
Datum: 21.02.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 7912/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0221.2K7912.00.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

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 B- Konzertagentur GmbH - Konzertagentur - für den Zeitraum November / Dezember 1998 als Begleitmusiker der Y- Europa-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 B- GmbH, ... E, Deutschland, nachstehend "Gesellschaft" genannt und [dem Kläger], ... USA, nachstehend "Künstler" genannt, geschlossen. Beide Parteien erklären sich mit den folgenden Vereinbarungen einverstanden.

4

1. LAUFZEIT

5

Die Laufzeit dieses Vertrags gilt für die folgende Beschäftigungsdauer.

6

Vom 4. November bis zum 22. Dezember 1998, 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 European Tour 1998 als Bandmitglied in der Eigenschaft als SÄNGER/KEYBOARD PLAYER auf.

9

4. VERGÜTUNG

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 13
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. ...

25

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag in der beglaubigten Übersetzung verwiesen (Blatt 110 bis 114 d. A.).

Im November / Dezember 1998 hielt sich der Kläger an insgesamt 20 Tagen in der Bundesrepublik Deutschland auf. Die Tournee dauerte vom e.11.1998 bis zum k.12. 1998. Auftrittsorte in Deutschland waren in der Zeit vom f.11. bis zum h.11. und vom o.11. bis zum p.12.1998 die Städte cccc. In den zwischenliegenden Zeiten fanden Auftritte im europäischen Ausland an unterschiedlichen Orten statt. 26

Der Kläger übernachtete in verschiedenen Hotels deutscher Großstädte (beispielsweise HOTEL INTERCONTINENTAL D, BAYERISCHER HOF R und RENAISSANCE V). 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. 27

Für alle Auftritte in der Zeit vom a.11. bis zum z.12.1998 - d. h. auch für jene im europäischen Ausland - überwies die Konzertagentur dem Kläger auf dessen Konto in den USA insgesamt 3 Beträge (9.857 US\$ sowie zweimal 11.500 US\$) als reine Gagen. Davon entfiel auf die Auftritte in der Bundesrepublik Deutschland unstreitig der Betrag von 16.428,57 US\$. 28

Mit Schreiben vom 10.8.1999 beantragte der Kläger beim Beklagten die Erteilung eines 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. 29

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

Der Beklagte legte dar, der Begriff "Einnahmen" umfasse die Gesamtvergütung (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. 31

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

Gage	16.428,57 US\$	33
zzgl. Umsatzsteuer (16%)	2.628,57 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	24.539,42 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 E 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 unstrittig - 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. 43
- 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 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
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.	53
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	57

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.

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 ausgezahlten 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

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. 62

Entscheidungsgründe 63

I. 64

Die Klage ist zulässig und begründet. 65

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. 66

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.	68
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.	69
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.	70
Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind im Streitfall erfüllt.	71
Die "Einnahmen" des Klägers für die bezeichnete Europa-Tournee überschreiten nicht den Betrag von 20.000 US\$.	72
Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die unstreitigen 16.428,57 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.	73
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, BFHE 155,479, 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 2628,57 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.	83
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 vereinbarte Gage die Umsatzsteuer mit umfasste.	85

Es kann dahinstehen, ob es im Bereich von Tourneeveranstaltungen einen " Handelsbrauch " gibt, wonach regelmäßig der Tourneeveranstalter <i>alle</i> 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 den Kläger und dem Beklagten - zwei Jahre nach dem Streitjahr - wurde eine schematische erstellte Steueranmeldung abgegeben.	89
1. Der Beklagte hat auch zu Unrecht die von der Vergütungsschuldnerin erbrachten Zahlungen für den Transport des Klägers und der anderen Mitglieder der Begleitgruppe zu den einzelnen Auftrittsorten und die Kosten der Unterbringung an den Auftrittsorten bei der Berechnung der Einnahmen des Klägers hinzugerechnet.	90
Zu den bei der Prüfung einer Überschreitung der Bagatellgrenze einzubeziehenden Beträgen gehören zwar unstreitig die dem Künstler erstatteten oder die von Dritten für ihn übernommenen Kosten. Zu diesem Kosten können auch Übernachtungs- und Transportkosten gehören.	91
Voraussetzung ist aber insoweit, dass es sich um übernommene Kosten des Künstlers handelt und keine eigenen Aufwendungen des Vergütungsschuldners vorliegen (vgl. Maßbaum, a. a. O.; Becker, Höppner, Grotherr, Kroppen, DBA, Art. 17 DBA USA Tz 6).	92
Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Nebenleistungen, die auf der Grundlage besonderer Verträge, die der inländische Veranstalter mit Dritten abgeschlossen hat, von einem anderen als dem Darbieter oder dem die Darbietungen Verwertenden erbracht werden, nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer nach § 50a EStG einzubeziehen (EStR Abschnitt 227b Satz 3) .	93
Im Streitfall handelt es sich unstreitig nicht um Erstattungen auf Kosten, die dem Kläger entstanden sind.	94
Es handelt sich auch nicht um übernommene Kosten im Sinne des Art. 17 Abs. 1 DBA USA.	95
Es handelt sich im Streitfall nicht um Kosten, die primär den Kläger betreffen, sondern um eigene Kosten der Konzertagentur. Deshalb liegen daher die Voraussetzungen für die Annahme " übernommener " Kosten nicht vor.	96

