
Datum: 09.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 535/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0709.2K535.98.00

Tenor:

Die Beklagte wird unter Aufhebung der Bescheide vom 11. September 1989 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 17. April 1990 verpflichtet, der Klägerin Freistellungsbescheide und Freistellungsbescheinigungen bzgl. der am 03. Januar 1989 beantragten Freistellung von Vergütungszahlungen der und unter Berücksichtigung der nachträglichen Vergütungsherabsetzung und der am 03. Januar 1989 beantragten Freistellung von Vergütungszahlungen des zu erteilen.

Die Kosten des Verfahrens, einschließlich der Kosten des Revisionsverfahrens, werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Frage, ob die Klägerin einen Anspruch auf Erteilung von Freistellungsbescheinigungen hat.

...

...

1

2

3

4

Den hier streitbefangenen Anträgen auf Erteilung von Freistellungsbescheinigungen liegt folgender Lebenssachverhalt aus den Jahren 1987 bis 1989 zu Grunde:	5
Im August 1987 schloss die Klägerin mit der und GmbH - Messegesellschaft - einen Vertrag. Ausweislich des Vertrages wollte die Messegesellschaft in den Jahre 1988 und 1989 in ein Tennisturnier organisieren. Die Klägerin sollte die Messegesellschaft bei der Vorbereitung und Durchführung der Tennisturniere beraten und unterstützen. Dabei wurde unter anderem vereinbart, dass die Klägerin für ein Entgelt in Höhe von..... US-Dollar pro Jahr	6
• jeweils acht Teilnehmer für die Turniere zur Verfügung stellen und ihre Teilnahme absichern werde, • alle Spielerkosten sowie das Preisgeld zahlen werde, • kurzfristig vier Spieler, die nach Wimbledon 1987 unter den ersten zehn der ATP-Weltrangliste standen, und weitere vier Spieler, die zwischen 1986 und 1988 unter den ersten zehn der Weltrangliste waren, unter Vertrag nehmen werde (Daten für 1989 jeweils angepasst).	7
Die Klägerin garantierte weitgehend die Teilnahme des Spielers c c an den Turnieren.	8
Außerdem sollte die Klägerin die Hotelunterkunft für die Spieler, die Linien- und Schiedsrichter sowie das Tennisfeld und die Banden zur Verfügung stellen.	9
Die Klägerin garantierte weiterhin, dass die Halbfinalspiele und das Finale jedes Turniers deutschlandweit (ARD oder alle Dritten Programme) in voller Länge und außerdem gewisse Spiele in den USA übertragen würden. Hinsichtlich der Fernsehübertragungen wurde klargestellt, dass die Rechte der Messegesellschaft zustünden und die Einnahmen aus dem Verkauf der Fernsehrechte zwischen der Messegesellschaft und der Klägerin jeweils hälftig zu teilen seien. Der Vertrag ist seitens der Klägerin von Herrn unterzeichnet. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Ablichtung des Vertrages Bezug genommen.	10
Im September 1988 schloss die Klägerin mit dem einen Sendevertrag über Fernsehsendungen bezüglich der beiden Turniere. Die Klägerin sollte für die Fernsehrechte in Deutschland DM für 1988 und DM für das Turnier in 1989 erhalten. Daneben enthält der Vertrag Klauseln über Lizenzvergabe an ausländische Sender. Der Vertrag ist für die Klägerin ebenfalls von Herrn unterschrieben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Ablichtung des Vertrages verwiesen.	11
An dem ersten Turnier konnten verletzungsbedingt die Spieler c.... und b..... nicht teilnehmen. Der Klägerin gelang es nicht kurzfristig Ersatzspieler aus der Bereich der Spitzenspieler zu stellen. Bei dem Turnier in 1989 musste der Spieler c..... das Turnier vorzeitig abbrechen.	12
Daraufhin kam es zwischen der Klägerin und der Messegesellschaft unter dem 10. Oktober 1989 zu einem Änderungsvertrag.	13
Der wesentliche Inhalt der Änderungsvereinbarung war:	14
• Die Vergütung für das Turnier 1988 wurde von Dollar zuzüglich Umsatzsteuer auf Dollar zuzüglich Umsatzsteuer (entspricht brutto Dollar) gemindert.	15

- Die Messegesellschaft führte das Turnier 1989 in eigenem Namen und für eigene Rechnung durch.
- Die Leistung der Klägerin sollte ausschließlich in der Vermittlung der Verträge mit den Spielern bestehen. Die Vergütung von Dollar wurde auf eine Vermittlungsprovision von 15% der an die Spieler bezahlten Vergütung einschließlich der Preisgelder reduziert (zuzüglich Umsatzsteuer).

Auch dieser Vertrag ist seitens der Klägerin von Herrn ... unterschrieben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Ablichtung der Vereinbarung verwiesen. 16

Der Vertrag zwischen der Klägerin und dem ist unstreitig ebenfalls abgeändert worden. Die Vertragsposition der Klägerin für das Turnier 1989 wurde von der Messegesellschaft übernommen (vgl. Bestätigungsschreiben der Klägerin an den).

