Urteil vom 25. Oktober 2023, I R 8/18

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 25.10.2023 I R 35/21 und I R 9/18 - Unzulässige Klageänderung während des Revisionsverfahrens - Zahlungsverjährung vor Klageerhebung - Darlegung fehlender Gewinnerzielungsabsicht beim Steuerabzug für das Honorar ausländischer Künstler - Unionsrechts- und Verfassungsmäßigkeit des Steuerabzugs

ECLI:DE:BFH:2023:U.251023.IR8.18.0

BFH I. Senat

FGO § 40, FGO § 123 Abs 1, FGO § 138 Abs 1, AO § 228, AO § 232, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 50a Abs 4 S 2, EStG § 50a Abs 4 S 3, EStG § 50a Abs 4 S 4, EStG § 50a Abs 5 S 5, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 1, EStG § 50a Abs 4 S 2, EStG § 50a Abs 4 S 3, EStG § 50a Abs 4 S 4, EStG § 50a Abs 5 S 5, EG Art 49, AEUV Art 56, GG Art 3, EStG VZ 2005

vorgehend FG München, 29. Januar 2018, Az: 7 K 52/16

Leitsätze

1. NV: Der Übergang von der Anfechtungsklage zu einer isoliert auf Aufhebung der Einspruchsentscheidung gerichteten Klage während des Revisionsverfahrens ist eine nach § 123 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung unzulässige Klageänderung.

2. NV: Eine Anfechtungsklage gegen die Steuerfestsetzung (hier: Haftungsbescheid) ist wegen fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig, wenn bereits vor Klageerhebung Zahlungsverjährung eingetreten war und der Eintritt der Zahlungsverjährung zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht (Abgrenzung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.04.1996 - II R 37/93, BFH/NV 1996, 865). Es liegt kein Fall der Erledigung der Hauptsache vor.

3. NV: 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 (insoweit gleichlautend mit Senatsurteil vom 25.10.2023 - I R 35/21, BFHE 283, 1).

4. NV: 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 das Jahr 2000 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 Finanzgerichts München vom 29.01.2018 - 7 K 52/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des erstinstanzlichen Klageverfahrens hat die Klägerin zu 98 % und der Beklagte zu 2 % zu tragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin allein zu tragen.

Tatbestand

I

..

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine (nach Ablehnung eines Konkursantrags) in Liquidation befindliche GmbH österreichischen Rechts mit Sitz in A (Republik Österreich). Sie ist eine Schwestergesellschaft der unter der gleichen Adresse ansässigen X-GmbH. Die Klägerin betrieb eine Konzertdirektion, die Gastspielreisen ausländischer Künstler unter anderem in den Bereichen Konzert, Oper und Operette, Theater und Ballett in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) veranstaltete. Seit Herbst 2000 schaltete sie in ihre Rechtsbeziehungen zu den inländischen Veranstaltern eine beteiligungsidentische inländische GmbH (Y) mit Sitz in B ein. Zwischen der Klägerin und der Y wurde am 15.09.2000 ein Rahmenvertrag geschlossen, in dem sich die Y verpflichtete, die Tourneeveranstaltungen der Klägerin in Deutschland durchzuführen und hierüber mit der Klägerin jeweils Absprachen zu treffen.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gelangte zu der Auffassung, dass die Klägerin als Vergütungsschuldnerin für die ausländischen Künstler (Vergütungsgläubiger) die Einkommensteuer nach § 50a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für die Jahre 2000 bis 2005 (Streitzeitraum) geltenden Fassung (EStG) abzuführen habe und forderte sie zunächst auf, Steueranmeldungen für die Anmeldungszeiträume III/2000 bis III/2001 einzureichen. Nachdem die Klägerin weder die angeforderten Steueranmeldungen noch Freistellungsbescheinigungen für die an die Künstler gezahlten Vergütungen und auch keine Unterlagen über die den Gastspielreisen zugrundeliegenden Honorarvereinbarungen mit den Künstlern vorgelegt hatte, erließ das FA für die Klägerin als Vergütungsschuldnerin der sogenannten zweiten Stufe (im Verhältnis zu den auftretenden Künstlerensembles als Vergütungsgläubigern der zweiten Stufe) am 30.08.2002 einen Haftungsbescheid, in dem die Besteuerungsgrundlagen geschätzt wurden. Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug ermittelte das FA, indem es Kontrollmitteilungen über die von der Y mit den inländischen Veranstaltern abgeschlossenen Auftrittsvereinbarungen auswertete. Hierbei wurde die Klägerin gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für die von den ausländischen Künstlern geschuldete Einkommensteuer sowie Solidaritätszuschlag für die Anmeldungszeiträume III/2000 bis III/2001 in Höhe von ... € in Haftung genommen (Einkommensteuer ... €, Solidaritätszuschlag ... €). Die Haftungssumme setzte sich aus einem nach Bruttovergütungen von ... DM (... €) bemessenen Steuerabzugsbetrag zusammen.

