Urteil vom 25. Oktober 2023, I R 35/21

Darlegung fehlender Gewinnerzielungsabsicht beim Steuerabzug für das Honorar ausländischer Künstler - Unionsrechts- und Verfassungsmäßigkeit des Steuerabzugs

ECLI:DE:BFH:2023:U.251023.IR35.21.0

BFH I. Senat

EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 50a Abs 4 S 2, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 50a Abs 4 S 2, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 50a Abs 4 S 2, EStG § 50a Abs 5 S 5, EStG § 50a Abs 5 S 5, EGV Art 59, EG Art 49, AEUV Art 56, GG Art 3, AO § 228, AO § 231

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. Juli 2021, Az: 11 K 14125/19

Leitsätze

1. Führen ausländische professionelle Musik- oder Theaterensembles im Inland Konzerte, Opern, Operetten oder Musicals auf, die auf kommerziellen Erfolg ausgerichtet sind, kann die das Honorar schuldende Konzertdirektion im Rahmen des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht allein mit der Behauptung von Einbehalt und Abführung der Steuer absehen, den Ensembles fehle es an der Gewinnerzielungsansicht, weil sie ohne staatliche Zuschüsse (Subventionen) nicht tätig werden könnten (Abgrenzung zu dem Senatsurteil vom 07.11.2001 - I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861 und dem Senatsbeschluss vom 02.02.2010 - I B 91/09, BFH/NV 2010, 878).

2. Das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, dem beschränkt steuerpflichtige Künstler im Hinblick auf das Honorar für Auftritte im Inland unterworfen waren, sowie ein sich gegebenenfalls anschließendes Haftungsverfahren gegenüber dem Vergütungsschuldner sind in ihrer für die Jahre 1996 bis 1999 maßgeblichen Ausgestaltung sowohl mit der unionsrechtlich verbürgten Dienstleistungsfreiheit als auch mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15.07.2021 - 11 K 14125/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH österreichischen Rechts mit Sitz in A (Republik Österreich), betrieb im Streitzeitraum (1996 bis 1999) eine Konzertdirektion. Im Rahmen dieser Tätigkeit stellte sie für in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) durchgeführte kulturelle Veranstaltungen Künstler beziehungsweise Künstlergruppen zur Verfügung, die zum Teil weder Wohnsitz noch ständigen Aufenthalt im Inland hatten (ausländische Künstler). Die Klägerin schloss für jede Veranstaltung einen Werkvertrag mit den jeweiligen Veranstaltern, in der diese sich zur Zahlung einer Vergütung an die Klägerin verpflichteten (sogenannte erste Stufe), sowie einen weiteren Werkvertrag mit den jeweiligen ausländischen Künstlern, in dem die Klägerin sich ihrerseits zur Vergütung der Auftritte verpflichtete (sogenannte zweite Stufe).

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erhielt durch vom seinerzeitigen Bundesamt für Finanzen übermittelte Durchschriften von Freistellungsbescheiden nach § 50d Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für

den Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG) davon Kenntnis, dass die Klägerin in der beschriebenen Weise Künstler vermittelt hatte. Da die Klägerin auch nach Festsetzung eines Zwangsgelds (für 1997) keine Steueranmeldungen nach § 50a Abs. 5 Satz 3 EStG für die an die ausländischen Künstler gezahlten Honorare abgegeben hatte, nahm das FA sie im Oktober/November 1999 mit insgesamt vier Haftungsbescheiden wegen nicht angemeldeter und abgeführter Steuerabzugsbeträge in Anspruch, wobei das FA die Höhe der in den einzelnen Quartalen an die Künstler gezahlten Vergütungen im Wege der Schätzung ansetzte. Die danach abzuführende Einkommensteuer berechnete das FA unter Anwendung des Steuersatzes von 25 %; der Solidaritätszuschlag betrug 7,5 % (für 1996 und 1997) sowie 5,5 % (für 1998 und 1999). Auf dieser Basis ergaben sich Haftungsbeträge von ... DM (1996), ... DM (1997), ... DM (1998) und ... DM (I. Quartal 1999).

3 Während des anschließenden Einspruchsverfahrens setzte das FA mit Bescheiden vom 09.12.1999 beziehungsweise 15.12.1999 antragsgemäß die Vollziehung der Haftungsbescheide bis zur Entscheidung über die Einsprüche aus. Die Klägerin reichte im Einspruchsverfahren eine Aufstellung der einzelnen Künstler beziehungsweise Künstlergruppen und die an diese gezahlten Vergütungen (einschließlich gezahlter "Diäten", Hotel- und Fahrtkosten) ein.

4 Mit der Einspruchsentscheidung vom 28.05.2019 reduzierte das FA die Haftungsbeträge auf die Werte, die sich unter Berücksichtigung der Aufstellung der Klägerin ergaben. Hinsichtlich Vergütungsgläubigern mit Wohnsitz in Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) zog das FA sich aus den Angaben der Klägerin ergebende Betriebsausgaben von der Bemessungsgrundlage ab, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einnahmen standen. Danach sind folgende Haftungsbeträge verblieben: ... € (1996), ... € (1997), ... € (1998) und ... € (I. Quartal 1999).

5 Mit der dagegen beim Niedersächsischen Finanzgericht (FG) erhobenen Klage hat die Klägerin unter anderem geltend gemacht, die verpflichteten ausländischen Künstler und Künstlergruppen träten zum überwiegenden Teil ohne Gewinnerzielungsabsicht auf, weil sie entweder von ihren Heimatstaaten finanziert würden oder gemeinnützig seien.