17

Die Klägerin hat vorgetragen, dass ihr Engagement im Zusammenhang mit der Durchführung der beiden Tennisturniere in zu einem negativen Gesamtergebnis geführt habe. Sie hat dazu eine Aufstellung Ihrer Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit den beiden Tennisturnieren vorgelegt.

18

Daraus ergibt sich im wesentlichen (alle Beträge in DM): 19

Fernseheinnahmen 1988 und 1989 abzüglich deutscher Steuer 20

Anteil Fernseheinnahmen Messegesellschaft72 21

Fernsehkosten50 22

Reisekosten 23

Agenturkosten 24

Schiedsrichter 25

1.,25 26

diverse Kleinbeträge 27

Deutscher Tennisbund 28

..... (Agentur) 29

Fahrer 30

gesamte Betriebsausgaben47 31

Verlust88 DM (entspricht25 hfl) 32

Den Einnahmen von Dollar für 1988 und50 Dollar für 1989 (entspricht 15% von Dollar) stehen Aufwendungen für Spieler in Höhe von Dollar und Schiedsrichter in Höhe von Dollar neben kleineren Beträgen gegenüber.

33

Daraus ergibt sich ein Verlust von32 Dollar (entspricht94 hfl). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Zusammenstellungen der Klägerin, Anlage K 19, verwiesen.

34

Im Rahmen des weiteren Verfahrensablaufes wurde zwischen den Beteiligten streitig, in welchen Ländern die Tennisspieler, die an den beiden Turnieren teilgenommen haben, ansässig waren.	35
Die Klägerin hat insoweit vorgetragen, dass die Spieler, die unstreitig an dem Turnier 1988 teilgenommen haben, in folgenden Ländern, deren Staatsangehörige sie jeweils waren, ansässig waren:	36
D K Deutschland	37
D V T Deutschland	38
1. USA	39
K D USA	40
K N USA	41
U N USA	42
B H Ecuador	43
N N Tschechoslowakei	44
Die Klägerin hat insoweit eigene Aufzeichnungen, Auskünfte des deutschen Tennisbundes und Kopien der Jahrbücher "MIPTC Media Guide 1988 und 1989" des Herrentennisverbandes vorgelegt, in denen entsprechende Angaben enthalten sind. Wegen der Einzelheiten wird auf die Ablichtungen aus den Jahrbüchern verwiesen.	45
Am 3. Januar 1989 beantragte die Klägerin beim Beklagten mit zwei getrennten Anträgen die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung für die Zahlungen aus dem Vertrag mit der Messegesellschaft und die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung für die Zahlungen aus dem Vertrag mit dem	46
Der Beklagte forderte die Klägerin daraufhin auf, zu diversen zwischenzeitlich geklärten Fragen und zur tatsächlichen Geschäftsführung der Klägerin Auskünfte zu erteilen. Nachdem die erbetenen Auskünfte zunächst nicht umfassend erteilt worden waren, lehnte der Beklagte die beantragten Freistellungen mit Bescheiden vom 11. September 1989 ab.	47
Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen.	48
Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 17. April 1990 als unbegründet zurück. Im wesentlichen vertrat er die Auffassung, dass die Einkünfte aus den streitbefangenen Verträgen der Klägerin nicht zuzurechnen seien. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.	49
Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobener Klage,	50
Das Klageverfahren endete zunächst mit dem teilweise stattgebenden Urteil. ...	51
Auf Revision beider Beteiligten hob der Bundesfinanzhof die Vorentscheidung wegen begründeter Verfahrensrügen auf und wies die Sache zur weiteren Sachaufklärung und abschließenden Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Dabei wies der Bundesfinanzhof	52

insbesondere darauf hin, dass hinsichtlich der Frage, ob eine missbräuchliche Gestaltung vorliege, zu prüfen sei, ob die Klägerin tatsächlich die nach dem Vertrag mit der Messgesellschaft geschuldeten Leistungen durch ihr Personal erbracht habe.

Hinsichtlich der Annahme im erstinstanzlichen Urteil, dass die Klägerin auch hinsichtlich des Turniers im Jahr 1988 nur Vermittlungsleistungen bezüglich der Spieler erbracht habe, stellte der BFH einen Verstoß gegen den Inhalt der Akten fest. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 29.10.1997 I R 35/96, BStBl 1998, 325, verwiesen. 53

Im Anschluss an die Rückverweisungsentscheidung des Bundesfinanzhofs verfolgt die Klägerin weiterhin das Ziel der Erteilung der uneingeschränkten Freistellungsbescheinigungen. 54

Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass sich aus der Entscheidung des BFH ergebe, dass der Klageerfolg ausschließlich davon abhängt, ob die Einschaltung der Klägerin in die inländischen Vertragsbeziehungen rechtsmissbräuchlich im Sinne des § 42 der Abgabenordnung - AO - gewesen sei. 55