3 Im Rahmen des Verfahrens über die Aussetzung der Vollziehung setzte das Finanzgericht (FG) München mit Beschluss vom 19.05.2004 - 1 V 717/03 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2004, 1532) die Vollziehung des Haftungsbescheids für die Dauer des Einspruchsverfahrens in Höhe von ... € aus. Auf die Beschwerde der Klägerin erhöhte der erkennende Senat mit Beschluss vom 17.05.2005 - I B 108/04 (BFH/NV 2005, 1778) den Betrag, bis zu dem die Vollziehung des Bescheids für die Dauer des Einspruchsverfahrens ausgesetzt wurde, auf ... €.

4 Mit Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015 setzte das FA die Haftungsschuld auf ... € (... € Einkommensteuer, ... € Solidaritätszuschlag) herab. Abweichend vom ursprünglichen Haftungsbescheid nahm das FA die Klägerin nicht mehr für Vergütungen in Haftung, die Gastspiele von Künstlern betrafen, die gemäß den beim Senat im Verfahren I B 108/04 eingereichten Unterlagen nicht über die Klägerin, sondern über die X-GmbH gebucht worden waren (IV. Quartal 2000: ... DM; I. Quartal 2001: ... DM; II. Quartal 2001: ... DM; gesamt ... DM). Entsprechend wurde für die an das Theater ... geleistete Vergütung in Höhe von ... DM verfahren. Darüber hinaus folgte das FA dem Hinweis des erkennenden Senats im Verfahren I B 108/04, dem zufolge nicht davon ausgegangen werden könne, dass eine Nettovergütung vereinbart worden sei und setzte einen Steuerabzug von 25 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag auf die um die Umsatzsteuer von 7 % erhöhten Vergütungsbeträge an.

5 Nachdem die Klägerin auch für die folgenden Vergütungszeiträume bis 2005 weder die vom FA angeforderten Steueranmeldungen noch Freistellungsbescheinigungen vorgelegt hatte, erließ das FA am 23.01.2006 gegenüber der Klägerin als Vergütungsschuldnerin für die ausländischen Künstler als Vergütungsgläubiger fünf weitere Haftungsbescheide gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für die Anmeldungszeiträume IV/2001 bis II/2005. Hierbei legte das FA geschätzte Besteuerungsgrundlagen zugrunde. Die Bemessungsgrundlage für den unterbliebenen Steuerabzug ermittelte das FA, indem es Kontrollmitteilungen über die von der Klägerin mit den inländischen Veranstaltern abgeschlossenen Auftrittsvereinbarungen auswertete und die darin vereinbarten Vergütungen jeweils zur Hälfte der Klägerin und der X-GmbH als an die ausländischen Künstler weitergeleitete Vergütungen zurechnete. Die Klägerin wurde darin für folgende Haftungsbeträge in Anspruch genommen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuerabzug	Solidaritätszuschlag (5,5 %)

IV/2001:	... €	... €	... €
I/2002:	... €	... €	... €
IV/2002:	... €	... €	... €
I/2003:	... €	... €	... €
II/2003:	... €	... €	... €
IV/2003:	... €	... €	... €
I/2004:	... €	... €	... €
II/2004:	... €	... €	... €
III/2004:	... €	... €	... €
IV/2004:	... €	... €	... €
I/2005:	... €	... €	... €
II/2005:	... €	... €	... €
Summen:		**... €**	**... €**

6 Bei der Ermittlung der Haftungssummen ging das FA davon aus, dass sich die Klägerin zur Übernahme der im Inland anfallenden Steuern verpflichtet habe. Es wendete daher einen Steuersatz von 33,96 % auf die Vergütungen bis 2002 und von 25,35 % ab 2003 an.

