
Datum: 21.02.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 7905/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0221.2K7905.00.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 01.02.0000 und der Einspruchsentscheidung vom 05.05.0000 verpflichtet, dem Kläger auf dessen Antrag vom 01.10.0009 gemäß § 50d Abs. 1 EStG einen Freistellungsbescheid für die Einkünfte aus der Teilnahme an der Tournee 0000 zu erlassen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar.

Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit der Kläger nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Erstattung von Einkommensteuer, die für den Kläger als beschränkt Steuerpflichtigem einbehalten wurde. Streitentscheidend ist die Frage, ob die Einnahmen unter der "Bagatellgrenze" des Artikels 17 des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens - DBA USA - lagen.

2

Der in den USA ansässige Kläger wurde von der A- Konzertagentur - für den Zeitraum 01 - 02 als Begleitmusiker der 0000-Tournee verpflichtet. Die Konzertagentur schloss mit dem Kläger zu diesem Zwecke unter dem 10.8.1998 einen Vertrag ("PERFORMERS AGREEMENT"), in dem es u. a. wörtlich heißt:

3

Dieser Vertrag wird am 1. Oktober 1998 zwischen A-Konzertagentur, ... A, Deutschland, 4
nachstehend "Gesellschaft" genannt und [dem Kläger], ... USA, nachstehend "Künstler"
genannt, geschlossen. Beide Parteien erklären sich mit den folgenden Vereinbarungen
einverstanden.

1. LAUFZEIT 5

Die Laufzeit dieses Vertrags gilt für die folgende Beschäftigungsdauer. 6

Vom 01 bis zum 02.0000, für 30 Life Auftritte plus Proben. 7

2. POSITION UND PFLICHTEN 8

2a. Der Künstler probt und tritt bei den Life Auftritten von Y im Rahmen der NN 0000 als 9
Bandmitglied in der Eigenschaft als SÄNGER/KEYBOARD PLAYER auf.

4. VERGÜTUNG 10

Der Künstler erhält eine wöchentliche Vergütung von 4.560 (viertausendfünfhundertsechzig) 10
US\$, bzw. einen Teil dessen für unvollständige Wochen. Dabei wird vereinbart, dass diese
Honorare gegenüber ausländischen Künstlern unter Einbehaltung von Steuern fällig werden.
Diese Einbehaltung erfolgt durch die Gesellschaft unter Ausgabe einer offiziellen
Steuerbescheinigung, damit der Künstler gemäß den Doppelbesteuerungsregelungen
zwischen den USA und bestimmten europäischen Ländern für diese Abzüge Gutschriften
gegenüber seiner US-amerikanischen Steuern erhalten kann.

5. TAGESGELD 12

Während der Laufzeit dieses Vertrages erhält der Künstler eine tägliche Vergütung in Höhe 12
von 50 \$ für jeden vollständigen Tag/jede vollständige Nacht, die er von seinem Wohnsitz
getrennt verbringt.

6. CATERING 14

Zusätzlich zur vorstehend genannten täglichen Vergütung erhält der Künstler an jedem 15
Arbeitstag während des Probezeitraums eine Mahlzeit sowie eine vollständige Mahlzeit an
jedem Tag mit einem Life Auftritt.

7. AUDIO- ODER VIDEO-AUFZEICHNUNGEN 16

Während des Zeitraums der "Life Shows" könnten vom Artist gelegentlich Arrangements 17
Video-, TV- oder Radioaufzeichnungen einiger Ausschnitte der Life Shows für Werbezwecke
oder kommerzielle Zwecke getroffen werden. Es wird vereinbart, dass der Künstler für diese
Arrangements von der Gesellschaft keine zusätzlichen finanziellen Zuwendungen fordern
kann, da die Gesellschaft weder Anteil an Aufzeichnungsrechten hat noch diese Rechte hält.
Der Künstler hat diese zusätzlichen finanziellen Zuwendungen daher vom Artist zu fordern.