Ihres Erachtens scheidet danach, selbst wenn die Klägerin nur eine Inkassostelle gewesen sein sollte, die Annahme einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung aus. Es fehle auf jeden Fall die Vermeidung einer Steuer, da auch ohne die Einschaltung der Klägerin in Deutschland keine Steuer angefallen wäre. 56

Das ergibt sich nach Auffassung der Klägerin daraus, dass die hier im Streit stehenden Vermittlungsleistungen isoliert betrachtet nicht der beschränkten Steuerpflicht nach den §§ 49 Abs. 1 Nr. 2d, 50a des Einkommensteuergesetzes - EStG - unterlägen. Es handele sich auch nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht um Einkünfte aus mit sportlichen Darbietungen im Inland zusammenhängenden Leistungen (BMF-Schreiben, BStBl I 1996, 89 unter Tz 2.2.3.2). 57

Eine Steuerminderung zu Gunsten der beteiligten Sportler scheide hinsichtlich der in den USA und in Deutschland ansässigen Sportler schon deshalb aus, weil die Sportler aus den USA in Deutschland nicht steuerpflichtig seien (altes DBA Deutschland USA; vgl. Vogel, DBA, Rdnr. 30 zu Art. 17) und die deutschen Spieler auf jeden Fall mit ihren Einkünften in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig seien. 58

Hinsichtlich der Spieler aus der Tschechoslowakei und Ecuador käme zwar theoretisch eine Minderung deutscher Steuer durch Einschaltung der Klägerin in Betracht. Ein Interesse dieser Spieler an der Zwischenschaltung der Klägerin bestehe aber aus steuerlicher Sicht nicht, da die deutschen Quellensteuern in den Heimatländern angerechnet werden könnten. 59

Zur Besteuerung in der Tschechoslowakei und in Ecuador hat die Klägerin einschlägige Fachpublikationen vorgelegt, wonach in der Tschechoslowakei für Einkommen von über 20.000 tschechoslowakischen Kronen ein Steuersatz von mindestens 20% anfiel (die tschechoslowakische Krone entsprach im Streitjahr einen Gegenwert von ca 0,19 DM/1 DM = 5,3375 Kronen) und in Ecuador für Einkommen über 425.000 Sucres ein Steuersatz von mindestens 16 Prozent anfiel (1000 ecuadorianische Sucres entsprachen im Streitjahr einen Gegenwert von weniger als 4 DM). 60

Zum Einwand des Beklagten, dass die Spieler ggf. in ihren Heimatstaaten einer Vorzugsbesteuerung unterfielen, weist die Klägerin darauf hin, dass allgemein bekannt sei, 61

das Sportler in den USA und in Deutschland keine Vorzugsbesteuerung genossen. Zur Steuerbelastung in der Tschechoslowakei und Ecuador sei hinreichend vorgetragen.

Soweit der Beklagte die Ansässigkeit der Tennisspieler in den durch die Jahrbücher dokumentierten Staaten bestreitet, weist die Klägerin darauf hin, dass die Dokumentation des Tennisverbandes auf den Angaben der Spieler beruhe und damit keine geringere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich habe, als ein amtliches Melderegister. Die Verlässlichkeit der Auskünfte ergebe sich z. B. aus den Angaben des Spielers c..., für den als Wohnsitze Deutschland und angegeben worden seien. 62

Der Senat hat in der Verhandlung am 9. Juli 2003 den früheren Geschäftsführer der Klägerin, Herrn, und den früheren Geschäftsführer der Messe undgesellschaft, Herrn Dr., als Zeugen zu der Frage der tatsächlichen Durchführung und Organisation der streitbefangenen Tennisturniere und zur personellen und sachlichen Ausstattung der Klägerin vernommen. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung mit allen Anlagen verwiesen. 63

Die Klägerin sieht sich durch das Ergebnis der Beweisaufnahme in ihrer bisherigen Sach- und Rechtsauffassung bestätigt. Nach ihrer Auffassung ist durch die Beweiserhebung geklärt, dass die Klägerin die maßgeblichen Leistungen bei der Durchführung der beiden Tennisturniere entweder selbst durch ihren Geschäftsführer oder durch von ihr engagierte Subunternehmer - Herrn e.... als Turnierdirektor - erbracht habe. Anhaltspunkte für eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung könnten nicht festgestellt werden. 64

Die Klägerin beantragt, 65

unter Aufhebung der Bescheide des Beklagten vom 11. September 1989 und der bestätigenden zusammengefassten Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17. April 1990 den Beklagten zu verpflichten, der Klägerin die am 20. Dezember 1988 beantragte Freistellungsbescheinigung für Vergütungszahlungen der undgesellschaft unter Berücksichtigung der nachträglichen Vergütungsherabsetzung und die am 23. Dezember 1988 beantragte Freistellungsbescheinigung für Vergütungszahlungen des zu erteilen und der Klägerin sämtliche von der undgesellschaft und dem auf Grund der Verträge vom 27. August 1987/10. Oktober 1989 und vom 20. September 1988 für Rechnung der Klägerin einbehaltenen Abzugssteuern zu erstatten. 66

