. 1 DBA AUT gebietet nicht, im Abrechnungsverfahren zu bescheinigen, dass eine Steuerschuld getilgt worden ist, auf welche tatsächlich nichts geleistet worden ist .
3. NV: Die Befugnis, hinsichtlich einbehaltener, abgeführter Steuerbeträge eine Tilgungsbestimmung vorzunehmen steht nur dem Steuerpflichtigen zu. Der nach § 50a Abs. 4 besteuerte ausländische Gewerbebetrieb ist hinsichtlich der Abführung der einbehaltenen Steuer nicht Steuerpflichtiger .

## Tatbestand

- 1 I. Die in Österreich ansässige Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte im Jahr 2002 aufgrund eines Vertrages mit der Firma A über sechs von der Klägerin ausgerichtete Aufführungen in B-Stadt (Deutschland) Einkünfte von 101.700 € gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes (EStG), also Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt wurden. Nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, der hier noch in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/ 2002 (BStBl I 1999, 402) anzuwenden ist, wird die Einkommensteuer insoweit bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben. Aufgrund der mit der Klägerin getroffenen Vereinbarung hat die A dementsprechend rd. 27.000 € Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag einbehalten und bei dem zuständigen Finanzamt angemeldet. Vereinbarungsgemäß hat sie den Restbetrag des Honorars, nämlich rd. 75.000 €, an die Klägerin ausbezahlt.
- 2 Der von der A einbehaltene, vorgenannte Betrag ist jedoch nur zu einem geringen Teil an das Finanzamt abgeführt worden. Ein Antrag der Klägerin beim damaligen Bundesamt für Finanzen, hinsichtlich ihres Anspruches auf Steuererstattung nach § 50d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG einen Freistellungsbescheid zu erteilen, blieb erfolglos, nachdem das betreffende Finanzamt dem Bundesamt mitgeteilt hatte, dass die angemeldeten Steuern nur teilweise durch Zahlung bzw. Verrechnungsbuchung entrichtet worden seien.
- 3 Die Klägerin hat indes bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--, auf das die verwaltungsmäßige Zuständigkeit inzwischen übergegangen war), darum ersucht, die von der A geleisteten Zahlungen an Abzugsteuern vollständig den von ihren Einkünften einbehaltenen Abzugsbeträgen zuzurechnen. Das FA hat daraufhin den angefochtenen Abrechnungsbescheid erlassen. Auf den Steuerabzug zu Lasten der Klägerin seien nur rd. 5.700 € von der A bezahlt worden. Die übrigen von dieser geleisteten Zahlungen seien vom FA in der Reihenfolge der Fälligkeit nach dem Alter der Forderungen verbucht worden; die entsprechenden Veranstaltungen anderer Künstler hätten vor denen der Klägerin stattgefunden.
- 4 Hiergegen hat die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage erhoben, die das Finanzgericht (FG) abgewiesen hat. Das FG urteilte, die Klägerin habe Anspruch auf Erlass eines Abrechnungsbescheides; sie könne zwar für die vom Vergütungsschuldner nicht abgeführten Steuern nicht in Anspruch genommen werden, jedoch

habe die Höhe der von ihm geleisteten Zahlungen Auswirkungen auf die der Klägerin nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu erstattenden Steuerbeträge. Von der A seien jedoch --über den unstreitigen Teil hinaus-- keine gemäß § 224 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) wirksamen Zahlungen geleistet worden. Keine der in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen liege vor. Der eindeutige Wortlaut der Vorschrift spreche im Übrigen gegen die Auffassung der Klägerin, dass die Abzugsteuer bereits mit ihrer Einbehaltung durch den Vergütungsschuldner als getilgt anzusehen sei. Es sei auch keine Regelungslücke erkennbar. Der Vergütungsschuldner sei zwar gewissermaßen verlängerter Arm der Verwaltung, der Staat habe jedoch das Risiko seiner Zuverlässigkeit und Zahlungsfähigkeit nicht übernommen. Das Steuerabzugsverfahren sei nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 3. Oktober 2006 C-290/04 --FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH-- (Slg. 2006, I-9461) auch mit dem Unionsrecht vereinbar.