8. ZAHLUNGSBEDINGUNGEN 18

8a. Alle Honorare werden, außer bei anderslautenden schriftlichen Vereinbarungen, 19
vierzehntägig gezahlt. Die Zahlungen (Nettozahlschecks) werden auf den Künstler ausgestellt
und ihm per Post zugestellt bzw. an ihn überwiesen:

... 20

8d. Der Künstler verpflichtet sich und akzeptiert die Verantwortung zur Zahlung der US- 21
amerikanischen Steuern.

9. TRANSPORT UND UNTERBRINGUNG 22

9a. Interne Reisen erfolgen auf dem Landweg in luxuriösen Tourbussen. Ist die 23
Reiseentfernung zwischen den Veranstaltungsorten zu weit, um per Bustransport rechtzeitig
zu erfolgen, werden nach Ermessen der Gesellschaft Flüge zur Verfügung gestellt. Alle
"Fernflüge" haben in der Business Class zu erfolgen. ...

9b. Die Gesellschaft stellt dem Künstler für den Zeitraum, den er von seinem Wohnsitz 24
getrennt verbringt, eine tägliche Unterbringung bereit. Bei dieser Unterbringung handelt es
sich um ein Einzelzimmer in "4" oder "5" Sterne-Hotels. ...

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag in der beglaubigten Übersetzung 25
verwiesen.

Im 01-02.0000 hielt sich der Kläger an insgesamt 20 Tagen in der Bundesrepublik 26
Deutschland auf. Die Tournee dauerte vom 01 bis zum 02.0000. Auftrittsorte in Deutschland
waren in der Zeit vom 01.. bis zum 03. und vom 04. bis zum 05.0000 die Städte B, C, D, E,F,
G, H, I, K, M, N und O. In den zwischenliegenden Zeiten fanden Auftritte im europäischen
Ausland an unterschiedlichen Orten statt.

Der Kläger übernachtete in verschiedenen Hotels deutscher Großstädte (beispielsweise 27
HOTEL AB, CD HOF A und LM, F). Dazwischen fanden - ohne Hotelaufenthalt -
Übernachtungen im "Schlafbus" statt. Der Kläger wurde mit Bus und Flugzeug an die
verschiedenen Auftrittsorte befördert. Die Übernachtungs- und Transportleistungen wurden
unmittelbar von der Konzertagentur - der Vergütungsschuldnerin - gezahlt.

Für alle Auftritte in der Zeit vom 06. bis zum 08.0000 - d. h. auch für jene im europäischen 28
Ausland - überwies die Konzertagentur dem Kläger auf dessen Konto in den USA insgesamt
3 Beträge (9.428 US\$ sowie zweimal 11.000 US\$) als reine Gagen. Davon entfiel auf die
Auftritte in der Bundesrepublik Deutschland unstreitig der Betrag von 15.714,21 US\$.

Mit Schreiben vom 10.8.1999 beantragte der Kläger beim Beklagten die Erteilung eines 29
Bescheides über die Freistellung vom Steuerabzug im Hinblick auf diese Zahlungen unter
Berufung auf die Privilegierung nach Art. 17 Abs. 1 DBA USA, wonach bei Künstlern das
Besteuerungsrecht des Auftrittsstaates entfällt, wenn die entsprechenden Einnahmen den
Betrag von 20.000 US\$ nicht übersteigen.

Mit Bescheid vom 24.7.2000 lehnte der Beklagte den Antrag auf Freistellung vom deutschen 30
Steuerabzug ab, da nach seiner Ansicht die Bagatellgrenze des Art. 17 Abs. 1 DBA-USA
überschritten war.