Der Beklagte beantragt, 67

Klageabweisung. 68

Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass die Freistellungsbescheinigungen nicht erteilt werden könnten, weil nicht festgestellt werden könne, dass die streitbefangenen Einkünfte der Klägerin zuzurechnen seien. 69

Der Beklagte bestreitet ausdrücklich weiterhin, dass etwaige Beratungs-, Vermittlungs- oder Verwertungsleistungen im wesentlichen von der Klägerin mit eigenem Personal erbracht worden seien. Die Klägerin sei zur Zeit der Vertragsabschlüsse nicht aktiv wirtschaftlich tätig gewesen. Nicht die Klägerin, sondern die hinter ihr stehenden Personen, hätten den Leistungsaustausch beherrscht. Der Beklagte sieht auch nach Durchführung der Beweisaufnahme keine Veranlassung davon auszugehen, dass nicht die hinter der Klägerin stehenden Eigentümer, sondern die Klägerin selbst mit eigenem Personal die maßgeblichen Leistungen gegenüber den inländischen Vergütungsschuldnern erbracht habe. 70

Da die Klägerin sich weigere, darzulegen, worin die eigentlichen Leistungen bestanden hätten, sei davon auszugehen, dass in erster Linie für Beratung und die Überlassung von "Know how" gezahlt worden sei. Dies habe zur Folge, dass beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gegeben seien. 71

Weiterhin vertritt der Beklagte die Auffassung, dass es für die Anwendung des § 42 AO ausreiche, dass die streitbefangene Gestaltung der Steuerminderung habe dienen sollen. Es sei unerheblich, ob der Erfolg tatsächlich eingetreten sei. 72

Soweit die Klägerin darauf hinweise, dass ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten schon deshalb nicht gegeben sein könne, weil sich die Besteuerungssituation für die beteiligten Tennisspieler nicht verbessert habe, vertritt der Beklagte die Auffassung, dass dies nur anhand der konkreten tatsächlich durchgeführten Besteuerung der betroffenen Sportler festgestellt werden könne. Die Klägerin müsse daher durch geeignete Unterlagen nachweisen, in welchem Umfang die Sportler mit ihren Einkünften der Besteuerung unterlegen hätten. 73

Der Beklagte bestreitet die von der Klägerin vorgetragene Ansässigkeit der betroffenen Tennisspieler mit Nichtwissen. Er vertritt die Auffassung, dass der Nachweis der Ansässigkeit nicht durch die Jahrbücher des Tennisbundes geführt werden könne. Diesen käme gegenüber amtlichen Registern, bei denen fehlerhafte Angaben zu rechtlichen Konsequenzen führen könnten, ein geringerer Beweiswert zu. 74

Entscheidungsgründe: 75

Die Klage ist in vollem Umfang begründet. 76

Die ablehnenden Bescheide bzgl. der Erteilung von Freistellungsbescheiden (von Freistellungsbescheinigungen) und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 77

I. Auslegung des Antrags 78

Die Klägerin hat in Übereinstimmung mit der ständigen Praxis des Beklagten und der damaligen Rechtsprechung im vorliegenden Verfahren stets die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen und, soweit bereits Zahlungen an die Finanzbehörden abgeführt worden sind, die Erstattung dieser Zahlungen - also die Erteilung eines Freistellungsbescheides - beantragt. Eine Differenzierung zwischen dem Verfahren auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und dem Verfahren auf Erteilung eines Freistellungsbescheides wurde nicht vorgenommen, weil auch der Beklagte bei Anträgen der Vergütungsgläubiger bis zur Grundsatzentscheidung des BFH (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2000, I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291) die Ansicht vertreten hat, dass die Freistellung des Vergütungsschuldners vom Steuerabzug nur auf einem dem Vergütungsgläubiger gegenüber erlassenen Freistellungsbescheid (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO) beruhen könne und dass die "Freistellungsbescheinigung" lediglich dazu diene, den Vergütungsschuldner über die erfolgte Freistellung zu unterrichten. 79

Der Beklagte hat auch die hier streitbefangenen Anträge der Klägerin entsprechend behandelt und den Erlass von Freistellungsbescheiden abgelehnt und dem zuständigen Finanzamt und den Vergütungsschuldnern mitgeteilt, dass eine Freistellungsbescheinigung nicht ausgestellt werden könne. Gegen diese Entscheidungen richteten sich die Einsprüche, 80

darauf bezieht sich die Einspruchsentscheidung.