6 Auf die Anfrage des FG, ob Einverständnis mit einer Entscheidung durch den Berichterstatter und mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung bestehe, hat die --erstinstanzlich nicht durch einen fachkundigen Berufsträger vertretene-- Klägerin mit am 01.03.2021 eingegangenem Schreiben durch ihren Geschäftsführer Folgendes erklärt:

"1. Mit d(e)r Entscheidung durch die Berichterstatterin sind wir einverstanden.

2. Auf eine mündliche Verhandlung wird verzichtet. Das Einverständnis mit der Entscheidung durch die Berichterstatterin wird nicht erklärt."

7 Das FG hat die Klage in Senatsbesetzung ohne mündliche Verhandlung mit Urteil vom 15.07.2021 - 11 K 14125/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1595) als unbegründet abgewiesen.

8 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision der Klägerin.

9 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil und die angefochtenen Haftungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.05.2019 aufzuheben.

10 Außerdem regt die Klägerin "kumulativ oder alternativ" die Anrufung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes an.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das die Klage abweisende FG-Urteil hält den Angriffen der Revision stand.

13 1. Das FG durfte gemäß § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung über die Klage entscheiden, weil sowohl das

FA als auch die Klägerin zuvor ihr Einverständnis mit dieser Verfahrensweise erklärt hatten. Entgegen der Sichtweise der Revision ist der in dem am 01.03.2021 eingegangenen Schreiben (unter Nr. 2 Satz 1) erklärte Verzicht der Klägerin auf die mündliche Verhandlung eindeutig und vorbehaltlos. Der Umstand, dass die Klägerin unter Nr. 1 und in Nr. 2 Satz 2 des Schreibens einander widersprechende Erklärungen über ein Einverständnis mit einer Entscheidung durch den Berichterstatter abgegeben hat, tangiert die klare und in sich widerspruchsfreie Erklärung über den Verzicht auf eine mündliche Verhandlung in keiner erkennbaren Weise. Für die von der Revision als Auslegungsmöglichkeit ins Spiel gebrachte Lesart, die Klägerin habe mit den widersprüchlichen Aussagen zu einer Entscheidung durch den Berichterstatter zum Ausdruck bringen wollen, dass sie einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung nur in Form eines Gerichtsbescheids nach Maßgabe des § 90a FGO habe zustimmen wollen, ergibt sich aus den gewählten Formulierungen keinerlei Anhalt. Im Übrigen hat der Berichterstatter des FG in seiner Hinweisverfügung an die Beteiligten vom 16.06.2021 ausdrücklich festgestellt, die Beteiligten hätten "übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet", ohne dass die Klägerin dem nachfolgend entgegengetreten ist.

14 2. Die Klägerin ist Inhaltsadressatin der verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide. Die Haftungsbescheide sind inhaltlich an die Klägerin gerichtet und dieser zugegangen. Dass nach dem Vorbringen der Revision die im österreichischen Firmenbuch unter "..." eingetragene Klägerin ihre Firma am ....07.1999 --mithin vor dem im Oktober/November 1999 erfolgten Erlass der Haftungsbescheide-- von "... GmbH" in "... GmbH" geändert hatte und am gleichen Tag eine Schwestergesellschaft neu gegründet (und im August 1999 unter "..." im Firmenbuch eingetragen) worden ist, die sowohl die bisher von der Klägerin geführte Firma "... GmbH" als auch die geschäftlichen Aktivitäten in Deutschland übernommen hat, führt zu keiner abweichenden Beurteilung.

15 a) Wer Inhaltsadressat eines Steuerbescheids ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Entscheidend ist, ob für den Betroffenen erkennbar ist, dass das FA von ihm als Schuldner ausgeht und der Bescheid an ihn gerichtet ist (Empfängerhorizont, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.10.2014 - V R 11/12, BFHE 247, 471, BStBl II 2015, 973). Der Betroffene muss sicher erkennen können, dass er betroffen sein soll und kein anderer (Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 119 Rz 27). Bei der Auslegung können sowohl die Begründung des Bescheids als auch dem Betroffenen bekannte Umstände berücksichtigt werden, soweit sie einen eindeutigen Rückschluss zulassen (BFH-Urteil vom 16.01.2020 - V R 56/17, BFHE 268, 107).

16 b) Nach diesen Maßgaben konnte seitens der Geschäftsführer der Klägerin kein Zweifel daran bestehen, dass die Haftungsbescheide die Klägerin und nicht die erst kurz zuvor gegründete "... GmbH" (neu) betreffen sollten. Aus den von der Revision vorgelegten Auszügen aus dem Firmenbuch ergibt sich, dass beide Gesellschaften den gleichen Geschäftssitz und personenidentische Geschäftsführer gehabt haben. Aus den Haftungsbescheiden ist ersichtlich, dass es um die Haftung für nicht einbehaltene und abgeführte Abzugsteuern in Bezug auf die Vergütung von Künstlern für Auftritte in Deutschland im Zeitraum von 1996 bis zum I. Quartal 1999 geht. In diesem Zeitraum hat die "... GmbH" (neu), die sich nach Ansicht der Revision von den Haftungsbescheiden habe angesprochen fühlen müssen, noch gar nicht existiert. Zudem hat für die Geschäftsführer der Klägerin kein erkennbarer Anhalt dafür bestanden, dass das FA zum Zeitpunkt des Erlasses der Bescheide bereits Kenntnis von der kurz zuvor vorgenommenen Umfirmierung gehabt hat. Die von der Revision angeführte Bestimmung des § 15 Abs. 2 Satz 1 des österreichischen Unternehmensgesetzbuchs, die mit § 15 Abs. 2 Satz 1 des deutschen Handelsgesetzbuchs übereinstimmt und nach der ein Dritter eine im Firmenbuch eingetragene und bekannt gemachte Tatsache gegen sich gelten lassen muss (sogenannte positive Publizität der Registereintragung), steht den beschriebenen Auslegungsregeln bezüglich des Inhaltsadressaten von Steuerbescheiden in keiner Weise entgegen.