Der Beklagte legte dar, der Begriff "Einnahmen" umfasse die Gesamtvergütung 31
(Bruttovergütung) ohne jeden Abzug, die der Künstler für seine künstlerische Tätigkeit
beziehe, zuzüglich erstatteter oder von Dritten übernommener Kosten. Im Falle des Klägers
gehörten danach zu den Einnahmen neben der eigentlichen - brutto ausgezahlten - Gage
auch die durch die Konzertagentur zusätzlich gezahlten Tagegelder, erstattete Reisekosten
und übernommene Steuern. Im Gegensatz zu den brutto ausgezahlten Gagen habe es sich
bei den Tagegeldern und Reisekostenerstattungen um Nettovergütungen gehandelt, da die
hierfür zu entrichtenden Steuerbeträge zu Lasten der Konzertagentur gingen. Da zwischen

dem Kläger und der Konzertagentur die umsatzsteuerliche "Nullregelung" angewandt worden sei, erhöhten sich die Beträge zusätzlich um die bisher nicht enthaltene Umsatzsteuer.

Bezogen auf die durch den Kläger in der Bundesrepublik Deutschland absolvierten Auftritte errechnete der Beklagte folgende "Gesamtvergütung": 32

Gage	15.714,21 US\$	33
zzgl. Umsatzsteuer (16%)	2.514,27 US\$	
Reisekosten und Tagegelder	3.280,45 US\$	
zzgl. § 50 a EStG (41,78 % auf 3.280,45 US\$)	1.370,57 US\$	
zzgl. SolZ (2,29% auf 3.280,45 US\$)	75,12 US\$	
zzgl. Umsatzsteuer (23,05% auf 3.280,45 US\$)	756,14 US\$	
Gesamtvergütung	23.710,76 US\$	

Gegen den Ablehnungsbescheid legte der Kläger unter dem 14.8.2000 Einspruch ein. 34

Am 26.9.2000 meldete die Konzertagentur als Vergütungsschuldnerin die für den Kläger einzubehaltende Steuer nachträglich bei dem zuständigen Finanzamt für Körperschaften A an und führte die Steuer ab. 35

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.11.2000 wies der Beklagte den Rechtsbehelf des Klägers als unbegründet zurück. 36

Mit der am 15.12.2000 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren auf Freistellung der an ihn geleisteten Zahlungen vom Steuerabzug auf Grund des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens weiter. 37

Nach Auffassung des Klägers ist er vom deutschen Steuerabzug gem. § 50a Abs. 4 EStG freizustellen, da die Bagatellgrenze nicht überschritten ist. 38

Der Kläger meint zunächst, zur Ermittlungen der maßgeblichen Einnahmen dürfe zur erzielten Gage Umsatzsteuer nicht hinzugerechnet werden. 39

Die Einbehaltungsvorschrift des § 50a EStG sei lediglich eine besondere Form der Steuererhebung und unterstelle als Regelgewinnermittlungsart den Betriebsvermögensvergleich. Diese Gewinnermittlungsart sei jedenfalls auch deshalb zwingend, weil die Rückreise des Künstlers ins Ausland eine Betriebsaufgabefiktion darstelle. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dürfe sich aber - und dies sei für die inländische Besteuerung völlig unstreitig - die Belastung mit Umsatzsteuer nicht auf den Gewinn auswirken. 40

Einen gewinnwirksamer Ansatz der Umsatzsteuer für Steuerausländer stelle überdies einen Verstoß gegen Art. 50 Abs. 3 EUV und Art. 3 Abs. 1 GG dar. 41

Schließlich sei auch von einer Befreiung der Tätigkeit des Klägers als Künstler von der Umsatzsteuer gem. Art. 13 Teil A I Buchstabe n) der 6. EG Richtlinie (Steuerbefreiungen im Inland für Dienstleistungen, die von "anerkannten Einrichtungen" erbracht werden) auszugehen. 42

Weiterhin führt der Kläger aus, dass selbst dann, wenn man davon ausgeht, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer nach § 50a EStG einzubeziehen sei, im hier zu entscheidenden Fall keine Erhöhung der Bemessungsgrundlage eintrete.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs sei die Mehrwertsteuer ein rechtlich unselbstständiger Teil des zu zahlenden Preises. Sie sei, wenn sich aus den Umständen nichts anderes ergebe, in dem angebotenen Preis enthalten. 44

