

## Rechtsschutzlücken bei der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln<sup>1</sup>

### 1. Der Ausgangspunkt: Deutsches Außensteuerrecht oder „In der Vielfalt liegt die Würze“

Bei der Besteuerung von Tätigkeiten ausländischer Künstler oder Sportler, die durch ihre Ausübung im Inland einen Bezug zur deutschen Steuerhoheit haben (können), streiten vielfältige Interessen und Ziele miteinander. Zum einen geht es um die möglichst vollständige Erfassung in Deutschland steuerbarer Einkünfte; demgegenüber steht zunächst das Interesse des jeweils (anderen) Ansässigkeitsstaates, sich zunächst das Welteinkommen „seiner“ Steuersubjekte möglichst umfassend zu sichern. Dieser klassische Interessenkonflikt wird herkömmlicherweise durch Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. Dabei ist nicht nur das materielle deutsche und das entsprechende materielle ausländische Steuerrecht mit ihren meist unterschiedlichen Begrifflichkeiten und Anknüpfungssachverhalten im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen, sondern als Dritter im Bunde ist auch das jeweils einschlägige DBA mit einzubeziehen. Zwar ist insoweit anerkannt, daß eine Steuerpflicht als solche durch ein DBA nicht begründet werden soll; gleichwohl bleibt die Notwendigkeit, die dort wiederum oft mit unterschiedlichem Verständnis (und Auslegungsmöglichkeiten) belegten Begriffe im Hinblick auf die beiden involvierten nationalen Steuerrechte zu synchronisieren.

Eine besondere Anreicherung erfährt diese Grundproblematik bei Sportlern, Künstlern und sonstigen Medienakteuren sowie bei den (oft hiermit zusammenhängenden) Einkünften aus Urheberrechten, Verwertungsrechten, Lizenzen etc. Da diese Einkünfte bzw. die sie verwirklichenden Steuerrechtssubjekte (nicht nur) dem deutschen Fiskus als besonders „flüchtig“ erscheinen, ergibt sich offenbar ein besonderes Bedürfnis nach tatsächlicher Sicherung – potentieller – Steueransprüche, wie es in § 50 a Abs. 4–7 EStG zum Ausdruck kommt. Hinzu kommt, daß die dabei in Rede stehenden Beträge im Einzelfall beträchtlich sein können, weshalb sich der Gesetzgeber offensichtlich aufgrund der Annahme einer besonderen Anfälligkeit für Steuerumgehungen genötigt sah, diese scheinbar häufige Praxis der

potentiell vagabundierenden, aber zugleich einfallreichen ausländischen Steuersubjekte durch besondere „Umgehungsverhütungsvorschriften“ wie § 49 Abs. 1 Nr. 2 d a. E. EStG oder § 50 d Abs. 3 EStG über den allgemeinen Anwendungsbereich des § 42 AO hinaus zu sanktionieren.

Vereinfachend ausgedrückt hat dies zu einem allerdings im Detail hoch komplizierten Regelungsgeflecht geführt, das im Grundprinzip zu einer im Zweifel eingreifenden Steuereinbehaltungspflicht des – regelmäßig im Inland greifbaren – Vergütungsschuldners in Höhe von derzeit 20 % der Bruttoeinnahmen gem. § 50 a Abs. 4 EStG führt. Diese Grundregel kollidiert aber ihrerseits wieder mit zahlreichen Normen. Dies gilt z. B. für das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Anknüpfung lediglich an die (Brutto-) Einnahmen (vgl. § 50 a Abs. 4 S. 2 u. 3 EStG), für Zuweisungen der Steuerhoheit aufgrund von DBA, europarechtlichen Verpflichtungen aufgrund der Diskriminierungsverbote, insbesondere im Rahmen der Grundfreiheiten, und für weitere Gesichtspunkte. Deshalb mußte diese am deutschen Fiskalinteresse orientierte Grundregel in zahlreichen Fällen partiell aufgehoben oder zumindest eingeschränkt werden, wovon insbesondere die §§ 50 a und 50 d EStG in ihren ständig wechselnden Fassungen ein beredtes Zeugnis ablegen.

Aus den genannten Gesichtspunkten wird in diesem Bereich auch nicht nur die formale Abzugspflicht, sondern auch das materielle Haftungsrisiko dem Vergütungsschuldner auferlegt, der bei seiner Beurteilung über eine evtl. Abzugspflicht neben den ohnehin schon komplizierten Verfahrensfragen regelmäßig folgende materielle Gesichtspunkte dem Grunde nach zu prüfen hat:

- Zunächst stellt sich die Frage, ob überhaupt ein (nach deutschem Steuerrecht) steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang vorliegt. Fraglich kann dies z. B. bei Schadensersatzansprüchen oder Entschädigungen sein.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

<sup>1</sup> Prof. Zacher ist Partner der Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln, und ordentlicher Professor für Wirtschaftsrecht, Steuerwesen und europäische Unternehmensführung an der FHDW, Bergisch Gladbach.

- Danach stellt sich die Frage, ob nach den detaillierten, aber zum Teil ebenso auslegungsbedürftigen wie umstrittenen materiellen Tatbestandsvoraussetzungen des § 50 a Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG Einkünfte in dort definierten Ausprägungen vorliegen. Ständige Diskussionsfelder sind hier nicht nur einzelne Begriffe wie die Künstlereigenschaft, sondern z. B. auch die Beurteilung der Selbständigkeit oder des Zusammenhangs mit der berufstypischen Tätigkeit (z. B. Problematik der Talk-Show-Auftritte und Interviews etc.).
- Des Weiteren wird der Vergütungsschuldner die Frage mit einbeziehen müssen, ob ggf. ein DBA eine andere Steuerzuweisung gebietet.
- Auch kann es im Einzelfall fraglich sein, ob die Grundfreiheiten des EG-Vertrages die deutschen Abzugsbesteuerungsregeln einschränken.<sup>2</sup>
- Schließlich sind auch differenzierte Fragen bei der richtigen Bemessungsgrundlage zu entscheiden, nicht zuletzt wegen der Anknüpfung an die Bruttoeinnahmen (z. B. verauslagte oder erstattete Fremd- bzw. Eigenkosten).