Für die Übernahme von Kosten gilt das gleiche, was der Bundesfinanzhof zu Einnahmen im Sinne eines geldwerten Vorteiles ausgeführt hat.

Sie setzen voraus, dass sie sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für eine Leistung ihres Empfängers darstellen. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn die Aufwendungen nicht durch das individuelle Rechtsverhältnis ausgelöst sind, dass der Einkünfteerzielung zugrunde liegt, sondern im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Aufwendenden getätigt werden. 98

Ein derartiges ganz überwiegend **eigenbetriebliches Interesse** setzt voraus, dass sich die Vorteilszuwendung als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweist (BFH-Urteile vom 17.9.1982, VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39; vom 4.6.1993, VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687) und ein damit einhergehendes Eigeninteresse des Empfängers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann. 99

Ein derartiges überwiegend eigenbetriebliches Interesse liegt z.B. bei der Übernahme der Kosten für reine Dienstreisen vor. Dagegen stellt die Übernahme von Reisekosten für reine Urlaubsreisen unstreitig Arbeitslohn dar (zu diesem Thema BFH-Urteile vom 16.4.1993, VI R 6/89, BFHE 171, 231, BStBl II 1993, 640; vom 18.2.1994, VI R 53/93, BFH/NV 1994 S. 708). 100

Bei Zugrundelegung dieser Interpretation des Begriffs des " eigenbetrieblichen Interesses ", die sich der erkennende Senat zu eigen macht, ist im Streitfall das überwiegende eigenbetrieblichen Interesse der Konzertagentur zu bejahen. Es liegen weder Einnahmen noch Betriebsausgaben des Klägers vor. 101

Das Ergebnis steht in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und einzelner Finanzgerichte. 102

Der Bundesfinanzhof (BFH-Urteil vom 27 Juli 1988 I R 28/87, BFHE 144,479, BStBl II 1989, 449) hat in einem dem Streitfall vergleichbaren Fall, in dem ein Filmproduzent Reise- und Übernachtungskosten von Schauspielern übernahm, mit denen innerhalb von zwölf Tagen an verschiedenen Orten in Deutschland Dreharbeiten durchgeführt werden sollten, festgestellt, dass es in seinem ganz überwiegenden betrieblichen Interesse liegen könne, die betroffenen Künstler jeweils zusammen zu den einzelnen Produktionsorten zu befördern, sie jeweils in einem Hotel unterzubringen und die Kosten dafür unmittelbar zu übernehmen. Der Filmproduzent erhalte so die Möglichkeit, die zur Verfügung stehende Produktionszeit optimal zu nutzen. 103

Eine entsprechende Situation bestand auch im Streitfall. Die Konzertagentur hatte den Kläger und die anderen Musiker der Begleitband bei jedem Konzertauftritt zu stellen. Das pünktliche Erscheinen der Musiker zu den einzelnen Konzerten lag im überragenden Eigeninteresse der Konzertagentur. 104

Folgerichtig hatte sich die Konzertagentur die alleinige Disposition über die zu nutzenden Transportmittel und die Übernachtungsmöglichkeiten vorbehalten. 105

Dass das Eigeninteresse der Konzertagentur die Interessen der Musiker überlagerte, ergibt sich z. B. aus der Tatsache, dass die Musiker mehrfach im Schlafbus übernachten mussten. Es ist nicht davon auszugehen, dass der Kläger freiwillig bei einer selbst organisierten Reise eine derartige Unterbringungsmöglichkeit genutzt hätte. 106

Das überragende Eigeninteresse der Konzertagentur an einem reibungslosen Verlauf der Tournee und der Präsenz aller Musiker zu den einzelnen Konzerterminen ergibt sich auch aus § 12 des Vertrages. Danach hatten die Künstler mindestens zwei Wochen vor Beginn der Tournee einen aktuellen Reisepass mit mindestens fünf leeren Visumseiten zu besitzen.