Die Klägerin hat ihren Antrag einheitlich in allen Verfahrensabschnitten gestellt. Weder das Finanzgericht im ersten Rechtszug noch der Bundesfinanzhof haben in ihren Entscheidungen eine Differenzierung vorgenommen. 81

Bei dieser Ausgangslage versteht der erkennende Senat den Antrag der Klägerin als Antrag auf Erteilung von Freistellungsbescheinigungen und Freistellungsbescheiden. Probleme wegen fehlender Vorverfahren etc. stellen sich nicht, da wie dargelegt, das gesamte Verfahren von beiden Beteiligten in diesem Sinne betrieben worden ist. 82

Da die Voraussetzungen für die Erteilung der Freistellungsbescheide bzw. Freistellungsbescheinigungen im vorliegenden Verfahren, welches keine verfahrensrechtlichen Besonderheiten aufweist, identisch sind, kann die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang Steuern von den inländischen Vergütungsschuldnerin einbehaltenen und/oder abgeführt worden sind, dahinstehen, weil sowohl ein Anspruch auf Erteilung eines Bescheides als auch einer Bescheinigung besteht. 83

Der Senat versteht daher den Antrag nicht wörtlich im Sinne eines Antrags auf unmittelbare Festsetzung der zu erstattenden Vergütung. Dazu hätte - wenn ein derartiger Antrag überhaupt zulässig wäre - festgestellt werden müssen, ob und gegebenenfalls welche Beträge tatsächlich einbehalten und abgeführt worden sind. 84

II. Begründetheit der Anträge 85

Der Klägerin stehen die begehrten Freistellungsbescheinigungen bzw. Freistellungsbescheide zu. 86

Die Voraussetzungen für die Erteilung von Freistellungsbescheiden nach § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - gegebenenfalls in Verbindung mit § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i. d. F. ab 1989, §§ 50a Abs. 4, 49 Abs. 1 EStG und für die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen nach § 73h der Einkommensteuerrückführungsverordnung - EStDV - bzw. § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG i. d. F. ab 1989, §§ 50a Abs. 4, 49 Abs. 1 EStG - jeweils in Verbindung mit den Vorschriften des DBA Niederlande - liegen vor. 87

Nach § 73e Satz 2 EStDV bzw. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner einer Vergütung i. S. des § 50a Abs. 4 EStG auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Abzugsteuer (§ 50a Abs. 5 EStG) - um die im vorliegenden Verfahren gestritten wird - verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann. 88

Der Steuerabzug darf nach § 73h EStDV bzw. § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG unterlassen werden, wenn der Beklagte bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen. Evtl. bereits einbehaltene Steuern sind nach § 37 Abs. 2 AO bzw. § 37 Abs. 2 AO i. V. m. § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu erstatten, wenn der Beklagte einen entsprechenden Freistellungsbescheid erlässt. 89

Die Voraussetzungen für den Erlass von Freistellungsbescheinigungen als auch für den Erlass von Freistellungsbescheiden sind nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senates (vgl. z. B. Urteile vom 8. Juni 2000 2 K 9337/97 und 2 K 9324/97, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2000, 1331; n. v.) neben den im vorliegenden Fall unstreitig 90

erfüllten formellen Voraussetzungen beim Freistellungsbescheid (Antrag auf amtlichen Vordruck; § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG):

1. dass die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte nach einem DBA nicht oder geringer 91
besteuert werden,

1. dass der Antragsteller der Vergütungsgläubiger (Steuerschuldner) im Sinne des § 50d 92
Abs. 1 Satz 2 EStG ist,

a) also entweder der zivilrechtliche Vertragspartner des Vergütungsschuldners, dessen 93
Einschaltung nicht rechtsmissbräuchlich war (§ 42 AO),

b) oder ein anderer, dem die Vergütungen steuerlich zuzurechnen sind. 94

Diese Voraussetzungen für die Erteilung der hier streitbefangenen 95
Freistellungsbescheinigungen bzw. Freistellungsbescheide liegen vor.

1. Die hier streitgegenständlichen Einkünfte der Klägerin sind nach Art. 5 Abs. 1 des 96
Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande
zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und
vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf
steuerlichen Gebiete vom 16. Juni 1959 - DBA Niederlande - in der Bundesrepublik
Deutschland steuerfrei.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande sind Gewerbeeinkünfte niederländischer Unternehmen 97
in Deutschland nur insoweit steuerpflichtig, wie sie in einer in Deutschland belegenen
Betriebsstätte anfallen.

Danach sind die Einkünfte der Klägerin aus Deutschland steuerfrei. 98

Die Klägerin ist eine niederländische Unternehmerin. Sie hat die nach § 50d Abs. 2 Satz 1 99
EStG erforderlichen Bestätigungen der zuständigen niederländischen Finanzbehörde mit den
Anträgen vorgelegt.

Bei den Einkünften der Klägerin handelt es sich unstreitig um Gewerbeeinkünfte. Ebenfalls 100
unstreitig unterhielt die Klägerin im hier maßgeblichen Zeitraum keine Betriebsstätte in
Deutschland.