In Anbetracht der klaren vertraglichen Regelungen müsse im Streitfall davon ausgegangen werden, dass die Umsatzsteuer in der vereinbarten Gage enthalten gewesen sei. 45

Dies gelte im Übrigen auch für die Tagegelder, bei denen ebenfalls Bruttobeträge vereinbart worden seien. 46

Darüber hinaus ist der Kläger der Auffassung, die Aufwendungen, welche die Konzertagentur als Vergütungsschuldnerin für Hotelkosten, Verpflegung und Transport ausgegeben habe, seien den Einnahmen des Klägers nicht hinzuzurechnen. 47

Soweit der Vergütungsschuldner Aufwendungen im eigenen betrieblichen Interesse tätige, führe dies auf Seiten des Vergütungsgläubigers - des Klägers - nicht zu Einnahmen. Ein solches eigenbetriebliches Interesse sei bei der Konzertagentur zweifelsohne vorhanden gewesen: Auch ein Tourneeveranstalter sei wie ein Filmproduzent aus eigenem betrieblichen Interesse darauf bedacht, dass der Künstler pünktlich an seinem nächsten Auftrittsorte erscheine. Bereits der Tourneeplan, dem der Kläger unterworfen gewesen sei, zeige, dass er über einen sehr kurzen Zeitraum an mehreren Orten in der Bundesrepublik Deutschland Auftritte zu erbringen hatte. Einsätze hätten oftmals nur an einem Abend in einem Ort stattgefunden. Gerade dadurch habe es im eigenen betrieblichen Interesse des Vergütungsschuldners gelegen, dass der Kläger nebst den anderen Begleitmusikern an allen verschiedenen Auftrittsorte rechtzeitig erschien. Nur eine straffe Organisation habe den reibungslosen Ablauf für die Konzertagentur sicherstellen können. Die Konzertagentur habe insbesondere auch ihre Verpflichtungen gegenüber dem Künstler Y zu erfüllen gehabt. Ein mögliches eigenes Interesse des Klägers trete daher gegenüber diesem massiven eigenen betrieblichen Interesse des Vergütungsschuldners zurück. 48

Ergänzend weist der Kläger darauf hin, dass das eigenbetriebliche Interesse des Vergütungsschuldners auch dadurch deutlich geworden sei, dass dieser nach eigenem Ermessen entscheiden konnte, ob der Transport auf dem Landweg oder per Flugzeug erfolgte. Diese Dispositionsmöglichkeit zeige, dass der Vergütungsschuldner zur Sicherung einer reibungslosen Tournee im eigenen betrieblichen Interesse gehandelt habe. Er, der Kläger, habe aber keinerlei Einflussmöglichkeiten gehabt. 49

"Der Vollständigkeit halber" bestreitet der Kläger darüber hinaus die Höhe der berechneten zusätzlichen Kosten. 50

Abschließend weist der Kläger darauf hin, dass eine Hinzurechnung der Steuer im Sinne des § 50a Abs. 4 EStG gegen zur Bemessungsgrundlage nicht statthaft sei, da diese Künstlersteuer "per se" nicht angefallen sei. 51

Der Kläger beantragt, 52

53

unter Abänderung der Einspruchsentscheidung vom 28.11.2000 und des Ablehnungsbescheides vom 24.7.2000 den Kläger bezüglich inländischer Einkünfte vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG auf Grund des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen freizustellen.

Der Beklagte beantragt, 54

Klageabweisung. 55

Der Beklagte bezieht sich auf seinen Rechtsstandpunkt aus dem Vorverfahren und trägt vor, eine Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG komme nicht in Betracht, da der Kläger die Bagatellgrenze des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen überschritten habe. 56

Was zu den "Einnahmen " im Sinne des Art. 17 Abs. 1 DBA USA gehöre, bestimme sich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts des Anwenderstaates und damit im Streitfall nach § 50a Abs. 4 EStG. Mit dieser Vorschrift habe der Gesetzgeber ausdrücklich klargestellt, dass dem Steuerabzug der volle Betrag der Einnahmen einschließlich steuerfreier Beträge etwa im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16 EStG unterliege und dass Abzüge für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder Steuern nicht zulässig seien. Zur weiteren Auslegung des Einnahmebegriffs sei auf § 8 EStG zurückzugreifen. 57