Um den Vergütungsschuldner bei dem sich danach naturgemäß ergebenden hohen Risiko materieller Fehlentscheidungen nicht allzu sehr „im Regen stehen zu lassen“, haben Gesetzgeber und Finanzgerichte versucht, die Risiken diesbezüglicher Fehlentscheidungen für den Vergütungsschuldner durch einige Besonderheiten des Verfahrensrechts erträglicher zu machen. Ist dieses Ziel auch anerkennenswert, so sind doch offensichtlich die Belange des Vergütungsgläubigers und das Bedürfnis nach einem auch für diesen effektiven Rechtsschutz dabei etwas ins Hintertreffen geraten. Der Fiskus erscheint dabei manchmal als der lachende Dritte.

## 2. Theoretisches Konzept von Verfahren und Rechtsschutz

### 2.1 Grundsatz: Abzugsbesteuerung durch den Vergütungsschuldner

Gem. § 50 a Abs. 4 EStG hat der Vergütungsschuldner für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers die Abzugsteuer bis zum 10. des dem jeweiligen Kalenderquartal folgenden Monats an die Kasse des für seine Besteuerung zuständigen (Betriebs-) Finanzamts abzuführen. Zugleich hat gem. § 73 e EStDV eine entsprechende Steueranmeldung zu erfolgen. Gem. § 50 a Abs. 5 Satz 7 ist zugleich dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger auf Verlangen eine Bescheinigung über die abgeführte Steuer zu erteilen. Obwohl – wie eingangs skizziert – die Frage des Ob und der Höhe der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in diesem Zusammenhang zahlreichen Zweifelsfragen unterliegen kann, wird der Grundsatz der im Zweifel profiskalisch anzunehmenden Abführungspflicht in § 73 e Satz 5 EStDV im Sinne einer gleichsam vorweggenommenen Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung in der Weise statuiert, daß

in Zweifelsfällen Vergütungsgläubiger mangels einer ausdrücklichen Freistellungsbescheinigung<sup>3</sup> den Steuerabzug vorzunehmen hat. Der Grundsatz „im Zweifel für den Steuerabzug“ wird zudem durch das Urteil des BFH vom 28. 1. 2004<sup>4</sup> betont, das von folgenden Leitlinien ausgeht. Die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners stellt zwar nach diesem Urteil keine Steuerfestsetzung gegenüber dem Vergütungsgläubiger dar; sie soll aber – soweit nicht erfolgreich angefochten – gegenüber dem Vergütungsschuldner wie dem Vergütungsgläubiger zunächst den Rechtsgrund für das Behaltendürfen der abgeführten Steuerbeträge darstellen.<sup>5</sup>

Neben diesen verfahrensrechtlichen Aspekten ist zu berücksichtigen, daß der Vergütungsschuldner auch als materiell Haftender nach § 50 a Abs. 5 Satz 5 EStG in Anspruch genommen werden kann. Berücksichtigt man dieses Risiko und die vorstehend dargestellte „gesetzliche Vermutung der Pflicht zum Steuerabzug“, so wird deutlich, daß der Vergütungsschuldner nicht nur nach verfahrensrechtlichen Grundsätzen, sondern auch schon aufgrund eigener materieller Risikoabwägung stets das Bestreben haben wird, sich durch die Vornahme des Steuerabzugs verfahrensrechtlicher Pflichten wie materieller Haftungsrisiken zu entledigen. Dies gilt umsomehr, als er selbst bei einer zu Recht vorgenommenen Verweigerung des Steuerabzugs im Mindestfall zusätzlichen Verwaltungs- und Bearbeitungsaufwand zu gewärtigen hat, wenn die Berechtigung hierzu ggf. später problematisiert wird; materiell handelt er in einem solchen Fall jedoch in aller Regel „fremdnützig“, da der entsprechende Steuerabzugsbetrag regelmäßig auch zivilrechtlich von der vereinbarten Vergütung in Abzug zu bringen ist und dementsprechend die Gesamtbelastung für ihn gleichbleibt. Allenfalls in besonderen Fällen von Nettovergütungsvereinbarungen mit dem entsprechenden Künstler oder Sportler könnte sich auch aus der Sicht des Vergütungsschuldners ein differierendes Ergebnis in Abhängigkeit von der Entscheidung über die Steuerabzugspflicht ergeben.

### 2.2 Die zukunftsbezogene Befreiung vom Steuerabzug durch Freistellung

Das deutsche Einkommensteuerrecht sieht als präventive Maßnahme zur Vermeidung des aus Sicht des Vergütungsgläubigers ggf. unberechtigten Steuerabzugs und zugleich zur Gewährung eines „save harbours“ für den Vergütungs-

2 Vgl. z. B. EUGH, Urteil vom 12. 6. 2003 – C-234/01 (Gerritse).

3 Zur terminologischen Abgrenzung vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, 25. Aufl., § 50 d Rz 20.

4 DStR 2004, S. 809 ff.

5 *Blümich/Wied*, EStG, § 50 d Rz 24; vgl. auch *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a Rz 49, der davon ausgeht, daß die (nicht angefochtene) Anmeldung als eigenständiger Rechtsgrund für das Behalten dürfen der Steuer gelte.