2. Die Klägerin ist auch die Vergütungsgläubigerin im Sinne des § 37 Abs. 2 AO i. V. m. § 50d 101
Abs. 1 Satz 2 EStG.

Die Klägerin ist zunächst zivilrechtliche Gläubigerin der Vergütungszahlungen der 102
Messegesellschaft und des Das ergibt sich aus den vorliegenden schriftlichen
Verträgen. Die Beweisaufnahme hat dies zusätzlich bestätigt.

Die überzeugenden Ausführungen des Zeugen Dr. haben zunächst deutlich gemacht, 103
dass die Messegesellschaft sehr bewusst Verträge mit der Klägerin abgeschlossen hat. Es
waren keinesfalls Verträge mit dem hinter der Klägerin stehenden - mittelbaren -
Alleingesellschafter, Herrn U...., gewollt. Auch hinsichtlich der Verträge mit dem war
der Vertrag mit der Klägerin gewollt, weil diese garantierte, was die Messegesellschaft trotz
der guten Beziehungen zum nicht hatte erreichen können, nämlich die
Verpflichtung zur Fernsehübertragung der Halbfinal- und Finalsplele. Auch dies hat der

Zeuge zur Überzeugung des erkennenden Senats bekundet.

Der genaue Inhalt des Vertrages mit der Messegesellschaft hinsichtlich des Streitjahres 1989 kann hier dahinstehen, weil die Klägerin sowohl bei Annahme eines reinen Vermittlungsgeschäftes als auch bei Annahme eines Vertrages wie im Jahr 1988 lediglich mit einem verminderten Honorar zivilrechtliche Gläubigerin der hier streitbefangenen Beträge gewesen ist. 104

Entgegen der Auffassung des Beklagten kann auch keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO durch die Einschaltung der Klägerin in die Leistungsbeziehungen festgestellt werden. 105

Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des angestrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (BFH-Urteil vom 25.1.1994 IX R 97, 98/90, BFHE 174, 386, BStBl II 1994, 738). Für Streitfälle mit Auslandsbezug gilt nichts besonderes. Eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit bzw. deren Fehlen ist ein gewichtiges Indiz, das für oder gegen eine ungewöhnliche Gestaltung bzw. für oder gegen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Kapitalgesellschaft spricht (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 167, 273, BStBl II 1993, 84 m.w.N.). Andererseits schließt eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft einen Gestaltungsmissbrauch nicht bereits per se aus. Wesentlich ist insbesondere in Fällen der vorliegenden Art, ob die Kapitalgesellschaft im Rahmen der im Inland eingegangenen Verpflichtungen tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, d.h. unternehmerisches Risiko trägt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 31.5.1972 I R 94/69, BFHE 106, 75, BStBl II 1972, 697). Dies setzt grundsätzlich unternehmerische, insbesondere über bloße Verwaltungs- oder Rechtshandlungen hinausgehende Aktivitäten voraus (BFH-Urteil vom 2.6.1992 VIII R 8/89, BFH/NV 1993, 416). 106

Bei Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung, die im Rückverweisungsbeschluss des Bundesfinanzhofs dargelegt ist, kann eine rechtsmissbräuchliche Einschaltung der Klägerin in die Leistungsbeziehungen nicht festgestellt werden. 107

Nach Durchführung der Beweisaufnahme steht zur Überzeugung des erkennenden Senats fest, dass die Beratungs-, Vermittlungs- und Verwertungsleistungen, zu denen sich die Klägerin gegenüber dem inländischen Veranstalter verpflichtet hatte, im wesentlichen von der Klägerin erbracht worden sind. 108

Die wesentlichen Leistungen hat die Klägerin durch den Zeugen, der insoweit von einer bei der Klägerin und ihren Schwestergesellschaften angestellten Sekretärin unterstützt wurde, und durch den von ihr als Subunternehmer eingeschalteten Turnierdirektor, Herrn e...., erbracht. 109

Das ergibt sich zunächst aus dem übereinstimmenden Vorbringen der beiden Zeugen. Der Zeuge Dr. hat ausgesagt, dass die Vertragsverhandlungen mit den Zeugen geführt worden seien. Dieser sei für die rechtliche Ausgestaltung und für die für die Messegesellschaft besonders wichtige Vertragsgestaltung mit den Fernsehsendern zuständig gewesen. Über den Zeugen und damit die Klägerin sei der Kontakt zu dem späteren Turnierdirektor e.... hergestellt worden. Die Vertragsverhandlungen haben sich wegen der Schwierigkeiten bei der Bestimmung der von der Klägerin zu verpflichtenden Teilnehmer über 110

Monate hingezogen. Unstreitig sind alle Verträge mit der Messegesellschaft und dem Fernsehsender seitens der Klägerin durch den Zeugen unterschrieben worden.