Die Einnahmen umfassten somit die Gesamtvergütung (Bruttovergütung) in Geld oder Geldeswert ohne jeden Abzug, die der Kläger für seine künstlerische Tätigkeit bezogen habe, zuzüglich erstatteter oder von Dritten übernommener Kosten - dies gelte unabhängig von der Gewinnermittlungsart. 58

Folgerichtig seien bei der Ermittlung der maßgeblichen Einnahmen neben der eigentlichen Gage auch die zusätzlich gezahlten geldwerten Vorteile in Form von Tagegeldern, erstatteten Reisekosten sowie die hierauf entfallende § 50a EStG-Steuer zu berücksichtigen. Die Vergütungsschuldnerin - die Konzertagentur - habe sich zur Zahlung der Tagegelder und Übernahme der Reisekosten gegenüber dem Kläger vertraglich verpflichtet. Da es sich bei diesen Aufwendungen im Gegensatz zu den brutto ausbezahlten Gagen um Nettovergütungen handele, seien zur Ermittlung der maßgeblichen Bruttovergütung die hierauf entfallenden Steuerbeträge noch zusätzlich einzubeziehen. 59

Im Übrigen handele es sich bei den erstatteten Reisekosten weder um Zuwendungen im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16 EStG noch um Aufwendungen, welche die Vergütungsschuldnerin im überwiegend eigenem betrieblichen Interesse getätigt habe. Die Konzertagentur sei zwar daran interessiert gewesen, dass der Kläger pünktlich an seinem nächsten Auftrittsort erschien. Dieses eigenbetriebliche Interesse überwiege jedoch nicht den Vorteil, den der Kläger aus den vom Veranstalter übernommenen Reisekosten bezogen habe. Er - der Kläger - sei angemessen untergebracht worden und habe sich nicht um Transport, Verpflegung und Buchungen der Hotelzimmer zu kümmern brauchen. Es habe sich damit um Aufwendungen für die Lebensführung gehandelt, die statt von ihm für den maßgeblichen Zeitraum von einem Dritten übernommen worden seien. 60

Auch die Umsatzsteuer sei in die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer mit einzubeziehen. Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung habe ausdrücklich bestätigt, dass die Umsatzsteuer selbst bei angewandter umsatzsteuerlicher Nullregelung in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen sei. 61

62

In verfahrensrechtlicher Hinsicht weist der Beklagte darauf hin, dass der Kläger allenfalls eine Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG beantragen könne, als deren Grundlage ein Freistellungsbescheid erteilt werde.

Entscheidungsgründe

I.

Die Klage ist zulässig und begründet.

Die Ablehnung des Erlasses eines Freistellungsbescheides durch den Beklagten war rechtswidrig i.S.d. § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Dem Kläger steht ein Anspruch auf Erlass des begehrten Freistellungsbescheides aus § 50a Abs. 1 Satz 2 EStG zu.

Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner einer Vergütung i. S. des § 50a Abs. 4 EStG - um eine solche geht es im Streitfall (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) EStG - auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Abzugsteuer (§ 50a Abs. 5 EStG) verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann.

Hiervon unberührt bleibt der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf vollständige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG. Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist der hier streitbefangene sogenannte Freistellungsbescheid i. S. des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO, in dem über die Höhe des unbesteuert bleibenden Teils der Vergütung - und damit zugleich des Erstattungsanspruchs- entschieden wird.

Dieser Freistellungsbescheid ist zu erteilen, wenn die bezeichneten Einkünfte nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden. Dies ist bei den Einkünften des Klägers der Fall, da für diese Einkünfte die Privilegierung des Art. 17 Abs. 1 DBA-USA eingreift.