17 3. Das Vorbringen der Revision, die unter der Bezeichnung "... GmbH" und teilweise unter Angabe der Firmenbuchnummer "..." erhobenen Einsprüche seien nicht von der Klägerin, sondern von der "... GmbH" (neu) eingelegt worden, hätte zur Folge, dass die Haftungsbescheide in Ermangelung ordnungsgemäß (vom zutreffenden Inhaltsadressaten) erhobener Einsprüche in Bestandskraft erwachsen wären. Dem Vorbringen ist jedoch nicht zu folgen. Vielmehr konnten die vom Geschäftsführer beider Gesellschaften unterzeichneten Rechtsbehelfe aus Sicht des FA nur so verstanden werden, dass sie namens des Inhaltsadressaten der Haftungsbescheide --mithin der Klägerin-- eingelegt werden sollten. Das gilt umso mehr, als kein Anhalt dafür besteht, dass die Klägerin das FA vorher über die zwischenzeitliche Änderung ihrer Firma informiert hatte oder dieser Umstand dem FA anderweitig bekannt geworden ist.

18 4. Die angefochtenen Haftungsbescheide sind vom FG zutreffend als rechtmäßig beurteilt worden; die daraus resultierende Steuerschuld ist auch weder verjährt noch verwirkt.

19 a) Die von der Klägerin geschuldeten Vergütungen für die inländischen Auftritte der beschränkt steuerpflichtigen Künstler beziehungsweise Künstlerensembles unterlagen der Abzugsteuer.

20 Die Einkünfte von Künstlern, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (ausländische Künstler), für Auftritte im Inland unterliegen unter anderem gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wurde) oder § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen oder durch deren Verwertung im Inland erzielt werden) der beschränkten Steuerpflicht und nach Maßgabe von § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG dem Steuerabzug in Höhe von 25 %.

21 Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütungen dem Gläubiger zufließen; in diesem Zeitpunkt hat der Vergütungsschuldner den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen (§ 50a Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG). Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen (§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG) und haftet gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Ist die Steuer nicht ordnungsmäßig einbehalten oder abgeführt, so hat nach § 73g Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (EStDV) das Finanzamt die Steuer von dem Vergütungsschuldner durch Haftungsbescheid (§ 191 der Abgabenordnung --AO--) oder von dem Steuerschuldner durch Steuerbescheid anzufordern. Die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer sind gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ungeachtet dessen anzuwenden, dass die Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gegebenenfalls aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden. Erst auf der Ebene eines Freistellungs- oder des Erstattungsverfahrens wäre gegebenenfalls die abkommensrechtliche Besteuerungsbefugnis Deutschlands zu prüfen.

22 b) Auf der Grundlage der den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz sind die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Klägerin durch Haftungsbescheid vorliegend gegeben.

23 Nach den vorinstanzlichen Feststellungen hat die Klägerin Vereinbarungen mit ausländischen Künstlerensembles für Auftritte im Inland geschlossen und sich darin zur Zahlung von Vergütungen an diese verpflichtet. Die hiermit verbundenen Einkünfte der ausländischen Künstler unterliegen entweder gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG der beschränkten Steuerpflicht und dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Klägerin als Schuldnerin der Vergütungen war verpflichtet, den Steuerabzug für Rechnung der Künstler vorzunehmen und haftet --weil sie dieser Verpflichtung nicht nachgekommen ist-- gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für die Einbehaltung und Abführung der Steuer; sie kann gemäß § 73g Abs. 1 EStDV durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die dagegen von der Revision erhobenen Einwände greifen nicht durch.

24 aa) Wie der Senat bereits entschieden hat, sind auch Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet, die --wie die Klägerin-- im Inland weder ihren Sitz unterhalten noch eine Betriebsstätte haben (Senatsurteil vom 22.08.2007 - I R 46/02, BFHE 218, 385, BStBl II 2008, 190; Senatsbeschluss vom 17.05.2005 - I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778). Dem Gesetz lässt sich keine Einschränkung entnehmen, dass nur Vergütungsschuldner, die im Inland über eine Betriebsstätte oder eine vergleichbare Einrichtung verfügen, zum Steuerabzug verpflichtet sind. Ausreichend ist vielmehr, dass Entgelte an Künstler für einen Auftritt im Inland entrichtet werden, die gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 2 Buchst. d EStG beschränkt steuerpflichtig sind. Das Anbieten künstlerischer Veranstaltungen im Inland rechtfertigt die Verpflichtung zum Steuerabzug für Rechnung der Künstler, ohne dass Fragen der verwaltungstechnischen Abwicklung des Steuerabzugs eine Rolle spielen. Die an eine Betätigung im Inland anknüpfende beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers stellt den für die Verpflichtung zum Steuerabzug erforderlichen Inlandsbezug her, sodass der geltend gemachte Verstoß gegen das Territorialitätsprinzip nicht vorliegt. Aus der von der Revision angeführten Rechtsprechung des Bundessozialgerichts zum sozialversicherungsrechtlichen Territorialitätsprinzip im Zusammenhang mit der Künstlersozialabgabe (Urteile vom 20.07.1994 - 3/12 RK 63/92, BSGE 75, 20 sowie vom 20.07.1994 - 3/12 RK 54/93, Die Beiträge zur Sozial- und Arbeitslosenversicherung 1995, 239 und vom 18.09.2008 - B 3 KS 4/07 R, BSGE 101, 245) ergibt sich nichts Gegenteiliges, sodass kein Anlass für die von der Revision angeregte Anrufung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes besteht.