schuldner grundsätzlich nur die Beantragung einer Freistellungsbescheinigung im Steuerabzugsverfahren gem. § 50 d Abs. 2 EStG beim Bundeszentralamt für Steuern vor.<sup>6</sup> Die auf einen entsprechenden Antrag hin zu erteilende Freistellungsbescheinigung ist (im Gegensatz zu den Freistellungsbescheiden im Sinne von § 50 d Abs. 1 EStG nach erfolgtem Steuerabzug<sup>7</sup>) kein Steuerbescheid, aber ein durch den Vergütungsgläubiger oder den von diesem Bevollmächtigten mit dem Einspruch anfechtbarer Verwaltungsakt.<sup>8</sup> Diese präventive Freistellungsbescheinigung kann allerdings aufgrund der formal eingeschränkten Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern und der materiellen Tatbestandsvoraussetzungen des § 50 d EStG nur darauf gestützt werden, daß aufgrund vorrangiger Regelungen eines DBA (und im hier nicht relevanten Sachzusammenhang der §§ 43 b, 50 g EStG) eine gänzlich oder teilweise Freistellung vom Steuerabzug eines an sich steuerbaren und steuer-(abzugs)pflichtigen Vorgangs gebietet.<sup>9</sup> Entsprechend diesem eingeschränkten Prüfungsumfang fordert das Bundeszentralamt für Steuern neben der Antragstellung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck regelmäßig eine Ansässigkeitsbescheinigung desjenigen Staates, auf dessen bevorrechtigte Hoheit entsprechend dem in Rede stehenden DBA die Freistellungsbescheinigung begehrt wird. Das entsprechende Antragsverfahren ist vom Vergütungsgläubiger durchzuführen. Diese hat nach erfolgreicher Antragstellung die Freistellungsbescheinigung dem Vergütungsschuldner gem. § 50 d Abs. 2 Satz 5 EStG auszuhändigen, wobei dogmatisch die Aushändigung der Bescheinigung wohl weniger materielle Voraussetzung für die Berechtigung zum Absehen vom Steuerabzug für den Vergütungsschuldner sein als vielmehr eine Beweisvorsorgefunktion haben dürfte, um eine spätere eigene Haftung zu vermeiden.<sup>10</sup> Im Rahmen des vorstehend beschriebenen Verfahrens können auch besondere Fälle der Steuergestaltung sanktioniert werden. Zum einen kann gem. § 50 d Abs. 2 Satz 3 EStG die Erteilung der Freistellungsbescheinigung zu Gunsten einer zwischengeschalteten (Kapital-)Gesellschaft zur Verwirklichung des Schutzzwecks des § 50 a Abs. 4 in bezug auf eine effektive Sicherung des Steueraufkommens davon abhängig gemacht werden, daß die zwischengeschaltete Gesellschaft ihrerseits nachweist, daß sie – gleichsam auf der zweiten Stufe – ihrerseits den Verpflichtungen des § 50 a Abs. 5 EStG nachkommt, soweit die entsprechenden „Endgläubiger“ ihrerseits nicht freigestellt sind. Darüber hinaus versagt § 50 d Abs. 3 EStG die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung generell, wenn die hinter einer ausländischen Gesellschaft stehenden wirtschaftlich beteiligten Personen ihrerseits bei unmittelbarer Einkünfteerzielung nicht freistellungsberechtigt wären und keine besonderen außersteuerlichen Gründe für die Gestaltung vorliegen. Diese nach DBA-Recht und Art. 43 EG-Vertrag nicht unproblematische<sup>11</sup> Vorschrift soll ein entsprechendes Treaty-Shopping verhindern.

Als weiterer Fall der präventiven Freistellung ist noch das sog. Kontrollmeldeverfahren nach § 50 d Abs. 5 EStG zu nennen, das aber explizit auf Fälle geringerer steuerlicher Bedeutung zugeschnitten ist und dem Vergütungsschuldner in derartigen Fällen (z. B. bei Komparsen) die Möglichkeit gibt, im Eigenantragsverfahren einem letztlich für alle Beteiligten unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand zu entgehen.

Festzuhalten ist, daß das für den Vergütungsgläubiger zuverlässig zur Bruttoauszahlung führende Freistellungsbescheinigungsverfahren gem. § 50 d Abs. 2 EStG trotz der nicht unerheblichen und damit verbundenen Förmlichkeiten keine generelle Prüfung über die Frage der Steuerabzugspflicht ermöglicht, sondern – lediglich – auf die vorrangige Regelung durch ein DBA zu Gunsten des ausländischen Staates gestützt werden kann. Andere Gesichtspunkte können jedenfalls nach der Verwaltungsauffassung die Erteilung einer präventiven Freistellungsbescheinigung nicht rechtfertigen.

### 2.3 Nachträgliche Erstattung abgeführter Steuerabzugsbeträge

#### 2.3.1

Zunächst sieht § 50 d Abs. 1 ein Erstattungsverfahren vor, das im wesentlichen – bis auf die nachträgliche Erstattungswirkung statt der präventiven Befreiungswirkung – dem vorstehend beschriebenen Freistellungsverfahren nachgebildet ist. Deshalb kann im wesentlichen auch auf den Gesetzeswortlaut und die vorstehend dargestellten Besonderheiten verwiesen werden. Hervorzuheben ist, daß seit 2002 nur noch der Vergütungsgläubiger antragsberechtigt ist, wohingegen der Vergütungsschuldner nur mit dessen Vollmacht agieren kann.

Der materiell naturgemäß an der Erstattung am meisten interessierte Vergütungsgläubiger kann aber auch hier – analog der Situation beim präventiven Freistellungsantrag – lediglich geltend machen, daß aus einem der in § 50 d genannten Gesichtspunkte die Abzugsbesteuerung deshalb zu einem materiell unrichtigen Ergebnis geführt hat, da tatsächlich eine Besteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz hätte durchgeführt werden dürfen. Im

6 Die besonderen Regelungen des sog. Kulturorchestererlasses (vgl. § 50 d Abs. 7 EStG und BMF, BStBl. 1998, 328 und BStBl. XXI 1994, 336) bleiben hier außer Betracht.