7 Die Klägerin hat gegen die Haftungsinanspruchnahme unter anderem eingewendet, bei den künstlerischen Ensembles, die von ihr für Aufführungen in Deutschland verpflichtet worden seien, habe es sich regelmäßig um staatliche, städtische oder nicht auf Gewinn ausgerichtete Ensembles gehandelt; es habe ihnen daher nach den sogenannten Liebhabereigrundsätzen an einer Gewinnerzielungsabsicht gefehlt. Außerdem stehe dem Steuerabzug das mit der Republik Österreich bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegen und verstoße dieser gegen das Grundgesetz (GG) und gegen Unionsrecht.

8 Die sowohl gegen den Haftungsbescheid für die Anmeldezeiträume III/2000 bis III/2001 als auch gegen die Haftungsbescheide IV/2001 bis II/2005 --jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015-- gerichtete Klage hatte nur im Hinblick auf die Haftungsbescheide IV/2001 bis II/2005 teilweise Erfolg (FG München, Urteil vom 29.01.2018 - 7 K 52/16, EFG 2018, 738). Das FG änderte diese Bescheide dahingehend, dass zum einen die Vereinbarung von Brutto-Vergütungen zugrunde gelegt und zum anderen die auf die Vergütungen entfallende Umsatzsteuer von 7 % zur Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs hinzugerechnet wird. Auf die Weise ermittelte das FG folgende Beträge:

Zeitraum	**Bemessungsgrundlage**	**Steuerabzug**	**Solidaritätszuschlag (5,5 %)**
IV/2001:	... €	... €	... €
I/2002:	... €	... €	... €
IV/2002:	... €	... €	... €
I/2003:	... €	... €	... €

II/2003:	... €	... €	... €
IV/2003:	... €	... €	... €
I/2004:	... €	... €	... €
II/2004:	... €	... €	... €
III/2004:	... €	... €	... €
IV/2004:	... €	... €	... €
I/2005:	... €	... €	... €
II/2005:	... €	... €	... €
Summen:		**... €**	**... €**

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

10 Nachdem die Klägerin sich in ihrer Revisionsbegründung unter anderem auf Zahlungsverjährung berufen hat, erließ das FA am 14.01.2019 einen Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Darin wird festgestellt, dass in Bezug auf die ursprünglich im Bescheid vom 30.08.2002 festgesetzten und in der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015 herabgesetzten Haftungsbeträge mit Ablauf des 31.12.2012 Zahlungsverjährung in Höhe eines Teilbetrags von ... € eingetreten ist. In Bezug auf die Bescheide vom 23.01.2006 wird festgestellt, dass mit Wirkung vom 31.12.2011 Zahlungsverjährung hinsichtlich sämtlicher festgesetzter Haftungsbeträge (... €) sowie der hierfür angefallenen Säumniszuschläge eingetreten ist.

11 Nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten ist zudem während des Revisionsverfahrens --mit Ablauf des 31.12.2021-- Zahlungsverjährung auch im Hinblick auf weitere ursprünglich durch den Bescheid vom 30.08.2002 festgesetzte und in der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015 herabgesetzte Beträge in Höhe von insgesamt ... € eingetreten.