25 bb) Mangels hinreichend konkreter gegenteiliger Anhaltspunkte ist die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die ausländischen Künstlerensembles, an die die Klägerin die Vergütungen gezahlt hat,

Gewinnerzielungsabsicht gehabt haben und damit einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig gewesen sind.

26 aaa) Nach ständiger Rechtsprechung sind Zahlungen und sonstige Vermögensveränderungen nicht der Einkünfteerzielung zuzuordnen, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen stehen, die sich als steuerlich unbeachtliche "Liebhaberei" darstellen. Eine solche liegt vor, wenn die betreffenden Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern aus persönlichen Motiven erfolgen (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). 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 im Sinne des § 50a Abs. 4 EStG aus (Senatsurteil vom 07.11.2001 - I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861; Senatsbeschluss vom 02.02.2010 - I B 91/09, BFH/NV 2010, 878). Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn das Unternehmen mit dem Ziel geführt wird, während der Dauer seines Bestehens alles in allem einen Gewinn beziehungsweise Überschuss (Totalgewinn/Totalüberschuss) zu erzielen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn im Rahmen eines gewinnträchtigen Unternehmens ein gesonderter Tätigkeitsbereich nach Art eines selbständigen Betriebsteils oder eines Teilbetriebs existiert, der seinerseits auf persönlichen Beweggründen beruht oder umgekehrt ("Segmentierung", vgl. Senatsurteil vom 07.11.2001 - I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861).

27 bbb) Das FG hat es als ausgeschlossen angesehen, dass die von der Klägerin engagierten ausländischen Ensembles ihre Tätigkeit im Inland nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt hätten. Dagegen spreche insbesondere, dass es sich um professionelle Theater- und Musikgruppen gehandelt habe, die europaweite Tourneen durchgeführt hätten. Es seien vor allem populäre Opern, Operetten und Musicals gespielt worden, die ein möglichst breites Publikum ansprächen und damit einen größtmöglichen kommerziellen Erfolg versprächen.

28 ccc) Auch wenn diese für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO verbindlichen Feststellungen sich nur auf die für die Vorinstanz erkennbaren inländischen Aktivitäten der Künstlerensembles beziehen, reichen sie mangels gegenteiligen substantiierten Vorbringens der Klägerin aus, um auf der Stufe des Steuerabzugs von einer Gewinnerzielungsabsicht der Künstlerensembles ausgehen zu können.

29 Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere, dass dem Vergütungsschuldner meist nähere Kenntnisse über die Einzelheiten und die Gesamtheit der wirtschaftlichen Betätigungen seines Vertragspartners und die von diesem damit verfolgten Absichten fehlen. Es würde ihn daher regelmäßig überfordern, müsste er im Rahmen des Steuerabzugs zunächst entsprechende Erkundigungen beim Vergütungsgläubiger einholen und auf dieser Basis sodann in eigener Verantwortung und hinreichend rechtssicher dessen Gewinnerzielungsabsicht beurteilen. Nach der Senatsrechtsprechung steht es dem Vergütungsschuldner folglich in Zweifelsfällen zwecks Vermeidung einer Haftung frei, den Steuerabzug vorzunehmen und den Vergütungsgläubiger auf die Möglichkeit des Erstattungsverfahrens zu verweisen (Senatsurteil vom 07.11.2001 - I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861; Senatsbeschluss vom 02.02.2010 - I B 91/09, BFH/NV 2010, 878). Unterlässt der Vergütungsschuldner hingegen in einer solchen Situation den Steuerabzug wegen vermeintlich fehlender Gewinnerzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers, obwohl dieser ihm hierfür keine substantiellen Nachweise erbracht hat, muss eine etwaige Unerweislichkeit der Gewinnerzielungsabsicht im Abzugsverfahren zu Lasten des Vergütungsschuldners gehen (insoweit zutreffend Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25.11.2010, BStBl I 2010, 1350, Rz 15; a.A. Hessisches FG, Urteil vom 27.07.2010 - 4 K 982/09, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2018, 604). Sollte sich aus dem Senatsurteil vom 07.11.2001 - I R 14/01 (BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861) oder dem Senatsbeschluss vom 02.02.2010 - I B 91/09 (BFH/NV 2010, 878) etwas anderes ergeben, wird daran nicht festgehalten.

30 ddd) Die im Streitfall auf der Grundlage der Feststellungen der Vorinstanz erkennbaren objektiven Gegebenheiten legen eine Gewinnerzielungsabsicht der von der Klägerin verpflichteten Künstlergruppen nahe. Dem Vorbringen der Klägerin lassen sich keine gegenteiligen Gesichtspunkte entnehmen. Sie ist nicht konkret auf die wirtschaftliche Betätigung der von der Klägerin unter Vertrag genommenen Musikensembles eingegangen, sondern hat ausgeführt, die Ensembles seien teilweise Haushaltsinstitutionen der Selbstverwaltungen, die von staatlicher Seite unterhalten würden und nach dem "Non-Profit-System" arbeiteten. Zudem hat sie auf eine behauptete "allgemeine Erkenntnis" abgestellt, dass öffentliche Orchester nur mithilfe staatlicher Unterstützung (Subventionen) überleben könnten (dazu auch Holthaus, Internationale Wirtschaftsbriefe 2022, 651 ff.). So müssten selbst bekannte Orchester wie das Royal Philharmonic Orchestra aus London mit 70.000 £ pro Auftritt unterstützt werden.

31 Dem ist entgegenzuhalten, dass die Inanspruchnahme staatlicher Subventionen durch ein Künstlerensemble nicht grundsätzlich gegen dessen Gewinnerzielungsabsicht sprechen muss. Insbesondere ist nicht ersichtlich, aus

welchem Grund auf staatlichen Subventionen beruhende Einnahmen eines aus Berufsmusikern oder -schauspielern bestehenden Ensembles bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht außer Acht bleiben müssten. Es handelt sich bei staatlichen Subventionen um Einnahmen, die durch die betreffende Einkunftsquelle veranlasst und folglich grundsätzlich den betreffenden Einkünften zuzuordnen sind.