7 Vgl. zur Unterscheidung der offensichtlich auch für die Finanzverwaltung nicht immer einfachen Trennung beider Verfahrensarten BFH, BStBl. II 2006, S. 489 ff.

8 BFH, BStBl. II 2000, S. 291; ►► 20. 3. 2002, BStBl. II 2002, S. 819.

9 Vgl. Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 50 a Rz 10 und Rz 20.

10 Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 50 d Rz 26.

11 Vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 50 d Rz 45.

hier interessierenden Kontext ist damit wiederum allein der Vortrag der entgegenstehenden Regelung eines einschlägigen DBA beachtlich.<sup>12</sup> Die Gegenmeinung, die in diesem Zusammenhang darauf abgestellt hatte, daß eine gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern angemeldete und auch tatsächlich abgeführte Abzugsteuer in dem gegenüber diesem geführten Erstattungsverfahren schon aus Praktikabilitätsgründen und im Sinne eines einheitlichen Rechtsschutzes umfassend auf ihre Rechtmäßigkeit hin geprüft werden könne,<sup>13</sup> hat sich nicht durchsetzen können.

Verfahrenstechnisch ist schließlich zu berücksichtigen, daß die Frist für den Erstattungsantrag im obigen Sinne gem. § 50 d Abs. 1 Satz 7 vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres beträgt, in dem die entsprechende Vergütung bezogen worden ist.

### 2.3.2

Folgt man der herrschenden Auffassung zum eingeschränkten Anwendungsbereich des Erstattungsverfahrens nach § 50 d Abs. 1 EStG gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern, stellt sich die Frage anderer Rechtsschutzmöglichkeiten insbesondere für den Vergütungsgläubiger. Zunächst ist hier an den Einspruch gegen die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners zu denken. Korrespondierend zu der oben bereits dargelegten Maxime, daß die entsprechende Steueranmeldung nur dann rechtswidrig ist, wenn die entsprechende Steueranmeldung offensichtlich unberechtigt war, d. h. unzweifelhaft eine sachliche (beschränkte) Steuerpflicht hinsichtlich der gezahlten Vergütungen nicht vorlag,<sup>14</sup> wird dieser Rechtsbehelf jedoch für den Vergütungsgläubiger nur in wenigen Fällen erfolgreich sein. Wenn auch der BFH inzwischen klargestellt hat,<sup>15</sup> daß der Vergütungsschuldner bei einer Anfechtung seiner eigenen Steueranmeldung eine umfassende rechtliche Überprüfung erreichen kann, so wird dieser – der sich mit der Steueranmeldung gerade der steuerlichen Problematik entledigt zu haben glaubt – aus praktischen Erwägungen hierzu wenig Neigung haben. Wenn in diesem Zusammenhang zum Teil vorgeschlagen wird, im Rahmen der kautelarjuristischen Vertragspraxis eine Verpflichtung zur gemeinsamen Anfechtung auf Verlangen des Vergütungsgläubigers oder eine entsprechende Berechtigung des Vergütungsgläubigers vorzusehen, den Vergütungsschuldner (bei eigener Kostentragungspflicht) zu einem entsprechenden Einspruch veranlassen zu können,<sup>16</sup> dürfte es sich hierbei allenfalls um Notlösungen handeln. In der Praxis bleiben dabei zahlreiche Einzelfragen offen, da die Diskrepanz zwischen formal führender Stellung im Verfahren auf der Seite des Vergütungsschuldners und materiell vorrangigen, wenn nicht einzigem Interesse auf Seiten des Vergütungsgläubigers an der Durchführung und dem Ausgang dieses Verfahrens auch durch noch so ausgefeilte Vertragsklauseln nicht in allen Einzelheiten zu regeln sein wird. Man denke dabei nicht nur an Fragen der Mandatserteilung und der Verschwiegenheitspflichten

der eingeschalteten Berater, sondern auch an die denkbare Berührung mit anderen steuerlichen Sachverhalten und übergeordneten Interessen des Vergütungsschuldners, die dessen Neigung, sich bei einem entsprechenden Einspruchsverfahren durch den Vergütungsgläubiger „die Hand führen zu lassen“, im Regelfall enge Grenzen setzen werden. Schließlich ist auch zu bedenken, daß die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich ohne Rechtsbehelfsbelehrung und damit auch ohne Kenntnis des materiellen betroffenen Vergütungsgläubigers zu laufen beginnt, der mangels besonderer zivilrechtlicher Absprachen jedenfalls im Regelfall von der entsprechenden Anmeldung und ihrem genauen Zeitpunkt keine unmittelbare Kenntnis erhält.

Es zeigt sich, daß das Einspruchsverfahren in derartigen Fällen zuverlässige und umfassende Rechtsschutzmöglichkeiten für den Vergütungsgläubiger nicht bietet. Zwar zeugt der Gedanke, mit der Statuierung umfänglicher Anmelde- und Abzugspflichten des Vergütungsschuldners auch in materiellen Zweifelsfällen dann auch die Rechtmäßigkeit diese Anmeldung nicht allein von der objektiven Rechtslage, sondern auch von der Redlichkeit des Vergütungsschuldners im Hinblick auf das „Anmelden-Dürfen“ abhängig zu machen, von einer gewissen Konsequenz; jedoch schränkt diese systematisch bedenkliche subjektive Komponente hinsichtlich der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung spiegelverkehrt die Rechte des Vergütungsgläubigers im Einspruchsverfahren erheblich ein. Dies führt mittelbar zu einer Verbesserung der Rechtsposition des Fiskus. Der Verweis auf zivilrechtlich denkbare Sicherungsmechanismen, welche letztlich einen Zwang des Vergütungsschuldners zur Anfechtung auf Weisung des Vergütungsgläubigers sicherstellen wollen, dürfte kaum geeignet sein, steuerverfahrensrechtliche Defizite auszugleichen und überdies in der Praxis aus rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen keinen zuverlässigen Rechtsschutz für den Vergütungsgläubiger garantieren.