12 Die Klägerin hat zunächst (mit der Revisionsbegründung) beantragt, das FA unter Aufhebung des FG-Urteils "zu verurteilen, die Haftungsbescheide ... für die Kalendervierteljahre III-IV/2000, I-III/2001, IV 2001, I-IV/2002, I-IV/2003, I-IV/2004 und I-II/2005 ersatzlos aufzuheben". In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat hat die Klägerin im Hinblick auf den (während des Revisionsverfahrens zahlungsverjährten) Teilbetrag von ... € aus dem Haftungsbescheid vom 30.08.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt. Im Übrigen beantragt sie,

1. das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015 über die Haftungsbescheide vom 23.01.2006 und vom 30.08.2002 aufzuheben, soweit darin zahlungsverjährte Haftungsschulden in Höhe von ... € und ... € neu festgesetzt werden,

hilfsweise,

das FG-Urteil und die Haftungsbescheide vom 23.01.2006 in Höhe von ... € und vom 30.08.2002 in Höhe von ... €, beide in Form der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015, aufzuheben,

äußerst hilfsweise,

festzustellen, dass der Rechtsstreit wegen der Haftungsbescheide vom 23.01.2006 in Höhe von ... € und vom 30.08.2002 in Höhe von ... € wegen Eintritts der Zahlungsverjährung in der Hauptsache erledigt ist,

2. (entfallen)

3. das FA unter Aufhebung des FG-Urteils zu verurteilen, die Haftungsschuld laut Haftungsbescheid über den

Steuerabzug nach § 50a EStG vom 30.08.2002 für III/2000 in Form der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015 von ... € (... € und ... €) auf 0 € herabzusetzen.

13 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.

14 Das FA schließt sich der Teil-Erledigungserklärung der Klägerin an und beantragt im Übrigen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 1. Revisionsanträge zu 1. (Haftungsbeträge, hinsichtlich derer das FA mit Abrechnungsbescheid vom 14.01.2019 den Eintritt der Zahlungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2011 beziehungsweise des 31.12.2012 festgestellt hat --die mit Haftungsbescheid 23.01.2006 festgesetzten ... € und weitere mit Haftungsbescheid vom 30.08.2002 festgesetzte ... €--.)

17 a) Der auf die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015 gerichtete Hauptantrag ist unzulässig. Es handelt sich dabei um eine gemäß § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO im Revisionsverfahren nicht zulässige Klageänderung.

18 aa) In erster Instanz hat die Klägerin beantragt, "die angefochtenen Haftungsbescheide und die hierzu erlassenen Einspruchsentscheidungen vom 06.11.2015 aufzuheben". Dieser Antrag ist vom FG richtigerweise als Anfechtungsklage im Sinne von § 40 Abs. 1 Variante 1 FGO verstanden worden, deren Gegenstand nach § 44 Abs. 1 FGO die ursprünglichen Verwaltungsakte (hier: die Haftungsbescheide vom 30.08.2002 und vom 23.01.2006) in der Gestalt sind, die sie durch die Entscheidung über die außergerichtlichen Rechtsbehelfe (hier: die Einspruchsentscheidung des FA vom 06.11.2015) gefunden haben. Ein Anhalt dafür, dass die Klägerin bereits vor dem FG eine isolierte Aufhebung nur der Einspruchsentscheidung begehrt haben könnte, kann ihrem erstinstanzlichen Vorbringen nicht entnommen werden.

19 bb) Der Übergang von einer auf Aufhebung beziehungsweise Änderung des Steuerbescheids gerichteten auf eine isoliert auf Aufhebung der Einspruchsentscheidung abzielenden Klage ist eine im Revisionsverfahren nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO unzulässige Klageänderung (vgl. zur umgekehrten Situation Seer in Tipke/Kruse, § 123 FGO Rz 4; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 67 FGO Rz 23; Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 44 FGO Rz 371). Die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung ist nicht als ein Weniger (Minus) in der gegen den Steuerbescheid gerichteten Klage enthalten; vielmehr handelt es sich um jeweils unterschiedliche Streitgegenstände (FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 08.02.1972 - III 116/71, EFG 1972, 299; a.A. Paetsch in Gosch, FGO § 67 Rz 21). Aus der Regelung des § 44 Abs. 1 FGO ergibt sich, dass die behördliche Rechtsbehelfsentscheidung gegenüber dem Ausgangsbescheid lediglich insoweit eine neue Regelung trifft, wie die Änderung reicht. Das Gesetz bestimmt nicht neben dem ursprünglichen Verwaltungsakt zusätzlich die Rechtsbehelfsentscheidung zum Verfahrensgegenstand, sondern bezieht lediglich die durch die Rechtsbehelfsentscheidung bewirkte "Gestalts"-Veränderung des Ursprungsbescheids, die unmittelbar diesem zuzurechnen ist, in den Gegenstand der Anfechtungsklage ein (von Beckerath in Gosch, FGO § 44 Rz 171 f.; s.a. zu der § 44 Abs. 1 FGO entsprechenden Regelung des § 79 Abs. 1 Nr. 1 der Verwaltungsgerichtsordnung Dawin, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1987, 872; Müller, Neue Juristische Wochenschrift 1982, 1370, 1371). Diesem Verständnis entspricht auch die ständige Rechtsprechung, der zufolge das Gericht eine isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung bei der Anfechtungsklage nur vornehmen darf, falls der Kläger einen entsprechenden Antrag gestellt hat (z.B. Senatsurteil vom 22.01.1992 - I R 20/91, BFH/NV 1992, 562; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.03.2017 - IX R 47/15, BFH/NV 2017, 1044).