- 5 Schließlich sei auch die vom FA vorgenommene Verbuchung der Zahlungen der A nicht zu beanstanden. Die Klägerin habe eine abweichende Tilgungsreihenfolge nicht bestimmen können.
- 6 Ob die in § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG enthaltene Regelung, dass nur vom Vergütungsschuldner gezahlte Steuer dem beschränkt Steuerpflichtigen zu erstatten sei, mit der Dienstleistungsfreiheit der Art. 49 und 50 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG) vereinbar sei, sei nicht zu entscheiden, weil diese Frage in das Antragsverfahren bei dem Bundesamt für Finanzen gehöre.
- 7 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision der Klägerin. Diese beruft sich im Wesentlichen darauf, dass der Vergütungsschuldner Verwaltungshelfer sei und seine Unzuverlässigkeit im Einzelfall nur geringe fiskalische Risiken berge. Der Staat könne zudem ggf. die gesetzlichen Vertreter des Vergütungsschuldners in Haftung nehmen. Dieser Schutz des Steueraufkommens müsse ausreichen.
- 8 Sie habe aufgrund des Art. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (DBA AUT, BGBl II 1955, 750) Anspruch auf Steuerfreistellung schon an der Quelle. Sie könne diesen Anspruch in Gestalt eines zweistufigen Folgenbeseitigungsanspruchs auch gegen das FA geltend machen und sich aufgrund der verfassungsrechtlichen Unzulässigkeit eines treaty overriding (Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Januar 2012 I R 66/09, BFHE 236, 304) gegenüber den Vorschriften des EStG auf dieses Abkommen berufen.
- 9 Ihr Klagebegehren sei zudem aufgrund einer analogen Anwendung des § 224 Abs. 1 AO gerechtfertigt. Die Anmeldung der Vergütungsschuldnerin betreffe --entgegen der Ansicht im BFH-Beschluss vom 7. November 2007 I R 19/04 (BFHE 219, 300, BStBl II 2008, 228)-- nicht nur deren Entrichtungsschuld, sondern enthalte auch eine Steuerfestsetzung gegen sie. Da sie nach § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG für die Entrichtungsschuld nicht in Anspruch genommen werden könne, seien von der Vergütungsschuldnerin einbehaltene, aber nicht gezahlte Steuern auf ihre Steuerschuld anzurechnen. Ähnliche Rechtsgrundsätze bestünden auch im Bereich der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer. Eine andere Handhabung verletzte ihre Dienstleistungsfreiheit, zumal ihr in Österreich eine erneute Besteuerung drohe.
- 10 Da die Steueranmeldung der Vergütungsschuldnerin eine Steuerfestsetzung gegen sie (die Klägerin) beinhalte, stehe ihr auch ein Anspruch auf Tilgungsbestimmung nach § 225 Abs. 1 AO zu. Jedenfalls greife Absatz 2 dieser Vorschrift ein.
- 11 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und den Abrechnungsbescheid des FA in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und das FA zu verpflichten, ihr einen Abrechnungsbescheid zu erteilen, der unter Anrechnung eines Körperschaftsteuerbetrages in Höhe von 25.424,99 € und eines Solidaritätszuschlages in Höhe von 1.398,38 € eine Steuerschuld in Höhe von 0 € Körperschaftsteuer sowie eine Schuld von 0 € Solidaritätszuschlag ausweist.
- 12 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 13 Es ist der Auffassung, das Bundesamt für Finanzen habe darüber zu entscheiden, ob einbehaltene, aber nicht abgeführte Steuer bei der ihm obliegenden Entscheidung zu berücksichtigen sei. Die von der Klägerin angeführte Entscheidung des EuGH in Slg. 2006, I-9461 sei im Übrigen nicht einschlägig. Aus ihr ergebe sich, dass das Steuerabzugsverfahren zwar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit bedeute, diese jedoch zur Gewährung eines funktionierenden Besteuerungsverfahrens gerechtfertigt sei. Auch das von der Klägerin angeführte Urteil des BFH vom 23. April 1996 VIII R 30/93 (BFHE 181, 7) sei nicht einschlägig; denn § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG verlange im

Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer nur, dass diese durch Einbehalt erhoben wird, während § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG fordere, dass die Steuer einbehalten und abgeführt wird.