### 2.3.3

Dementsprechend sieht sich auch die herrschende Meinung genötigt, dem Vergütungsgläubiger einen weiteren Weg zu einer jedenfalls vom Ansatz her umfassenden Nachprüfung der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung zu eröffnen. Der Ansatz hierfür wird in einem sog. allgemeinen Freistellungsbescheid gesehen, den der Vergütungsgläubiger außerhalb des Verfahrens nach § 50 EStG im Verfahren

12 BFH ►► 19. 11. 2003, DStRE 2004, S. 634, m. w. N.

13 So noch FG Köln, EFG 1999, S. 897.

14 Vgl. BFH, DStR 2004, S. 810 m. w. N.

15 BFH, BStBl. II 2005, S. 550.

16 Vgl. z. B. Schauhoff, IStR 2004, S. 706.

entsprechend § 37 Abs. 2 AO erstreben könne.<sup>17, 18</sup> Dieser im allgemeinen Verfahrensrecht verankerte und an der zivilrechtlichen Rechtsfigur der rechtsgrundlosen Bereicherung orientierte Anspruch erscheint gleichsam als „Notanker“ für die Fälle, in denen im Rahmen eines Steuerschuldverhältnisses letztlich Leistungen ohne Rechtsgrund bei einem Beteiligten verblieben sind.

Verfahrenstechnisch fällt zunächst einmal auf, daß dieser Anspruch gegenüber dem jeweiligen für den Vergütungsschuldner zuständigen Finanzamt und nicht dem Bundeszentralamt für Steuern geltend zu machen ist. Dort findet auf einen grundsätzlich formlosen Antrag ein zweistufiges Verfahren statt. Das Finanzamt erteilt einen allgemeinen Freistellungsbescheid (bzw. setzt bei nur teilweiser Zurückzahlung den Rückzahlungsbetrag fest) und ordnet gleichzeitig die Auszahlung der zu Unrecht einbehaltenen Abzugssteuer an.<sup>19</sup>

Allerdings entsteht hier die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal „ohne rechtlichen Grund“ bei einer materiell zu Unrecht abgeführten Abzugssteuer stets erfüllt ist. Für den Steuerpraktiker mutet es durchaus etwas seltsam an, wenn über § 37 Abs. 2 AO letztlich eine umfassende Überprüfung der Rechtmäßigkeit der materiellen Steuerpflicht erreicht werden könnte, die – s. o. – offensichtlich im Wege des Einspruchs jedenfalls durch den Vergütungsgläubiger gerade nicht herbeigeführt werden kann.

Denkt man den Gedanken der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung des Vergütungsschuldners schon bei zweifelhafter beschränkter Steuerpflicht konsequent zu Ende, müßte diese Wertung eigentlich auch im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO ihren Niederschlag finden, weshalb eine selbst tatsächlich materiell unrechtmäßige Steueranmeldung in den entsprechenden Zweifelsfällen schon als hinreichender Rechtsgrund zu gelten hätte. Erst recht würde dies für jene Fälle gelten, in denen die Steueranmeldung durch den Vergütungsschuldner unangefochten geblieben ist bzw. zwischenzeitlich bestandskräftig geworden ist.

Soweit diese Problematik überhaupt angesprochen wird, wird teilweise in der Tat vertreten, daß die Voraussetzungen für den Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO sei, daß die entsprechende Steueranmeldung als eigenständiger rechtlicher Grund aufgehoben oder geändert worden sei.<sup>20</sup> Der BFH hat sich hierzu explizit noch nicht geäußert. Er sähe sich auch einem Dilemma ausgesetzt. Einerseits soll nach der dargestellten gefestigten Rechtsprechung des BFH ein Rechtsbehelf gegen die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners seitens des Vergütungsgläubigers nur insoweit möglich sein, als die Anmeldeberechtigung unzweifelhaft nicht gegeben ist, weshalb schon in Zweifelsfällen die Steueranmeldung als rechtmäßig gilt und dementsprechend ein Rechtsbehelf des Vergütungsgläubigers als unbegründet

zurückzuweisen wäre. Andererseits hätte der Vergütungsgläubiger – wenn schon die formale (und nicht unzweifelhaft rechtswidrige) Anmeldung als hinreichender Rechtsgrund gelten würde – im Erstattungsverfahren gem. § 37 Abs. 2 AO nicht mehr die Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit dieser Steueranmeldung z. B. hinsichtlich der Steuerbarkeit bzw. der beschränkten Steuerpflicht dem Grunde nach in Frage zu stellen. Wohl auch deshalb geht *Wassermeyer*<sup>21</sup> davon aus, daß schon im Hinblick auf Artikel 19 Abs. 4 GG ein umfassender Anspruch dahingehend bestehen müsse, die Richtigkeit bzw. Endgültigkeit des Steuerabzuges von dem zuständigen Finanzamt überprüfen zu lassen.

Auch hier muß im übrigen gesehen werden, daß gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO die vierjährige Frist beginnend mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist, als zeitliche Grenze zu beachten ist.