Auch § 11 des Vertrages macht deutlich, dass die Transport- und Unterbringungsleistungen der Konzertagentur in deren eigenem Interesse erfolgten und nicht zum Leistungsaustausch zwischen der Konzertagentur und dem Kläger gehörten. Das Kündigungsrecht des Klägers knüpft ausschließlich an die Nichtzahlung der vereinbarten Vergütung, nicht an eine Nicht- oder Schlechterfüllung der Transport- und Unterbringungsleistungen. 108

Damit unterscheidet sich der Streitfall auch grundlegend von dem Sachverhalt, der der Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 20. Februar 1997 zugrunde lag (Az. 4 K 5742/96, Juris Nr. DVRE 000144821). Im dort entschiedenen Fall hatte sich der Konzertveranstalter ausdrücklich neben der Zahlung der Gage zur Übernahme der Transport- und Produktionskosten verpflichtet. 109

Es handelt sich bei den Transport- und Unterbringungsleistungen auch nicht um Leistungen, die üblicherweise einem inländischen Veranstalter zusammen mit der künstlerischen Darbietung verkauft werden (vgl. dazu FG München, Urteil vom 26. November 1997 1 K 3660/94, EFG 1998, 743, zu Beleuchtung, Tontechnik u. a.). 110

Wie der BFH überzeugend ausgeführt hat, kann bei entsprechender Sachverhaltsgestaltung gerade die Optimierung der Transport- und Unterbringungsverfahren im eigenbetrieblichen Interesse liegen. Der BFH geht sogar davon aus, dass bereits die unmittelbare Kostenübernahme ein ausreichendes Indiz für das überwiegende eigenbetriebliche Interesse sein könne. 111

Diese unmittelbare Kostentragung der Konzertagentur ist im Streitfall gegeben. 112

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. 113

Unstreitig ist im hier maßgeblichen Jahr 1998 keine derartige Steuer für den Kläger abgeführt worden. 114

Eine Zahlung der Konzertagentur als Vergütungsschuldnerin erfolgte erst nach Androhung des Haftungsbescheides im Jahr 2000. 115

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. 116

Nach herrschender Meinung (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1992 VIII R 51/89, BFHE 168, 234, 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. 117

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.	
Wenn der Kläger die entsprechende Steuer nicht schuldete, kann keine Befreiung von einer Verbindlichkeit und damit kein Zufluss vorliegen.	119
Danach scheidet im Streitfall eine Zurechnung der § 50a EStG-Steuer aus.	120
Ohne die vom Beklagten - wie oben dargelegt - zu Unrecht angesetzte Umsatzsteuer und Reisekosten und die angesetzte § 50a EStG-Steuer und den Solidaritätszuschlag betragen die Einnahmen des Klägers bei Zugrundelegung der Berechnung des Beklagten 17.428,57 US-Dollar. Sie liegen damit unter der streitigen Bagatellgrenze von 20.000 Dollar.	121
Daher konnten die streitbefangenen § 50a EStG-Steuern in die Rechnung nicht einbezogen werden. Eine Einbeziehung ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn ohne den Ansatz der erst bei Überschreitung der Bagatellgrenze anfallenden Steuern die Einnahmen die Bagatellgrenze überschreiten. Denn nur dann kann die Steuer entstehen. Jede andere Berechnung liefe darauf hinaus, dass die Unterstellung der Entstehung einer Steuer zur Überschreitung der Bagatellgrenze führen kann, und damit die "angenommene" Steuer zu ihrer eigenen Entstehung führt.	122
Durch eine derartige Berechnung 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.	123
1. Aus den Ausführungen zu den Transport- und Unterbringungskosten sowie den § 50a EStG-Steuern und dem Solidaritätszuschlag ergibt sich, dass der Kläger insoweit keine steuerpflichtigen Leistungen erbracht hat.	124
Es fehlt damit an Entgelten im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, auf die Umsatzsteuer anfallen könnte.	125
Der Senat hat die Revision im Streitfall zugelassen, weil die Frage der Einbeziehung der vom Tourneeveranstalter getragenen Transport- und Übernachtungskosten in die Berechnung der Bagatellgrenze gem. Art. 17 DBA USA oder deren Zuordnung zu den im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse aufgewendeten Beträgen eine Vielzahl von Streitverfahren betreffen kann und deshalb eine grundsätzliche Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Interesse der Rechtssicherheit geboten erscheint.	126
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	127
Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit hat ihre Rechtsgrundlage in § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 S.1 ZPO.	128