Auch die Verträge zwischen der Klägerin und den Tennisspielern sind durch den Zeugen 111 angebahnt und abgeschlossen worden. Dies hat der Zeuge zur Überzeugung des Senats ausgesagt.

Wie sich bereits aus den umfangreichen im ersten Rechtszug vorgelegten 112 Pressepublikationen ergibt, war der Zeuge im Bereich des Tennissports eine bekannte Person. Eine Vielzahl unterschiedlicher Presseorgane berichtete über die Tätigkeiten des Zeugen bei der Verpflichtung von Spielern für die Klägerin. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der Zeuge als Prokurist der Klägerin im Stande war die entsprechenden Verträge auch abzuschließen. Insoweit hat der Zeuge überzeugend ergänzend vorgetragen, dass derartige Vertragsabschlüsse in der damaligen Zeit schon deshalb gut zu erreichen waren, weil die Firmengruppe, zu der die Klägerin gehört, auch den damals besonders attraktiven Spieler c..... unter Vertrag hatte.

Die Tatsache, dass der Zeuge nach Trennung von der Klägerin nach kurzzeitiger Tätigkeit in 113 seinem angestammten Beruf als Steuerberater nunmehr erfolgreich als selbstständiger Sportberater tätig ist, macht rückwirkend nochmals deutlich, dass der Zeuge selbst über hinreichende Kontakte verfügt und nach Überzeugung des Senats auch verfügte um ein Turnier in der von der Messegesellschaft gewünschten Form organisieren zu können.

Dass die Klägerin zur Erbringung der hier streitbefangenen Leistungen grundsätzlich im 114 Stande war, ergibt sich außerdem daraus, dass die Klägerin nach der unbestrittenen Aussage des Zeugen in der damaligen Zeit andere nennenswerte Tennisturniere organisiert und abgewickelt hat.

Zusammenfassend kann zunächst fest gehalten werden, dass die Klägerin in den Streitjahren 115 im wesentlichen durch den Zeugen handelte. Neben ihm war der als Subunternehmer herangezogene Turnierdirektor für den technischen Ablauf des Turniers verantwortlich. Auf die nach Bedarf angestellten Zeitarbeitskräfte, die für die Anlage der Tennisplätze u. ä. zuständig waren, kommt es offensichtlich nicht an.

Soweit der Beklagte auch nach Durchführung der Beweisaufnahme weiterhin behauptet, dass 116 hinter der Gesellschaft stehende Personen den Leistungsaustausch beherrscht und die maßgeblichen Leistungen selbst erbracht hätten, vermag der Senat dem nicht zu folgen.

Die Sachverhaltsauffassung des Beklagten steht im klaren Widerspruch zu den Aussagen 117 beider Zeugen, die übereinstimmend ausgesagt haben, dass der mittelbare Inhaber der Klägerin, Herr U, lediglich anlässlich von Pressekonferenzen und den Turnieren selbst aufgetreten ist. In die eigentlichen Vertragsverhandlungen war er nur anlässlich der massiven Herabsetzung der Honorare bei dem Änderungsvertrag insoweit involviert, als der Zeuge sich insoweit rückversicherte, dass derartig weitgehende Vertragsänderungen von den Gesellschaftern der Klägerin mitgetragen wurden. Das bedeutet aber nicht, dass Herr U die Vertragsverhandlungen beherrscht und die maßgeblichen Leistungen selbst erbracht hat. Es handelt sich vielmehr um die Rückversicherung eines Geschäftsführers eines mittelständischen Unternehmens, bei dem eine Vertragsänderung ca. 50% des Jahresumsatzes betraf.

Im Kern trägt der Beklagte mit seiner Sachverhaltsauffassung in der Sache vor, dass die 118 beiden Zeugen, deren Aussagen sich in allen wichtigen Fragen decken, den Sachverhalt

nicht wahrheitsgemäß geschildert hätten.

Auch dem vermag der Senat nicht zu folgen. Er ist vielmehr davon überzeugt, dass die Aussagen beider Zeugen glaubhaft sind. 119

Die Aussagen der Zeugen sind plausibel. Sie erklären vorher schwer verständliche Gestaltungen, wie insbesondere die Gestaltungen bzgl. der Fernsehrechte, überzeugend. Sie erklären auch die weitgehenden Vertragsumgestaltungen und deren Motive. Dabei decken sich die Aussagen beider Zeugen hinsichtlich der äußeren Abläufe und insbesondere hinsichtlich der Tätigkeit des Zeugen 120

Es bestehen auch keine Anhaltspunkte, die Glaubwürdigkeit beider Zeugen auch nur in Zweifel zu ziehen. 121

Beide Zeugen sind vom Ausgang des Verfahrens nicht persönlich betroffen. Insbesondere ist der Zeuge bereits seit Jahren nicht mehr für die Klägerin tätig. Die Art und Weise der Aussagen in der mündlichen Verhandlung und der Umgang mit der Tatsache, dass die maßgeblichen Lebenssachverhalte weit über zehn Jahre zurückliegen, haben den Senat von der Glaubwürdigkeit beider Zeugen überzeugt. 122