32 Die von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten häufig Klauseln, denen zufolge das Besteuerungsrecht für Künstler- oder Sportlervergütungen ausnahmsweise nicht dem Vertragsstaat, in dem der Auftritt stattfindet, sondern dem Ansässigkeitsstaat des Künstlers beziehungsweise Sportlers zusteht, wenn der Aufenthalt ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln des Ansässigkeitsstaats finanziert worden ist (beispielsweise Art. 17 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 18.10.1989, BGBl II 1990, 743, BStBl I 1990, 397). Derartige Klauseln sind indessen für den Steuerabzug nicht von Bedeutung, weil --wie oben ausgeführt-- der Steuerabzug gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ungeachtet von auf DBA beruhenden Einschränkungen der deutschen Besteuerungsbefugnisse anzuwenden ist (s. hierzu Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 6/18, BFHE 274, 27, BStBl II 2022, 24).

33 cc) Der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 bzw. Nr. 2 Buchst. d EStG unterliegt das an die ausländischen Künstler für die im Inland ausgeübten Tätigkeiten zu entrichtende Honorar in vollem Umfang. Aus dem Senatsurteil vom 25.04.2018 - I R 59/15 (BFHE 261, 406, BStBl II 2018, 624) lässt sich nichts Gegenteiliges ableiten. Jenes Urteil befasst sich mit der Anwendung des Art. 17 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24.08.2000 (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 585) --DBA-Österreich 2000-- auf eine Vergütung, die eine Produktionsgesellschaft für die Organisation einer künstlerischen Darbietung als Gesamtarrangement erhalten hatte. Der Senat hat dort entschieden, dass Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 --im Unterschied zum weitergehenden Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG-- keine Einkünfte aus anderen Leistungen (zum Beispiel Produktion, Technik, Organisation, Transport) erfasst, die mit künstlerischen Leistungen im Zusammenhang stehen.

34 Abgesehen davon, dass das DBA-Österreich 2000 erst im Jahr 2003 erstmals anwendbar gewesen ist (Art. 31 DBA-Österreich 2000) und das für den Streitzeitraum anwendbare Abkommen 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 vom 04.10.1954 (BGBl II 1955, 750, BStBl I 1955, 370) i.d.F. des Änderungsabkommens vom 08.07.1992 (BGBl II 1994, 123, BStBl I 1994, 228) eine mit Art. 17 DBA-Österreich 2000 vergleichbare Bestimmung nicht enthielt, ließe die Auslegung des Art. 17 DBA-Österreich 2000 auch keine Rückschlüsse auf Tatbestand und Umfang der beschränkten Steuerpflicht der Einkünfte ausländischer Künstler nach Maßgabe von § 49 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 2 Buchst. d EStG zu. Das Senatsurteil vom 25.04.2018 - I R 59/15 (BFHE 261, 406, BStBl II 2018, 624) zeigt vielmehr auf, dass die Tatbestände der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG keineswegs deckungsgleich mit entsprechenden Regelungen auf DBA-Ebene sein müssen. Die Ausführungen der Revision zur Entstehungsgeschichte des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG führen zu keiner abweichenden Beurteilung.

35 c) Das FG hat des Weiteren zu Recht angenommen, dass das FA die angefochtenen Haftungsbescheide ermessensfehlerfrei erlassen hat (§ 102 FGO). Insbesondere war es frei von Ermessensfehlern, die Klägerin als Entrichtungsschuldnerin der Abzugsteuer --und nicht die ausländischen Künstler als Steuerschuldner-- in Anspruch zu nehmen. Schon weil die Klägerin sich zunächst geweigert hatte, die mit den Künstlern abgeschlossenen Verträge vorzulegen und das FA zum Zeitpunkt des Erlasses der Haftungsbescheide mithin nicht in der Lage gewesen ist, die Identität und Rechtsform der jeweiligen Vertragspartner mit der für eine Inanspruchnahme erforderlichen Sicherheit festzustellen, ist die Inanspruchnahme der Klägerin im Rahmen des Auswahlermessens nicht zu beanstanden. Wie der Senat in dem Beschluss vom 17.05.2005 - I B 108/04 (BFH/NV 2005, 1778) ausgeführt hat, ist es zudem unschädlich, dass die unter Vertrag genommenen Künstlerensembles möglicherweise anstatt der im Haftungsbescheid ausgewiesenen Einkommensteuer Körperschaftsteuer geschuldet haben. Entscheidend ist insoweit die Erfassung des "richtigen" haftungsbegründenden Sachverhalts. Dass die Aufkommen von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer nach den finanzverfassungsrechtlichen Regeln unterschiedlich auf Bund, Länder und Gemeinden aufgeteilt werden, ist in diesem Zusammenhang --entgegen der Auffassung der Revision-- irrelevant.

36 d) Das Steuerabzugsverfahren, dem beschränkt steuerpflichtige Künstler unterworfen sind, sowie ein sich gegebenenfalls anschließendes Haftungsverfahren gegenüber dem Vergütungsschuldner sind mit der

unionsrechtlich verbürgten Dienstleistungsfreiheit (Art. 59 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Maastricht über die Europäische Union --EGV--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- 1992, Nr. C 191, 1 bzw. Art. 49 jenes Vertrags i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, ABlEG 1997, Nr. C 340, 1, 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--, Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2008, Nr. C 115, 47) vereinbar (EuGH-Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen vom 03.10.2006 - C-290/04, EU:C:2006:630, BStBl II 2007, 352; X vom 18.10.2012 - C-498/10, EU:C:2012:635, IStR 2013, 26; Senatsurteile vom 24.04.2007 - I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95; vom 22.08.2007 - I R 46/02, BFHE 218, 385, BStBl II 2008, 190). Dies gilt unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Streitfalls auch für diesen.