20 cc) Der Umstand, dass neben der Klägerin auch das FA und das FG es versäumt haben, die durch die angefochtenen Haftungsbescheide begründeten Steueransprüche rechtzeitig auf Zahlungsverjährung zu überprüfen, ändert nichts an der Unzulässigkeit der Klageänderung im Revisionsverfahren.

21 Zwar weist die Revision zutreffend darauf hin, dass der Eintritt der Zahlungsverjährung, die nach § 232 AO das Erlöschen des Steueranspruchs bewirkt, in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.02.2002 - VII R 33/01, BFHE 197, 569, BStBl II 2002, 447; Loose in Tipke/Kruse, § 232 AO Rz 5). Tritt die Zahlungsverjährung --wie im Streitfall-- während des Einspruchsverfahrens ein, darf eine Einspruchsentscheidung insoweit nicht mehr ergehen (BFH-Urteil vom 24.04.1996 - II R 37/93, BFH/NV 1996, 865); das Einspruchsverfahren ist vielmehr einzustellen (Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 232 Rz 5). Gleichermaßen haben die Gerichte den Eintritt der Zahlungsverjährung in jeder Lage des Rechtsstreits von Amts wegen zu prüfen (BFH-Urteil vom 07.11.2018 - X R 34/16, BFH/NV 2019, 686; Loose in Tipke/Kruse, § 232 AO Rz 5). Die sonach im Streitfall zu konstatierenden Mängel im Verwaltungs- und Gerichtsverfahren mindern jedoch nicht die prozessrechtliche Eigenverantwortlichkeit der Klägerin (vgl. BFH-Beschluss vom 18.09.2002 - IV B 110/00, BFH/NV 2003, 186). Insbesondere bezieht sich die richterliche Pflicht zur Hinwirkung auf die Stellung sachdienlicher Prozessanträge nach § 76 Abs. 2 FGO nur auf die äußere Fassung der gestellten Anträge und reicht nicht bis zu einer inhaltlichen Disposition über das Klagebegehren (vgl. BFH-Beschluss vom 20.10.2011 - V B 15/11, BFH/NV 2012, 247; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 76 Rz 69).

22 b) In Bezug auf den (ersten) Hilfsantrag zu 1., der auf Aufhebung (Bescheid vom 23.01.2006) beziehungsweise Teilaufhebung (Bescheid vom 30.08.2002) der Haftungsbescheide --jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015-- gerichtet ist, ist die Revision im Ergebnis unbegründet. Die Klage war insoweit von vornherein unzulässig, weil es der Klägerin aufgrund der eingetretenen Zahlungsverjährung bereits zum Zeitpunkt der Erhebung der Klage im Jahr 2016 an dem erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis gefehlt hat.