- 14** Die Dienstleistungsfreiheit fordere auch keine analoge Anwendung des § 224 Abs. 1 AO, da sie ein Steuerabzugsverfahren zulasse, wie es in den einschlägigen Vorschriften vorgesehen sei.

## Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO) und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 16** Das Urteil des FG entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Die Klägerin kann nicht verlangen, dass in dem vom FA erlassenen Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 AO) die von ihr gemäß § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG geschuldete Steuer als getilgt ausgewiesen wird.
- 17** 1. Das FG hat ohne Rechtsirrtum erkannt, dass die Entrichtungspflicht eines Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG a.F. nur dann erfüllt ist, wenn er nicht nur den vorgeschriebenen Steuerabzug vorgenommen hat, sondern den für die Steuer einbehaltenen Betrag auch an das Finanzamt abgeführt hat. Das ergibt sich klar und eindeutig aus dem Wortlaut und dem Zweck des Gesetzes und kann nicht mit Erfolg durch die allenfalls rechtspolitisch diskutabile Erwägung der Revision in Frage gestellt werden, der Fiskus bedürfe des von der gesetzlichen Regelung bezweckten Schutzes seines Steueraufkommens nicht.
- 18** Dementsprechend hat der BFH inzwischen entschieden, der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf Erstattung von Abzugsteuer (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG) setze nach Wortlaut, Regelungszweck und Sachzusammenhang eine (vorhergehende) Abführung der Abzugsteuer voraus (Urteil vom 24. August 2011 I R 85/10, BFH/NV 2012, 559). Hierauf kann der erkennende Senat Bezug nehmen.
- 19** Auch das DBA AUT, das hier noch in der eingangs bezeichneten Fassung anzuwenden ist, verschafft der Klägerin keinen Anspruch darauf, dass trotz unterbliebener Abführung der von ihr geschuldeten Steuer diese vom FA als getilgt ausgewiesen wird.
- 20** Art. 4 Abs. 1 DBA AUT weist zwar Deutschland das Besteuerungsrecht für Einkünfte eines Unternehmens mit Sitz in Österreich nur insoweit zu, als dieses in Deutschland Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Wirkung sich auf das Gebiet Deutschlands erstreckt, bezieht und diese auf eine hier befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen. Es verhält sich aber nicht zu der Frage, wie diese Regelung im Besteuerungsverfahren umzusetzen, insbesondere die Steuerfreiheit von Unternehmen ohne hiesige Betriebsstätte sicherzustellen ist. Es gebietet jedenfalls nicht, diesen im Abrechnungsverfahren nach § 218 Abs. 2 AO zu bescheinigen, dass eine Steuerschuld getilgt worden sei, auf die tatsächlich nichts geleistet worden ist.
- 21** Damit erübrigen sich alle von der Revision angestellten Überlegungen, ob es Ziel eines Folgenbeseitigungsanspruches sein kann, dass der Klägerin vom deutschen Fiskus Steuern erstattet werden, die der vorgenannte Vertragspartner der Klägerin an jenen abzuführen vertrags- und rechtswidrig unterlassen hat und die nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin bei ihm infolge Insolvenz auch nicht mehr beigetrieben werden können. Ebenso wenig bedarf der Erörterung, ob der Senat der Rechtsansicht des BFH-Beschlusses in BFHE 236, 304 folgen könnte (vgl. dazu u.a. Heger, jurisPR-SteuerR 25/2012 Anm. 4), dass die Kompetenzen des einfachen Gesetzgebers infolge entgegenstehender Vereinbarungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt sein können.
- 22** Im Übrigen hat der BFH bereits entschieden, dass § 50d EStG die sich aus dem DBA AUT ergebende Steuerfreistellung nicht einschränkt, sondern lediglich das innerstaatliche Verfahren zur Durchsetzung der Steuerbefreiung regelt (Entscheidungen vom 1. Dezember 1993 I R 48/93, BFH/NV 1994, 549, und vom 21. Mai 1997 I R 79/96, BFHE 184, 281, BStBl II 1998, 113). Dass dieses Verfahren in einer mit dem Ziel der Steuerfreistellung unvereinbaren Weise ausgestaltet ist, vermag der Senat nicht zu erkennen. Es ist für ein österreichisches Unternehmen weder unmöglich noch unzumutbar, Vorkehrungen dafür zu treffen, dass es im Erstattungsverfahren seinen Steuerfreistellungsanspruch realisieren kann, zumal es sich seinen deutschen Vertragspartner, von dessen steuerlicher Zuverlässigkeit dies nicht unwesentlich abhängt, selbst aussucht. Ob unbeschadet dessen geboten, insbesondere etwa aus der neueren Rechtsprechung des EuGH zu folgern ist, dass entgegen den vorgenannten Entscheidungen das in § 50a EStG geregelte Besteuerungsverfahren jedenfalls unter