37 aa) Soweit die Revision die Inanspruchnahme eines ausländischen Haftungsschuldners in der vorliegenden Konstellation eines Vergütungsschuldners zweiter Ebene (Verhältnis der Klägerin zu den ausländischen Künstlern) auf Bruttobasis, der zugleich Vergütungsgläubiger auf erster Ebene (im Verhältnis der Klägerin zu den jeweiligen Veranstaltern) ist, wegen des damit verbundenen Kaskadeneffekts für unvereinbar mit dem Unionsrecht hält (vgl. hierzu auch Senatsurteil vom 22.08.2007 - I R 46/02, BFHE 218, 385, BStBl II 2008, 190), besteht für das Vorliegen eines solchen Effekts im Streitfall kein hinreichender Anhalt.

38 Im Ausgangspunkt zu Recht macht die Klägerin zwar geltend, dass der Steuerabzug auf Bruttobasis in Bezug auf einen ausländischen Vergütungsschuldner zweiter Ebene dann, wenn der Schuldner zugleich --ebenfalls auf Bruttobasis-- Vergütungsgläubiger auf erster Ebene ist, wegen des damit verbundenen Kaskadeneffekts die Grenzen einer unionsrechtlichen Rechtfertigung des Steuerabzugs überschreiten könnte (Senatsurteil vom 22.08.2007 - I R 46/02, BFHE 218, 385, BStBl II 2008, 190; vgl. auch BMF-Schreiben vom 23.01.1996, BStBl I 1996, 89, Tz. 4.2, das auf die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen verweist). Richtig ist auch, dass der Gesetzgeber sich der Problematik mehrstufiger Konstellationen erst mit der Regelung des § 50a Abs. 4 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) angenommen hat, nach dessen Satz 1 der Vergütungsgläubiger vom Steuerabzug absehen kann, wenn er seinerseits Steuern für Rechnung eines anderen beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers einzubehalten hat (zweite Stufe) und seine Einnahmen bereits (ohne Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben) dem Steuerabzug unterlegen haben. Die Regelung ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52 Abs. 58a EStG i.d.F. des JStG 2009) und greift daher im Streitfall nicht.

39 Jedoch ist nicht ersichtlich, dass durch den Steuerabzug auf zweiter Stufe im Streitfall ein solcher Kaskadeneffekt tatsächlich eingetreten ist. Weder hat das FG diesbezügliche Feststellungen getroffen noch ergibt sich aus dem Vorbringen der Klägerin, dass die Veranstalter hinsichtlich der der Klägerin geschuldeten Vergütungen auf erster Stufe Abzugsteuer auf Bruttobasis --mithin ohne Abzug der seitens der Klägerin an die Künstlerensembles zu zahlenden Vergütungen als Betriebsausgaben-- einbehalten und abgeführt haben. Vielmehr hat die Klägerin in erster Instanz eine Reihe von Freistellungsbescheinigungen des seinerzeitigen Bundesamts für Finanzen vorgelegt, denen zu folge die jeweiligen Vergütungsschuldner der Klägerin berechtigt waren, den Steuerabzug zu unterlassen.

40 bb) Abseits des beschriebenen Kaskadeneffekts ist bei einem mehrstufigen Vertragssystem die Erhebung der Abzugsteuer auf jeder der Ebenen nicht unverhältnismäßig. Es handelt sich dabei vielmehr um eine folgerichtige Konsequenz der gewählten komplexen Vertragsgestaltung. Soweit die Revision demgegenüber auf die zuvor beschriebene, auf den Streitfall noch nicht anwendbare Verfahrensweise nach § 50a Abs. 4 EStG i.d.F. des JStG 2009 als mögliches "milderes Mittel" --weil mit weniger Verwaltungsaufwand verbunden-- verweist, so würde die Anwendung dieses Verfahrens voraussetzen, dass die Veranstalter für die der Klägerin auf der ersten Stufe zustehenden Vergütungen Abzugsteuer (auf Bruttobasis) einbehalten und abgeführt hätten, wovon jedoch aus den beschriebenen Gründen nicht ausgegangen werden kann.

41 cc) Die Inanspruchnahme auf Bruttobasis der Vergütung abzüglich der vom FA anhand der von der Klägerin eingereichten Unterlagen ermittelten Betriebsausgaben hält der unionsrechtlichen Prüfung stand. Gemäß § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG sind von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs keine Abzüge, zum Beispiel für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, zulässig. Jedoch gilt diese Einschränkung aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts für unmittelbar im Zusammenhang mit den Einnahmen stehende (Betriebs-)Ausgaben nicht, soweit der Vergütungsgläubiger in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässig ist. Solche Ausgaben des Vergütungsgläubigers sind entgegen dem Regelungswortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG im Steuerabzugsverfahren zu berücksichtigen, wenn sie dem Vergütungsschuldner mitgeteilt worden

sind (EuGH-Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen vom 03.10.2006 - C-290/04, EU:C:2006:630, BStBl II 2007, 352; Senatsurteile vom 24.04.2007 - I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95; vom 25.04.2012 - I R 76/10, BFH/NV 2012, 1444).