23 aa) Der Eintritt der Zahlungsverjährung bewirkt gemäß § 232 AO, dass der Anspruch aus dem Steuerverhältnis erlischt. Nach ständiger Rechtsprechung führt der Eintritt der Zahlungsverjährung daher zur Erledigung der Hauptsache eines anhängigen Rechtsstreits über die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung (Fortfall des Rechtsschutzbedürfnisses, BFH-Urteile vom 26.04.1990 - V R 90/87, BFHE 160, 348, BStBl II 1990, 802; vom 24.04.1996 - II R 37/93, BFH/NV 1996, 865; vom 18.08.2020 - VII R 39/19, BFH/NV 2021, 329). Ist Zahlungsverjährung --wie im Streitfall-- bereits vor Erhebung der Klage über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung eingetreten, dann besteht schon im Zeitpunkt der Klageerhebung kein Rechtsschutzbedürfnis mehr; die Klage ist von vornherein unzulässig (Erledigung der Hauptsache vor Klageerhebung, vgl. Brandis in Tipke/Kruse, § 138 FGO Rz 11).

24 bb) Nach der Rechtsprechung des II. Senats des BFH (Urteil vom 24.04.1996 - II R 37/93, BFH/NV 1996, 865) entfällt das Rechtsschutzbedürfnis für eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid ausnahmsweise nicht, wenn mit der Klage (unter anderem) Zahlungsverjährung geltend gemacht wird und das FA im Einspruchsverfahren und im Klageverfahren die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids behauptet und den Eintritt der Zahlungsverjährung bestritten hat. Eine vergleichbare Konstellation liegt hier indessen nicht vor, weil weder mit der Klage die Zahlungsverjährung geltend gemacht worden ist noch das FA den Eintritt der Zahlungsverjährung vor oder nach Erhebung der Klage bestritten hat. Die Beteiligten haben im Einspruchs- und im Klageverfahren ausschließlich um die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Haftungsbeträge gestritten. Während des erstinstanzlichen Verfahrens haben weder die Klägerin noch das FA (und auch nicht das FG) eine mögliche Zahlungsverjährung erwogen und geprüft. Aus der Unkenntnis der Beteiligten über die eingetretene Zahlungsverjährung lässt sich aber ein Rechtsschutzbedürfnis für die Erhebung der Anfechtungsklage gegen die Steuerfestsetzung nicht ableiten.

25 cc) Entgegen der Auffassung der Revision hat der Erlass der Einspruchsentscheidung durch das FA am 06.11.2015 hinsichtlich der mit Ablauf des 31.12.2011 und des 31.12.2012 zahlungsverjährten Haftungsforderungen nicht zum erneuten Beginn des Laufs einer Zahlungsverjährung geführt. Das Erlöschen der Steuerforderung gemäß § 232 AO als Rechtsfolge der Zahlungsverjährung ist endgültig. Die Forderung kann daher nach Verjährungseintritt nicht durch einen weiteren Verwaltungsakt oder eine Zahlungsaufforderung der Behörde wiederaufleben. Zwar hätten die Einspruchsentscheidungen aus den oben beschriebenen Gründen nach Eintritt der Zahlungsverjährung nicht mehr ergehen dürfen; ein Rechtsschutzbedürfnis für eine Anfechtungsklage gegen die Haftungsbescheide lässt sich daraus jedoch nicht ableiten. Ob gegebenenfalls ein Rechtsschutzbedürfnis für eine Klage auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidungen bestanden hätte, hat der Senat vorliegend nicht zu entscheiden, weil ein solcher Antrag nicht Gegenstand der erstinstanzlichen Klage war und die erstmalige Antragstellung in der Revisionsinstanz aus den genannten Gründen nicht zulässig ist.

26 c) Dem auf Feststellung der Erledigung der Hauptsache gerichteten (zweiten) Hilfsantrag der Revision (sogenannte einseitige Erledigungserklärung) kann nicht entsprochen werden, weil das die Hautsache erledigende Ereignis --der Eintritt der Zahlungsverjährung-- nicht während der Rechtshängigkeit der Klage, sondern bereits vor

Klageerhebung eingetreten ist. In dieser Situation ist die Klage wegen fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses von vornherein unzulässig; es liegt kein Fall der Erledigung vor (Senatsurteil vom 19.05.1976 - I R 154/74, BFHE 119, 219, BStBl II 1976, 785; Brandis in Tipke/Kruse, § 138 FGO Rz 11).