den Umständen des Streitfalls nicht angewandt, sondern der Klägerin trotz unterbliebener Abführung der zu ihren Lasten einbehaltenen Steuer dieselbe zu erstatten ist, kann jedenfalls nicht vom FA im Abrechnungsverfahren, sondern allenfalls im Erstattungsverfahren von dem dafür zuständigen Bundesamt entschieden werden.

- 23** 2. Konnte folglich in dem der Klägerin erteilten Abrechnungsbescheid der gegenüber der Klägerin vorgenommene Steuereinbehalt aufgrund der vorgenannten Vorschriften nicht als getilgte Abzugsteuer ausgewiesen werden, so kam, wie das FG ebenfalls richtig erkannt hat, ein solcher Ausweis auch nicht deshalb in Betracht, weil von der Entrichtungspflichtigen zu Lasten anderer Vergütungsgläubiger einbehaltene Steuerbeträge an das Finanzamt abgeführt worden sind. Der Klägerin steht insoweit nicht die Befugnis zu, hinsichtlich dieser Zahlungen eine Tilgungsbestimmung (und erst recht nicht eine nachträgliche Tilgungsbestimmung) vorzunehmen. Dieses Recht steht nur dem Steuerpflichtigen zu, was nach § 225 Abs. 1 AO ebenso mehr als eindeutig ist, wie dass die Klägerin hinsichtlich der Abführung der einbehaltenen Steuer nicht Steuerpflichtige i.S. dieser Vorschrift ist. Sie wäre es selbst dann nicht, wenn anders als es nach der Rechtsprechung des BFH der Fall ist, die Festsetzung der Abzugsteuer zugleich eine Festsetzung der Steuerschuld der Klägerin wäre. Inwiefern an diesem Ergebnis die von der Revision vorgeschlagene "analoge Anwendung des § 224 Abs. 1 AO" etwas ändern könnte, erschließt sich nicht, zumal schwerlich in Betracht kommen kann, hinsichtlich ein und derselben Zahlung mehreren Steuerpflichtigen die Befugnis zu einer Tilgungsbestimmung einzuräumen.
- 24** Da die Entrichtungspflichtige nach den Feststellungen des FG keine --auch keine konkludente (vgl. dazu Alber in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 225 AO Rz 19)-- Tilgungsbestimmung getroffen hat, hatte das Finanzamt die Zahlungen nach Maßgabe des § 225 Abs. 2 AO zu verbuchen. Dass dies nicht geschehen ist, hat das FG nicht festgestellt. Auch die Revision hat insofern keine Rechtsfehler erkannt und gerügt.
- 25** 3. Ob ungeachtet der unterbliebenen Abführung der Abzugsteuer das Unionsrecht, insbesondere etwa Art. 49 EG, gebietet, der Klägerin gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG Steuer zu erstatten, wäre im Übrigen nicht in diesem Verfahren, sondern in dem nach jener Vorschrift anzustreitenden Antragsverfahren zu entscheiden, worauf das FG ebenfalls bereits mit Recht hingewiesen hat.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)