42 Mit ihrer Rüge, die verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide seien nicht hinreichend bestimmt, weil das FA die Zusammensetzung der in Befolgung des Unionsrechts jeweils in Abzug gebrachten Betriebsausgaben nicht erläutert habe, bleibt die Revision ohne Erfolg. Aus der Begründung der Einspruchsentscheidung ergibt sich für jede Veranstaltung der genaue Betrag an Betriebsausgaben, den das FA in Abzug gebracht hat, sodass die Haftungsbescheide an keinem Bestimmtheitsmangel leiden. Sollte die Klägerin der Auffassung sein, dass die vom FA angesetzten Beträge zu gering seien, hätte es ihr oblegen darzulegen, welche Betriebsausgaben aus ihrer Sicht stattdessen hätten in Ansatz gebracht werden müssen. Hierzu hat sie indessen nichts vorgetragen.

43 dd) Ohne Erfolg bleibt der Einwand der Revision, die Anwendung des Brutto-Quellenbesteuerungsverfahrens auf die Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Künstler würde "Großverdiener" mit hohen Gewinnen im Vergleich zu gebietsansässigen oder gebietsfremden Künstlern auf der gleichen Netto-Einkommensebene, die eine höhere Steuer zu zahlen hätten, bevorzugen, worin eine nicht angemeldete und notifizierte Beihilfe im Sinne von Art. 92 Abs. 1 EGV und Art. 87 Abs. 1 EG (jetzt Art. 107 Abs. 1 AEUV) zu sehen sei, die dem Durchführungsverbot der Art. 93 Abs. 3 Satz 3 EGV und Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG (jetzt Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV) unterliege. Das Durchführungsverbot bezieht sich auf die Durchführung der Begünstigung und würde folglich nicht umgekehrt dazu führen, dass die durch die Maßnahme Benachteiligten ebenfalls in den Genuss der verbotenen Begünstigung kommen würden. Im Übrigen ist zu bezweifeln, dass es sich bei einer Begünstigung von Unternehmen mit günstigeren Kostenstrukturen und höherem Gewinnpotential um eine selektive, nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige betreffende Maßnahme handelt, wie sie der Tatbestand der Beihilfe voraussetzt (vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABlEU 2016, Nr. C 262, Rz 117 ff.).

44 e) Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass der gemäß § 50a Abs. 4 Satz 2 EStG im Streitzeitraum anzuwendende Steuersatz der Abzugsteuer von 25 % der Einnahmen, mit dem die Einkommensteuer des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers nach Maßgabe von § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG im Grundsatz abgegolten war, wegen Verstößen gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 des Grundgesetzes --GG--) oder die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) verfassungswidrig gewesen ist.

45 Nach der Rechtsprechung des BVerfG verletzt der zu einer Bruttobesteuerung führende Quellensteuerabzug mit Abgeltungswirkung nicht den Gleichheitssatz, weil allein die steuerliche Erfassung im Quellenabzugsverfahren ausreichende Gewähr für eine wirksame Steuererhebung bietet und diese Erhebungsart dem objektsteuerartigen Charakter der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen Rechnung trägt (BVerfG-Beschlüsse vom 24.09.1965 - 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 --zur früheren "Kuponsteuer"--; vom 05.09.1975 - 1 BvR 219/75, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1975, 540 --zu § 1 der vormaligen Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich--; s.a. Senatsurteil vom 03.09.2020 - I R 80/16, BFHE 270, 353, BStBl II 2021, 237; kritisch Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 49 Rz 3; Valta in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 6.139 ff.). Die weitgehende Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei beschränkt Steuerpflichtigen stützt sich auf die Erwägung, dass diese Umstände ausschließlich und hinreichend in ihrem Wohnsitzstaat berücksichtigt sind (BVerfG-Beschluss vom 24.09.1965 - 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119). Dass hiervon abweichend im vorliegenden Fall die von der Klägerin verpflichteten Künstlergruppen ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich in Deutschland erzielt haben, ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Die vorstehenden Erwägungen zur Einkommensteuer gelten entsprechend für die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Wege des abgeltenden Quellensteuerabzugs.

46 Was das nach dem Wortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG bestehende Abzugsverbot für Betriebsausgaben betrifft, so ist auch im Zusammenhang mit der verfassungsrechtlichen Beurteilung zu berücksichtigen, dass die Bruttobesteuerung beim Steuerabzug --wie oben ausgeführt-- aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts insoweit eingeschränkt ist, als vom Vergütungsgläubiger mitgeteilte, im Zusammenhang mit den Einnahmen stehende Betriebsausgaben in Abzug zu bringen sind.

47 f) Die aus den Haftungsbescheiden resultierenden Ansprüche sind nicht zahlungsverjährt.

48 aa) Ansprüche aus dem Steuerverhältnis unterliegen nach § 228 Satz 1 AO einer besonderen Zahlungsverjährung, deren Frist nach Satz 2 der Vorschrift fünf Jahre beträgt. Gemäß § 229 Abs. 1 Satz 1 AO beginnt die Zahlungsverjährung mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Da die

verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide im Jahr 1999 erlassen worden sind, hätte die Verjährungsfrist folglich grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.1999 zu laufen begonnen. Da das FA jedoch bereits am 09.12.1999 beziehungsweise 15.12.1999 antragsgemäß die Aussetzung der Vollziehung der Haftungsbescheide bis zur Entscheidung über die Einsprüche bewilligt hatte, welche nach § 231 Abs. 1 Satz 1 AO die Verjährung unterbricht, hat die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahrs zu laufen begonnen, in dem die Unterbrechung geendet hat (§ 231 Abs. 3 AO). Die Verjährungsunterbrechung endete vorliegend mit Erlass der Einspruchsentscheidung vom 28.05.2019, sodass mit Ablauf des 31.12.2019 die fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen begonnen hat.