### 2.3.4

Schließlich kommen auch zivilrechtliche Ansprüche in Betracht, die allerdings vom genauen Inhalt und ggf. der Formulierung des zugrundeliegenden Vertrages zwischen Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger abhängen. Wenn der entsprechende Vertrag explizit regelt, daß eine entsprechende Abzugsbesteuerung zu Lasten des Vergütungsgläubigers im Innenverhältnis zwischen den Parteien nur dann Bestand haben soll, soweit eine entsprechende materielle Steuerpflicht tatsächlich besteht, dürfe ein zivilrechtlicher Anspruch denkbar sein. Gleichwohl bliebe steuerrechtlich im Verhältnis zwischen Vergütungsschuldner und Finanzamt ersterer zur Abführung in Zweifelsfällen verpflichtet, weshalb hierdurch für den Vergütungsschuldner ein mittelbarer Zwang zur „Eigenanfechtung“ potentiell zweifelhafter Steueranmeldungen hervorgerufen werden könnte. Bei einer derart expliziten Vertragsklausel könnte also der Vergütungsschuldner auf Grund des materiell noch (teilweise) bestehenden Erfüllungsanspruchs bzw. wg. Verletzung einer vertraglichen Nebenpflicht dem Vergütungsgläubiger zur Zahlung des tatsächlich materiell zu Unrecht abgeführten Steuerabzugsbetrages verpflichtet sein und seinerseits darauf angewiesen sein, sich den entsprechenden

17 Vgl. BFH ►► 28. 6. 2005, BStBl. II 2006, S. 489, FG Brandenburg, Urteil vom ►► 28. 9. 2000 – Az 5 K 1402/99 m. w. N.

18 Vgl. *Blümich/Wied*, EStG, § 50 d Rz 24; *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a Rz 44.

19 Vgl. BFH, BStBl. II 1995, S. 330; BStBl. II 1994, S. 82; *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a Rz 44; *Blümich/Wied*, EStG, § 50 a, Rz 84; *Wassermeyer*, IStR 2004, S. 709.

20 Vgl. *Blümich/Wied*, a. a. O.; siehe auch *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a, V 49, der davon ausgeht, daß die vom Steuerschuldner nicht angefochtene Anmeldung als eigenständiger Rechtsgrund für das Behaltendürfen der Steuer gelte; in diesem Sinne wohl auch FG Brandenburg, a. a. O.

21 Vgl. FN 1.

Betrag bei seinem Finanzamt zurückzuholen. Selbst wenn man davon absieht, daß eine derartige Risikoüberwälzungsklausel zivilrechtlich nur schwerlich durchsetzbar sein wird, würde sie letztlich stets Zweifelsfragen aufwerfen, da z. B. selbst bei der „härtesten“ Formulierung zu Gunsten des Vergütungsgläubigers zweifelhaft bleiben könnte, ob die Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Pflicht im Sinne des § 50 d EStG gleichzeitig zivilrechtlich eine Nichterfüllung des Vergütungsanspruches bzw. gar eine Vertragsverletzung darstellen könnte.

Erst recht muß davor gewarnt werden, die allgemein gebräuchlichen Steuerklauseln in diesem Zusammenhang als Korrektiv anzusehen. Wird z. B. lediglich die Berechtigung des Vergütungsschuldners im Vertragswerk angesprochen, im Falle einer entsprechenden Pflicht zur Abzugsbesteuerung den sich ergebenden Betrag einzubehalten, dürfte damit auch die Abzugspflicht in Zweifelsfällen mitumfaßt werden. Dies würde auch zivilrechtlich den Vergütungsschuldner vor Rückgriffsansprüchen schützen und dem Vergütungsgläubiger keinen wirtschaftlich sicheren Ausgleichsanspruch an die Hand geben. Der von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung teilweise offensichtlich recht dankbar in Anspruch genommene Ausweg, den Vergütungsgläubiger statt eines eindeutigen und in jeder denkbaren Konstellation praktisch durchsetzbaren steuerverfahrensrechtlichen Anspruchs auf zivilrechtliche Ausgleichsansprüche im Innenverhältnis zu seinem Vergütungsschuldner zu verweisen,<sup>22</sup> dürfte kaum eine systematisch angemessene und im Regelfall praktisch mögliche (Ersatz-)Lösung sein.

### 2.3.5

Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß in einigen Fällen das Verständigungsverfahren entsprechend Artikel 25 OECD-Musterabkommen, das in den meisten DBA verankert ist, für den Vergütungsgläubiger eine zusätzliche Abhilfemöglichkeit schafft. Voraussetzung ist hier allerdings, daß zumindest eine Doppelbesteuerung (auch) in seinem Ansässigkeitsstaat droht. Selbst bei Geltung eines entsprechenden DBA werden hierdurch aber keineswegs alle relevanten Fälle umfaßt. Geht es z. B. um die Qualifizierung von Schadensersatzansprüchen wegen nicht durchgeführter Auftritte oder aus anderen Gründen, deren Qualifizierung als steuerbare Einkünfte sowohl dem Grunde nach wie auch (ggf. hilfsweise) hinsichtlich der Abzugsbesteuerung nach dem deutschen Steuerrecht in Frage steht, und ergibt sich nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates insoweit unzweifelhaft keine – auch nur drohende – Steuerpflicht, liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen für ein Verständigungsverfahren schon nicht vor.

Darüber hinaus muß gewärtigt werden, daß das Verständigungsverfahren verfahrensrechtlich recht offen gestaltet ist und auch die Mitwirkungsrechte des Abkommensberechtigten dort nur eingeschränkt in förmlichen

Grundsätzen niedergelegt sind. Es besteht kein „Zwang“ zur Erzielung einer Verständigungslösung zwischen den Abkommensstaaten. Das Verständigungsverfahren kann als „gescheitert“ enden, ohne daß eine Entscheidung über die ggf. streitige Berechtigung zum Einbehalt der zunächst abgeführten Abzugsteuer erzielt worden wäre.

Immerhin hat eine – erfolgreich erzielte – Verständigungslösung nach Artikel 25 OECD-Musterabkommen eine vorrangige Wirkung gegenüber nationalen Verfahrensvorschriften, so daß hierdurch ggf. nach deutschem Steuerrecht eingetretene Verfristungen des Rückforderungsanspruches<sup>23</sup> keine Rolle spielen.