Nach Art. 17 Abs. 1 des "Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern" vom 29. August 1989 (BGBl. 1991 II S. 355) - DBA USA - können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker) oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Betrag der von dem Künstler oder Sportler bezogenen Einnahmen aus dieser Tätigkeit einschließlich der ihm erstatteten oder für ihn übernommenen Kosten 20.000 US\$ nicht übersteigt.

Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind im Streitfall erfüllt.

Die "Einnahmen" des Klägers für die bezeichnete Europa-Tournee überschreiten nicht den Betrag von 20.000 US\$.

Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die unstreitigen 15.714,21 US-Dollar Gagen und 1000 US-Dollar Tagegelder Beträge um 16% Umsatzsteuer auf die Gagen (I.),

Reisekosten (II.), § 50a EStG-Steuer und Solidaritätszuschlag auf Reisekosten und Tagegelder (III.) sowie Umsatzsteuer auf Reisekosten, Tagegelder und Einkommensteuer (IV.) zu erhöhen seien.

1. Der Beklagte hat zunächst zu Unrecht die Brutto-Gagen und Brutto-Tagegelder um 16% Umsatzsteuer auf die Gagen erhöht. 74

Dabei ist der Beklagte zwar von einer zutreffenden Interpretation des Begriffs der Einnahmen im Sinne des Art. 17 des DBA USA ausgegangen, hat aber den hier zu beurteilenden Vertrag entgegen der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs fehlerhaft interpretiert. 75

Für die Prüfung, ob die Bagatellgrenze des Art. 17 Abs. 1 DBA USA überschritten worden ist, sind die Einnahmen aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit als Künstler und die dem Künstler erstatteten oder für ihn übernommenen Kosten zu addieren. 76

Dabei besteht bei der Frage, was grundsätzlich als Einnahme zu erfassen ist, weitgehend Einigkeit. Der Begriff der Einnahmen umfasst die sogenannte Gesamtvergütung (Bruttovergütung) in Geld oder Geldeswert ohne jeden Abzug, wobei auf die Definition in § 8 Abs. 1 EStG zurückgegriffen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 27. Juli 1988 I R 28/87, BStBl II 1989, 449; BMF, BStBl I 1996, 89, 93 unter Tz 3.2; Bundesamt für Finanzen, BStBl I 1998, 1161; Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 17 DBA USA Tz 37; Maßbaum in Internationale Wirtschaftsbrieft - IWB -, Gruppe 2, Seite 1211, Die Künstler- und Sportlerklausel in DBA Tz XXV). Insoweit besteht auch kein Streit zwischen den Beteiligten des vorliegenden Rechtsstreits. 77

Der Beklagte ist auch grundsätzlich zutreffend davon ausgegangen, dass der volle Bruttobetrag dem Steuerabzug unterliegt; d. h., dass auch die Umsatzsteuer nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen ist (BMF a. a. O. Tz 3.2 und 3.3; BfF a. a. O.; Finanzgericht Hamburg, Gerichtsbescheid vom 27. Juli 2001 II 377/00, DStRE 2002, 90 m. w. N.; Blümich, EStG, § 50a Tz 24). 78

Die vom Leistungsempfänger an den leistenden Unternehmer gezahlte Umsatzsteuer gehört - entgegen der Auffassung des Klägers - vielmehr nach überwiegender Meinung (Blümich a. a. O. m. w. N. zur Rechtsprechung; EStR Abschnitt 227 Abs. 4) zu den Einnahmen i. S. des § 8 Abs. 1 EStG. 79

Die Umsatzsteuer stellt insbesondere beim Empfänger der Zahlung keinen durchlaufenden Posten i. S. des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG dar. Denn sie wird nicht "im Namen und für Rechnung eines anderen" vereinnahmt. Der Unternehmer handelt umsatzsteuerrechtlich stets im eigenen Namen und für eigene Rechnung, weil er seinerseits gemäß § 13 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gegenüber der Finanzbehörde Steuerschuldner ist. Das gilt auch bei Anwendung der - durch das Steueränderungsgesetz 2001 zwischenzeitlich abgeschafften - Null-Regelung. 80