49 bb) Die von der Revision vertretene Auffassung, Zahlungsverjährung sei aufgrund der verfassungsrechtlichen Rechtsweggarantie (Art. 19 GG) im Streitfall wegen zu langen Hinauszögerns der Einspruchsentscheidung durch das FA bereits vor Erlass der Einspruchsentscheidung eingetreten, trifft nicht zu. Die Verjährungsfristen und die Regeln hinsichtlich der Verjährungsunterbrechung sind gesetzlich im Einzelnen für alle Fälle festgelegt und einer abweichenden Handhabung je nach den besonderen Umständen des Einzelfalls nicht zugänglich. Eine verfassungswidrige Verletzung der Rechtsweggarantie ist in diesen starren Fristen und Regeln --auch im Hinblick auf die vorliegende Konstellation eines nach dem Vorbringen der Revision von der Behörde dilatorisch betriebenen Rechtsbehelfsverfahrens-- nicht zu sehen. Zwar folgt aus Art. 19 Abs. 4 GG ein verfassungsrechtlich geschützter Anspruch auf Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit. Diesen Anspruch kann der Steuerpflichtige jedoch gegebenenfalls mit Erhebung einer Untätigkeitsklage gemäß § 46 FGO aus eigener Kraft durchsetzen.

50 g) Die Ansprüche aus den Haftungsbescheiden sind nicht infolge des langen Zuwartens des FA mit der Einspruchsentscheidung verwirkt.

51 aa) Das Rechtsinstitut der Verwirkung ist Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben und ein Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Tuns. Ein Anspruch ist verwirkt, wenn der Berechtigte durch sein Verhalten einen Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen hat, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit die Geltendmachung seines Anspruchs als illoyale Rechtsausübung empfunden werden muss (Senatsurteil vom 19.12.1979 - I R 23/79, BFHE 129, 462 , BStBl II 1980, 368; BFH-Urteil vom 31.08.1993 - VII R 69/91, BFHE 173, 1, BStBl II 1995, 846; Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 169). Der bloße Zeitablauf reicht mithin für die Verwirkung nicht aus. Vielmehr muss zu dem bloßen Zeitmoment (Untätigbleiben des Berechtigten) grundsätzlich ein bestimmtes Verhalten des Berechtigten hinzutreten, das den Verpflichteten bei objektiver Beurteilung zu der Annahme berechtigte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden (Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vorbem. zu §§ 169 bis 171 AO). Aus diesem Grund führt nach ständiger Rechtsprechung eine überlange Dauer eines Einspruchs- oder Klageverfahrens nicht zur Verwirkung desjenigen Steueranspruchs, der Gegenstand des verzögerten Verwaltungsverfahrens oder Rechtsstreits ist (Senatsurteil vom 24.10.2006 - I R 90/05, BFH/NV 2007, 849; BFH-Urteile vom 13.12.1995 - XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232; vom 27.04.2016 - X R 1/15, BFHE 253, 306, BStBl II 2016, 840).

52 bb) Der vorliegende Fall rechtfertigt keine abweichende Beurteilung. Zwar dauerten die Einspruchsverfahren mit einer Zeitspanne von nahezu 20 Jahren außergewöhnlich lange an. Anders als es die Darstellung im FG-Urteil ("Einspruchsverfahren mit Zustimmung der Klägerin ... ruhend gestellt") suggerieren könnte, hat das FA ausweislich der behördlichen Rechtsbehelfsakte auch keine förmliche Anordnung des Ruhens des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO oder eine Aussetzung des Verfahrens wegen Vorgreiflichkeit eines anderweitigen Verfahrens nach Maßgabe von § 363 Abs. 1 AO verfügt. Jedoch ist auch ohne derartige förmliche Maßnahmen erkennbar, dass das FA die Einspruchsverfahren deshalb nicht vorangebracht hat, weil es zunächst den Ausgang anderer Verfahren hat abwarten wollen und dass die Klägerin dies auch erkannt hat und dieser Verfahrensweise nicht entgegengetreten ist.

53 So waren die Fragen der Unionsrechtsmäßigkeit der Haftung des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 5 EStG und des Ausschlusses der Berücksichtigung von Betriebsausgaben des Vergütungsgläubigers in diesem Zusammenhang zunächst ungeklärt und wurden erst durch das EuGH-Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen vom 03.10.2006 - C-290/04, EU:C:2006:630, BStBl II 2007, 352 beziehungsweise das anschließende Senatsurteil in dieser Sache vom 24.04.2007 - I R 39/04 (BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95) höchstrichterlich entschieden. Der Geschäftsführer der Klägerin selbst hat noch im Oktober 2010 --fast 11 Jahre nach Erhebung der Einsprüche-- gegenüber dem FA (im Namen einer Schwestergesellschaft der Klägerin, aber auch im Hinblick auf die die Klägerin betreffenden Haftungsbescheide) mitgeteilt, eine Einspruchsentscheidung sei "zum jetzigen Zeitpunkt nicht zielführend", weil das BMF ein Schreiben zum Steuerabzug nach § 50a EStG vorbereite. Dass das FA anschließend noch weiter mit der Einspruchsentscheidung zugewartet hat, hat seine Ursache offenkundig darin gehabt, dass es zunächst die hier nicht verfahrensgegenständlichen Einsprüche betreffend Haftungsbescheide für noch weiter zurückliegende Zeiträume (1992 bis 1995) beschieden hat, was sodann --hinsichtlich des Jahrs 1994-- zu einem Klageverfahren vor

dem Niedersächsischen FG geführt hat, welches durch Urteil vom 18.01.2018 - 14 K 5/17 (rechtskräftig nach Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde durch Senatsbeschluss vom 12.09.2018 - I B 19/18) entschieden worden ist. Vor diesem Hintergrund hatte die Klägerin zu keinem Zeitpunkt berechtigten Anlass zu der Annahme, sie werde hinsichtlich des Zeitraums 1996 bis 1999 vom FA nicht mehr in Anspruch genommen.

54 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de