27 2. Auch soweit die Forderungen aus dem Haftungsbescheid vom 30.08.2002 nicht zahlungsverjährt sind (bereits gezahlte ... € für den Zeitraum III/2000, Revisionsantrag zu 3.), ist die Revision unbegründet. Das FG hat den Haftungsbescheid ohne Rechtsfehler als rechtmäßig beurteilt.

28 a) 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 gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende 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 EStG dem Steuerabzug.

29 Der Steuerabzug betrug für das Jahr 2000 25 % (§ 50a Abs. 4 Satz 2 EStG). Der mit dem Steueränderungsgesetz 2001 (StÄndG 2001) vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) in § 50a Abs. 4 Satz 5 EStG eingefügte gestaffelte Steuersatz gilt nach § 52 Abs. 58a Satz 1 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 erst für Vergütungen, die nach dem 31.12.2001 zugeflossen sind. 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 das Jahr 2000 geltenden Fassung (EStDV) das Finanzamt die Steuer von dem Vergütungsschuldner durch Haftungsbescheid (§ 191 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.

30 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.

31 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.

32 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.

33 bb) Mangels hinreichend konkreter gegenteiliger Anhaltspunkte ist die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die ausländischen Künstlerensembles, an die die Klägerin im III. Quartal 2000 Vergütungen gezahlt hat --das sind ausweislich der Anlage zum Haftungsbescheid die ...bühne ... (für zwölf Aufführungen "...") und die ... Oper ... (für zwei Aufführungen "...")-- Gewinnerzielungsabsicht gehabt haben und damit einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig gewesen sind.

34 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).

35 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 ...bühne ... und die ... Oper ... seien für Inszenierungen bekannt, die ein möglichst breites Publikum ansprächen und damit einen größtmöglichen kommerziellen Erfolg versprächen.

36 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.

37 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.

38 ddd) Die im Streitfall auf der Grundlage der Feststellungen der Vorinstanz erkennbaren objektiven Gegebenheiten

legen eine Gewinnerzielungsabsicht der ...bühne ... und der ... Oper ... als professionellen Theater- und Musikgruppen 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 ausschließlich 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.

39 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.

40 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).

41 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.

42 Abgesehen davon, dass das DBA-Österreich 2000 erst im Jahr 2003 erstmals anwendbar gewesen ist (Art. 31 DBA-Österreich 2000) und das für das Jahr 2000 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.

43 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 geweigert hatte, die mit den Künstlern abgeschlossenen Verträge vorzulegen und das FA 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 bereits in dem Beschluss vom

17.05.2005 - I B 108/04 (BFH/NV 2005, 1778) ausgeführt hat, ist es zudem unschädlich, dass die von der Klägerin 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.

44 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. 49 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft 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--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 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.

45 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 zur Y) 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.

46 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.

47 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 Y hinsichtlich der der Klägerin geschuldeten Vergütungen für die Veranstaltungen des III. Quartals 2000 auf erster Stufe Abzugsteuer auf Bruttobasis --mithin ohne Abzug der seitens der Klägerin an die Künstlerensembles zu zahlenden Vergütungen als Betriebsausgaben-- einbehalten und abgeführt hat.

48 Mit ihrer Verfahrensrüge, das FG habe die richterliche Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt, indem es den Kaskadeneffekt nicht aufgeklärt habe, hat die Revision keinen Erfolg. Die Rüge ist schon nicht hinreichend begründet worden, weil substantiierte Angaben dazu fehlen, mit welchen Mitteln das FG den Sachverhalt hätte weiter aufklären sollen und welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung voraussichtlich ergeben hätten (ständige Rechtsprechung zu den Darlegungsanforderungen, z.B. BFH-Beschluss vom 24.05.1977 - IV R 45/76, BFHE 122, 396, BStBl II 1977, 694; Senatsbeschluss vom 22.10.2015 - I B 94/14, BFH/NV 2016, 748). Im Übrigen liegt die Frage, ob und in welcher Höhe die Y Steuerabzüge auf die der Klägerin zustehenden Vergütungen vorgenommen hat, im unmittelbaren Wahrnehmungsbereich der Klägerin. Aus welchen Gründen sie hierzu nichts Konkretes vorgetragen hat, sondern lediglich auf eine unterbliebene gerichtliche Sachaufklärung verweist, erschließt sich nicht.