## 3. Ungereimtheiten für die Praxis

Der vorstehende Überblick hat gezeigt, daß trotz der zahlreichen in Betracht kommenden Verfahrensalternativen und Rechtsbehelfe im Ergebnis die Rechtsschutzmöglichkeiten des Vergütungsgläubigers lückenhaft sind, wenn er geltend machen möchte, daß die ihm zustehende Vergütung im Ergebnis zu Unrecht vom Vergütungsschuldner (zum Teil) abgeführt und vom Fiskus einbehalten wurde. Trotz des erkennbaren Bemühens der Rechtsprechung, dem Vergütungsgläubiger hier entsprechende Möglichkeiten aufzuzeigen, ist das zunächst vielfältig erscheinende Arsenal der Reaktionsmöglichkeiten doch eher ein Flickwerk als ein konsistentes System:

- Da gerade im Bereich der Abzugsbesteuerung bei ausländischen Künstlern, Sportlern und ähnlichen Berufen der Fiskus offensichtlich eine besondere Gefährdung seines Steueraufkommens befürchtet, sind die materiellen und verfahrensrechtlichen Regelungen so ausgestaltet, daß sie bis nahe an die Grenze des rechtsstaatlich und EU-rechtlich Zulässigen im Zweifel von einer Abzugspflicht ausgehen und dem Vergütungsschuldner die entsprechenden Risiken aufbürden. Insoweit ist es beinahe eine notwendige Konsequenz, den Vergütungsschuldner immerhin insoweit (auch vor dem Vergütungsgläubiger) zu „schützen“, als eine Fiktion der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung auch insoweit statuiert wird, als ein materiell tatsächlich zu Unrecht vorgenommener Steuerabzug durch den Vergütungsschuldner jedenfalls als zweifelhaft aus der Betrachtung ex ante angesehen werden durfte.
- Dieser Schutz des Vergütungsschuldners verkürzt aber zugleich spiegelbildlich die Position des Vergütungsgläubigers. Dies gilt zumindest dann, wenn man seine Anfechtungsmöglichkeiten gegenüber der Steueranmeldung auf die Frage der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung im

<sup>22</sup> So aber BFH, BStBl. II 2006, S. 486.

<sup>23</sup> S. o. 2.3.1 und 2.3.2.

oben genannten Sinne reduziert, da danach eine umfassende Überprüfungsöglichkeit nicht besteht und das Erfolgsrisiko sehr hoch ist.

- Zugleich werden die späteren Reaktionsmöglichkeiten für den Vergütungsgläubiger dadurch eingeschränkt, daß das Verfahren nach § 50 d EStG nur eine gleichsam segmentielle Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs ermöglicht. Legt man den dort anzuwendenden Prüfungsmaßstab des Bundeszentralamtes für Steuern auf einen entsprechenden Antrag hin derart eng am Gesetzeswortlaut orientiert aus, wie dies der BFH tut, ist der Vergütungsgläubiger und sein steuerlicher Berater schon dann einem hohen Risiko ausgesetzt, wenn die Rückforderung alternativ bzw. hilfsweise neben der Bezugnahme auf ein DBA auch auf andere Gesichtspunkte gestützt wird.
- Die insoweit dem Vergütungsgläubiger angebotenen Alternativen erscheinen lückenhaft. Der Weg über § 37 Abs. 2 AO erscheint in diesem Dreiecksverhältnis schon systematisch als eine Art „Notlösung“, die überdies spiegelverkehrt zu der Regelung nach § 50 d Abs. 1 EStG den Nachteil hat, daß das insoweit zuständige Finanzamt des Vergütungsschuldners ebenfalls nur einen eingeschränkten Prüfungsmaßstab hat und aus seiner Sicht gerade in Fällen der Mehrfachbegründung auf das Verfahren nach § 50 d Abs. 1 EStG vor dem Bundeszentralamt für Steuern verweisen wird.
- Ansprüche auf zivilrechtlicher Grundlage bei materiell zu unrecht abgeführter Abzugssteuer zwischen Vergütungsgläubiger und Vergütungsschuldner sind zwar konstruktiv denkbar. Sie kommen allerdings nur bei einer sehr differenzierten Vertragsgestaltung in Betracht, die sich gegenüber einem in einer starken Verhandlungsposition befindlichen Vergütungsschuldner kaum durchsetzen lassen wird. Außerdem bliebe abzuwarten, ob der steuerliche Gedanke der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung schon in Zweifelsfällen nicht auch auf die zivilrechtliche Wertung bei der Konstruktion eines zum Teil noch nicht erfüllten Vergütungsanspruches (mangels tatsächlicher Verpflichtung zum Steuerabzug) bzw. Schadenersatzanspruches durchschlagen werden würde.

#### 4. Fazit

Auf dem Boden der derzeitigen Rechtsprechung kann gleichwohl nur empfohlen werden, schon bei der Vertragsgestaltung den Widerspruch zwischen dem Interesse des Vergütungsschuldners an der Entledigung von (gegebenenfalls zweifelhaften) Abzugspflichten und damit einhergehenden Haftungsrisiken und dem Interesse des Vergütungsgläubigers an einem Abzug nur tatsächlich geschuldeter Abzugsteuern zu erkennen und hierfür möglichst klare und präzise Regelungen zu treffen. In jedem Fall sollte vorgesehen werden, entsprechende Informationspflichten zwischen den Parteien vorzusehen, damit der Vergütungsgläubiger

überhaupt in die Lage versetzt wird, entsprechende Maßnahmen – rechtzeitig – in Betracht zu ziehen.

Soweit nach dem – beschränkten – Anwendungsbereich und dem zeitlichen Ablauf im Einzelfall möglich, sollte die präventive Befreiung durch eine Freistellungsbescheinigung nach § 50 d Abs. 2 EStG beim Bundeszentralamt für Steuern eingeholt werden.