Es bestehen auch keine anderweitigen Indizien, die für eine rechtsmissbräuchliche Einschaltung der Klägerin in die Leistungsbeziehungen sprechen könnten. 123

Die im vorangegangenen Verfahren thematisierte Weiterleitung eines großen Teils der Einnahmen ist im Streitfall kein Indiz für eine fehlende eigene unternehmerische Tätigkeit. 124

Hinsichtlich der Einnahmen aus den hier streitbefangenen Verträgen hat die Klägerin aufgedeckt, an wen die entsprechenden Zahlungen erfolgt sind. Dabei ergibt sich hinsichtlich des Vertrages mit dem, dass der größte Teil der Einnahmen an den geflossen ist. Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung zu Gunsten des wird selbst vom Beklagten nicht behauptet. 125

Wenn man den Anteil der Messegesellschaft, der Reise- und Hotelkosten sowie der Fernsehkosten als plausible Kosten im Zusammenhang mit den Einnahmen aus den Fernsehrechten qualifiziert, kann bereits ein Teilbetrag von über 75% der Einnahmen konkreten nachvollziehbaren und plausiblen Betriebsausgaben zugeordnet werden. Im übrigen ist insoweit zu beachten, dass jedes Verlustgeschäft darauf beruht, dass die Betriebsausgaben die Betriebseinnahmen übersteigen, ohne dass daraus auf eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung geschlossen werden könnte. 126

Auch hinsichtlich der Einnahmen aus den Verträgen mit der Messegesellschaft hat die Klägerin dargelegt, an wen die Einnahmen weitergeleitet wurden. Danach ist unbestritten, dass die gesamten Einnahmen an die Spieler und die Schiedsrichter geflossen sind. 127

Auch insoweit kann eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung zu Gunsten der Spieler nicht festgestellt werden. 128

Der Beklagte hat auch in keiner Weise dargelegt, wer insoweit die Klägerin rechtsmissbräuchlich eingeschaltet haben sollte. Die Initiative zur Vertragsgestaltung ging von der Messegesellschaft aus. Diese wollte ein hochkarätiges Tennisturnier in erreichen, welches sie mangels eigener Kontakte nicht selbst organisieren konnte und wollte. Deshalb hat die Messegesellschaft die Klägerin eingeschaltet. Der Zeuge Dr. hat insoweit eindeutig ausgesagt, dass man sich für alle Sportveranstaltungen der Mitarbeit auf 129

die jeweilige Sportart spezialisierter Unternehmen, Organisationen oder Personen versichert habe. Anhaltspunkte für eine rechtsmissbräuchliche Absicht der Messegesellschaft hat der Beklagte weder vorgetragen, noch sind sie anderweitig ersichtlich.

Anhaltspunkte dafür, dass die Spieler die Klägerin rechtsmissbräuchlich eingeschaltet hätten, sind ebenfalls von der Klägerin weder vorgetragen noch anderweitig ersichtlich. Abgesehen davon, dass bei Vertragsabschluss Spieler nicht involviert waren, stand noch nicht fest, welche Spieler überhaupt potenzielle Teilnehmer des Turniers sein würden. 130

Die Klägerin ist auch nicht rechtsmissbräuchlich von ihrem mittelbaren alleinigen Anteilseigner eingeschaltet worden. 131

Wie bereits oben dargelegt, hat die Klägerin durch ihren Prokuristen und späteren Geschäftsführer, den Zeugen, alle maßgeblichen Leistungen selbst erbracht. Sie hat auch das wirtschaftliche Risiko der Verträge getragen. Im konkreten Fall liegen die wirtschaftlichen Ergebnisse auch nach Durchführung des Freistellungsverfahrens in der Nähe eines Null-Ergebnisses, ohne die Erstattung ergibt sich ein Verlustgeschäft. 132

Auch die im vorliegenden Verfahren thematisierte Weiterleitung eines Großteils der Einnahmen für Fremdleistungen führt nicht zur Annahme einer rechtsmissbräuchlichen Einschaltung zu Gunsten des Anteilseigners. Wie der Zeuge in Übereinstimmung mit den Feststellungen der niederländischen Steuerverwaltung ausgeführt hat, finden sich in den Fremdleistungen zunächst die Aufwendungen für den Zeugen selbst, da dieser für seine faktische Geschäftsführertätigkeit (Prokuristentätigkeit) über sein Steuerberatungsbüro auf Stundenhonorarbasis abrechnete. Außer den Aufwendungen für den Turnierdirektor und die freien Mitarbeiter finden sich die Spielergehälter, die - wie sich aus dem vorliegenden Verfahren ergibt - erhebliche Höhen erreichen können, ebenfalls in den Aufwendungen für Fremdleistungen. 133

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 143 FGO. 134