49 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 Y für die der Klägerin auf der ersten Stufe zustehenden Vergütungen Abzugsteuer (auf Bruttobasis) einbehalten und abgeführt hätte, wovon jedoch aus den beschriebenen Gründen nicht ausgegangen werden kann.

50 cc) Die Inanspruchnahme auf Bruttobasis der Vergütung hält der unionsrechtlichen Prüfung im Streitfall stand. Gemäß § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG (in der bis 31.12.2001 geltenden Fassung) sind von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs keine Abzüge, zum Beispiel für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, zulässig. Allerdings 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 Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig ist. Solche Ausgaben des Vergütungsgläubigers sind entgegen dem Regelungswortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 3 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). Im Streitfall ist indessen nicht erkennbar oder geltend gemacht, dass die ...bühne ... oder die ... Oper ... der Klägerin konkrete Aufwandspositionen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den ihr zur Verfügung gestellten Leistungen der Musikergruppe mitgeteilt hätten.

51 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. 87 Abs. 1 EG (jetzt Art. 107 Abs. 1 AEUV) zu sehen sei, die dem Durchführungsverbot des 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.).

52 e) Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass der gemäß § 50a Abs. 4 Satz 2 EStG im Jahr 2000 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 GG) oder die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) verfassungswidrig gewesen ist.

53 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 Künstler 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.

54 Was das nach dem Wortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 3 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.

55 3. Der Senat hat die von der Klägerin erhobenen Rügen von Verfahrensmängeln auch insoweit zur Kenntnis genommen und geprüft, als sie vorstehend nicht ausdrücklich erwähnt worden sind. Er hält die Rügen nicht für durchgreifend und sieht insoweit gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer Begründung ab.

56 4. Soweit die Beteiligten den Rechtsstreit übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt haben (Teilbetrag von ... € aus dem Haftungsbescheid vom 30.08.2002) ist das angefochtene Urteil --einschließlich der darin enthaltenen Kostenentscheidung-- gegenstandslos geworden, sodass der Senat nur noch über die Kosten des Rechtsstreits zu entscheiden hat (BFH-Beschlüsse vom 19.11.2008 - VI R 80/06, BFHE 223, 410, BStBl II 2009, 547; vom 08.10.2019 - V R 15/18, BFHE 266, 28).

57 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1, § 138 Abs. 1 FGO.

58 Die Kosten des erstinstanzlichen Verfahrens waren nach § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO dem FA aufzuerlegen, soweit das FG der Klage stattgegeben hatte (2 %). Von der Möglichkeit des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, bei geringfügigem Unterliegen eines Beteiligten die Kosten insgesamt dem anderen Beteiligten aufzuerlegen, wird aufgrund des außerordentlich hohen Streitwerts der Sache kein Gebrauch gemacht (vgl. BFH-Beschluss vom 24.05.1993 - V B 33/93, BFH/NV 1994, 133). Die Kosten des erfolglosen Revisionsverfahrens trägt allein die Klägerin. Gleiches gilt gemäß § 138 Abs. 1 FGO nach billigem Ermessen unter Berücksichtigung des Sach- und Streitstands für die Kosten des übereinstimmend für erledigt erklärten Teils des Rechtsstreits. Nach summarischer Einschätzung des Senats (vgl. zu dem Prüfungsmaßstab BFH-Beschluss vom 28.02.2012 - VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135; Brandis in Tipke/Kruse, § 138 FGO Rz 68) wäre die diesbezügliche Revision der Klägerin ohne den Eintritt des erledigenden Ereignisses --dem Eintritt der Zahlungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2021-- mutmaßlich als unbegründet zurückgewiesen worden. Auf die obigen Ausführungen zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids vom 30.08.2002 (II.2.) wird Bezug genommen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de