Eine große Verbesserung wäre es darüber hinaus, wenn sich der Gesetzgeber entschließen könnte, sowohl im Rahmen der präventiven Freistellungsbescheinigung nach § 50 d Abs. 2 EStG als auch im Verfahren zur Erteilung eines nachträglichen Freistellungsbescheides nach § 50 d Abs. 1 EStG einen umfassenden Prüfungsmaßstab gegenüber dem entsprechenden Antrag des Vergütungsgläubigers zu eröffnen. Dies würde nicht nur einer Vereinheitlichung des Verfahrensweges dienen, sondern letztlich auch der Finanzverwaltung insgesamt, der jedenfalls in der Gesamtschau ein je nach materiellem Rechtsgrund gesplitterter Verfahrensweg keine Entlastung bringt. Auch würde es dem allgemeinen Rechtsgrundsatz entsprechen, daß eine jedenfalls aus einem Gesichtspunkt zuständige Instanz auch andere materielle Gesichtspunkte im Sinne einer einheitlichen Entscheidung dann (mit) zu prüfen hat, wenn sie für diese an sich bei isolierter Betrachtung nicht zuständig wäre. Bei praktischer Betrachtung dürfte das Bundeszentralamt für Steuern schließlich im Regelfall sachnäher und kompetenter im Hinblick auf die typischerweise neben der DBA-Anwendbarkeit insoweit in Betracht kommenden Fragen der beschränkten Steuerpflicht oder der Steuerbarkeit überhaupt sein; die Finanzämter des Vergütungsschuldner dürften diesem „Kompetenzverlust“ keine Träne nachweinen.

Alternativ käme auch in Betracht, die Anfechtungsmöglichkeiten des Vergütungsgläubigers gegenüber der Steueranmeldung des Vergütungsschuldners zu erweitern und – auch – diesem ohne Zwangskooperation mit dem Vergütungsschuldner ein eigenes umfassendes Einspruchsrecht zu eröffnen. Man müßte dann aber gegenüber dem Vergütungsgläubiger die Fiktion der rechtmäßigen, weil materiell zweifelhaften Steueranmeldung aufgeben. Hierzu wird man sich wahrscheinlich auch mit Blick auf die befürchtete Folgewirkung bzgl. der umfassenden Anmelde- und Abzugspflichten des Vergütungsschuldners in Zweifelsfällen seitens der Legislative kaum durchringen wollen. Auch bedürfte dieser Weg zur Gewährung eines umfassenden Rechtsschutzes einer formalisierten Einbeziehung des Vergütungsschuldners in das Anmeldeverfahren, da er ansonsten im Hinblick auf Anfechtungsfristen etc. trotz materiell umfassender Anfechtungsmöglichkeiten wiederum das Risiko des Rechtsverlustes zu gewärtigen hätte bzw. auf die freiwillige oder vertraglich verankerte Kooperation mit dem Vergütungsschuldner angewiesen wäre. Dieser verfahrensrechtlich aufwendigere und auch aus den genannten syste-

matischen Gründen jedenfalls aus der Sicht des Fiskus wahrscheinlich unkomfortablere Weg erscheint daher nur als die „zweitbeste“ Lösung.

Wenn sich der BFH nach den entsprechenden Ansätzen des FG Köln nicht zu einer entsprechenden Interpretation der §§ 50 d Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG im Wege der erweiternden und praxisorientierten Auslegung durchringen konnte, sollte nun der Gesetzgeber Schützenhilfe durch eine entsprechende Klarstellung geben. Der Verweis auf die zivilrechtlichen Ausgleichsansprüche im „Innenverhältnis“ zwischen

Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger ist dabei keine systematisch befriedigende und praktisch umfassende Lösung. Wenn durch die gesetzlichen Vorgaben für den Vergütungsschuldner faktische Zwänge zur profiskalischen Beurteilung seiner Abzugspflicht in Zweifelsfällen geschaffen werden, gebietet es auch der „gesetzgeberische Anstand“, den Eindruck zu vermeiden, als ob damit für den Fiskus im Konflikt gegenüber den Interessen des Vergütungsgläubigers eine Stellung als „lachender Dritter“ zementiert werden sollte.

PRÄZISE UND PRAXISNAH.



## Steueranwalt 2006/2007

hrsg. von der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein, bearbeitet von Jürgen Wagner, Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich/Vaduz

2007, 176 Seiten, € 35,-

*Steueranwalt*

ISBN 978-3-415-03831-8

Die jährlich erscheinenden Bände der Reihe »Steueranwalt« stellen das Spektrum der jeweils aktuellen steuerrechtlichen Themen dar. Sie sind auf die praktischen Bedürfnisse der Fachanwälte für Steuerrecht zugeschnitten.

Die Themen des Bandes »Steueranwalt 2006/2007«:

- ▶ Grenzüberschreitende Sitzverlegung, Verschmelzung, Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften
- ▶ Auswirkungen der Reform des Umwandlungssteuerrechts auf nationale Umwandlungsfälle
- ▶ Börsennotierte Immobilienkapitalgesellschaften/Real Estate Investment Trust (REIT)
- ▶ Aktuelle Fragen des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts
- ▶ Ende der Verlustzuweisungsmodelle und sonstige Änderungen des EStG
- ▶ Die Reform der Erbschaftsteuer: Umsatzsteuer/Erbschaftsteuer/Unternehmensbesteuerung
- ▶ Rechts-, Fach- und Sonderaufsicht
- ▶ Kommunales Satzungsrecht
- ▶ Wirtschaftliche Betätigung einer Gemeinde

**»Steueranwalt 2006/2007« – kompetente Beiträge für die Praxis!**

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München  
 oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
 Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
 E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

S107

 BOORBERG