Aber auch bei Zugrundelegung dieser ganz überwiegenden Auffassung erweist sich die Annahme des Beklagten, dass die Gage des Klägers um 16% Umsatzsteuer - hier konkret 2514,27 US-Dollar - zu erhöhen sei, im Streitfall als fehlerhaft. 81

Unstreitig hat der Kläger keine Zahlung von Umsatzsteuern, die über die vereinbarten Gagen hinausgingen, erhalten. 82

Es bestehen auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass dem Kläger ein über die vereinbarte Gage hinausgehender Honoraranspruch in Höhe von 16% Umsatzsteuer auf die Gage zugestanden hätte.

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (vgl. BGH-Urteil vom 11. Mai 2001 V ZR 492/99, Neue juristische Wochenschrift - NJW - 2001, 2464; BGH-Urteil V ZR 416/97, Wertpapiermitteilungen - WM - 2000,915), gilt ein vereinbarter Preis grundsätzlich auch die Aufwendung für die von dem Leistenden zu entrichtende Umsatzsteuer ab. Die Abgeltung der Aufwendung ist unselbstständiger Teil des zu zahlenden Entgelts (Bruttopreis). Davon ist auch bei Verträgen zwischen Unternehmern auszugehen. Etwas anderes gilt nur, wenn die Parteien einen Nettopreis vereinbart haben. Dafür kann auch ein Handelsbrauch oder eine Verkehrssitte maßgeblich sein. 84

Im Streitfall enthält der Vertrag keine ausdrückliche Regelung für die Umsatzsteuer. Es ist daher in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs davon auszugehen, dass grundsätzlich die vereinbarten Gage die Umsatzsteuer mit umfasste. 85

Es kann dahinstehen, ob es im Bereich von Tourneeveranstaltungen einen " Handelsbrauch " gibt, wonach regelmäßig der Tourneeveranstalter *alle* Steuern der ausländischen Künstler übernimmt (so möglicherweise FG Hamburg, DStRE 2002,90), da im vorliegenden Fall eine von diesem möglichen " Handelsbrauch " abweichende Gestaltung gewählt wurde. Wie sich aus § 4 des Künstlervertrages ergibt, war eindeutig vereinbart, dass das Honorar des Klägers unter Einbehaltung von Steuern fällig werden sollte. 86

Es kann offen bleiben, ob die Regelung in § 4 des Künstlervertrages die Umsatzsteuer mit umfassen sollte. Selbst wenn dieses - wie der Kläger vorträgt - nicht der Fall gewesen sein sollte, ist keine positive Regelung oder ein " Handelsbrauch " erkennbar woraus sich eine Verpflichtung der Vergütungsschuldnerin zur zusätzlichen Zahlung von Umsatzsteuer ergeben könnte. 87

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der tatsächlichen Handhabung durch die ursprünglichen Vertragsparteien, d. h. den Kläger und die Vergütungsschuldnerin. Beide Beteiligten gingen davon aus, dass keine Umsatzsteuer angefallen sei. Folgerichtig wurde weder Umsatzsteuer angemeldet, noch die Null-Regelung angewendet oder ggf. ein Vorsteuerabzug geltend gemacht. 88

Erst nach Beginn des Streitverfahrens zwischen dem Kläger und dem Beklagten - zwei Jahre nach dem Streitjahr - wurde eine schematische erstellte Steueranmeldung abgegeben. 89

1. Der Beklagte ist auch zu Unrecht davon ausgegangen, dass die § 50a EStG-Steuer und der Solidaritätszuschlag bei der Prüfung der Frage, ob die Einnahmen die Bagatellgrenze im Sinne des Art. 17 Abs. 1 des DBA USA überschreiten, einzubeziehen sind. 90

Unstreitig ist im hier maßgeblichen Jahr 1998 keine derartige Steuer für den Kläger abgeführt worden. 91

Eine Zahlung der Konzertagentur als Vergütungsschuldnerin erfolgte erst nach Androhung des Haftungsbescheides im Jahr 2000. 92

Ungeachtet dieses zeitlichen Moments liegt aber schon deshalb keine Einnahme des Klägers vor, weil die Zahlung der Vergütungsschuldnerin, der Konzertagentur, keine Schuld des Klägers tilgte. 93

Nach herrschender Meinung (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1993 VIII R 51/89, BStBl II 1992, 941 m. w. N.; Blümich, EStG, § 8 EStG Tz 28) liegt eine Einnahme des Steuerpflichtigen i. S. v. § 8 Abs. 1 EStG auch dann vor, wenn ein Schuldner seine - durch eine Leistung des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart veranlasste - Zahlungsverpflichtung dadurch erfüllt, dass er mit der Zahlung an einen Dritten eine Schuld des Steuerpflichtigen tilgt. Die Leistung im abgekürzten Zahlungsweg führt mit Eintritt der schuldbefreienden Wirkung zum Zufluss i. S. v. § 11 Abs. 1 EStG.	94
Ungeachtet aller weiteren Fragen konnten danach dem Kläger weitere Einnahmen im Sinne des § 8 EStG in Höhe der § 50a EStG-Steuer und des Solidaritätszuschlages jedenfalls nur dann zugerechnet werden, wenn er eine entsprechende Steuer auch nur rechtstheoretisch schuldete.	95
Wenn der Kläger die entsprechende Steuer nicht schuldete, kann keine Befreiung von einer Verbindlichkeit und damit kein Zufluss vorliegen.	96
Danach scheidet im Streitfall eine Zurechnung der § 50a EStG-Steuer aus.	97
Ohne die vom Beklagten - wie oben dargelegt - zu Unrecht angesetzte Umsatzsteuer und die angesetzte § 50a EStG-Steuer und den Solidaritätszuschlag betragen die Einnahmen des Klägers bei Zugrundelegung der Berechnung des Beklagten 19.750,80 US-Dollar. Sie liegen damit unter der streitigen Bagatellgrenze von 20.000 Dollar.	98
Wenn der Beklagte die streitigen Steuern zunächst einberechnet um einen Betrag über 20.000 US-Dollar zu erreichen und daraus wiederum ableitet, dass die entsprechende Steuer angefallen sei, unterliegt er einem klassischen Zirkelschluss.	99
Nur wenn ohne den Ansatz der erst bei Überschreitung der Bagatellgrenze anfallenden Steuern die Einnahmen die Bagatellgrenze überschreiten, kann die Steuer entstehen. Ansonsten würden Freigrenzen, die in den verschiedenen Gesetzen vorgesehen sind (vgl. z. B. die einen Annehmlichkeitsgrenze in § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG), gegen den Willen des Gesetzgebers herabgesetzt.	100
II. und IV. Der Senat braucht im Streitfall nicht zu entscheiden, ob die vereinbarten Gagen und Tagegelder vom Beklagten außerdem zu Recht um Reisekosten sowie Umsatzsteuer auf Reisekosten, Tagegelder und Einkommensteuer erhöht worden sind, da bereits die Nichterfassung der zusätzlichen Umsatzsteuer und § 50a EStG-Steuer zur Unterschreitung der Bagatellgrenze von 20.000 US-Dollar nach Art. 17 des DBA USA führt.	101
Wenn man die vom Beklagten berechneten 23.710,76 US-Dollar Einnahmen um 2.514,27 US-Dollar Umsatzsteuer und um 1.370,57 US-Dollar vermindert, ergibt sich ein Betrag von 19.750,80 US-Dollar.	102
Die Revision ist im Streitfall nicht zuzulassen, da die Entscheidung auf der Auslegung eines individuellen Vertrages beruht und im übrigen die zugrundeliegende umsatzsteuerliche Streitfrage inzwischen ausgelaufenes Recht betrifft; im Übrigen beruht die Entscheidung auf der Beseitigung eines dem Beklagten unterlaufenen Zirkelschlusses.	103
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	104
Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit hat ihre Rechtsgrundlage in § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 S.1 ZPO.	105

