
Datum: 18.09.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 7435/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0918.2K7435.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob der Beklagte eine Erstattung von Abzugssteuer nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG vornehmen muss. 1 2

Die Klägerin nahm im Jahr 0000 an einer in Deutschland, Irland und Großbritannien durchgeführten Tournee der A B C mit Darbietungen und Lektionen aus dem Pferde-Dressursport teil. Aufführungen in Deutschland fanden in 11 Städten statt. 3

Mit Antrag vom 10. 12.1997 begehrte die Klägerin die Erstattung von 71.758 DM Abzugssteuer nach § 50a Abs. 4 EStG zuzüglich 5.381 DM Solidaritätszuschlag. Schuldner der Vergütungen war Herr D.K.. 4

Im Antrag wurde ein Betrag von 354.361 DM als Betriebseinnahmen der Tournee erklärt. Betriebsausgaben für die Auftritte in Deutschland wurden in Höhe von 367.028,70 DM (36.828.085 portugiesische Escudos - ESC) erklärt. Dem Antrag beigelegt waren kopierte Rechnungen der Klägerin an den Vergütungsschuldner. Außerdem war aus der dem Antrag beigelegten Steuerbescheinigung ersichtlich, dass die einbehaltene Steuer nach § 50a Abs. 4 EStG von Einnahmen in Höhe von 287.032 DM berechnet worden war (25% von 287.032 DM = 71.758 DM; Solidaritätszuschlag davon 7,5% = 5.381,85 DM). 5

Nach Hinweis des Beklagten auf die Notwendigkeit der Vorlage von Originalunterlagen reichte die Klägerin eine beglaubigte portugiesische Bilanz ein, aus welcher sie folgende auf die gesamte Tournee 1996 entfallende Kosten (14 Auftritte) ermittelte:

Kostenart	Betrag in ESC
1. direkte Kosten: Kommunikation, Reisen, Hotel, Flug, Werbung	21.458.488
2. anteilige Personalkosten für 6 Monate und 9 Personen	9.066.654
3. laufenden Kosten für die Pferde - 35 % der Gesamtkosten	2.447.513
4. Wasser- und Stromkosten - 20 % der Gesamtkosten	840.566
5. Tierarzt und Medikamente - 50 % der Gesamtkosten	571.310
6. Kosten Hufschmied - 35% der Gesamtkosten	259.028
7. Ausstattung von Pferden und Reitern, Abschreibung der Kostüme in Höhe von 20% bei 5 Jahren Nutzungsdauer	1.424.531
8. Abschreibung Pferde - vorgenommene Abschreibung erfolgte für das Pferd X, das während der Tournee lahmte und nicht mehr eingesetzt werden konnte. Die anderen abgeschriebenen Pferde sind bei der Tournee beim Verladen oder während des Trainings gestorben	8.850.000
9. LKW-Kosten a) Mehrreparaturen wegen langer Wegstrecken, zu 50% angesetzt b) AfA 20%	352.512 1.129.256
10. Steuerberatungskosten 50%	472.250
Insgesamt	46.872.108

Da die Tournee in 11 deutschen Städten stattfand, entfielen nach Berechnung der Klägerin 11/14 der Kosten auf Deutschland, also 36.828.085 ESC. Dies entspricht 367.028,70 DM (100 ESC = 0,9966 DM). Daraus errechnete sie folgenden Verlust::

Einnahmen 354.361,00 DM.

Ausgaben 367.028,70 DM

Erklärter Verlust 12.667,70 DM

Der Beklagte lehnte mit Bescheid vom 02.11.1998 eine Erstattung nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG ab, da trotz Aufforderung die Originalbelege über die Betriebsausgaben nicht vorgelegt wurden.

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens trug sie vor, dass die Einnahmen irrtümlich in gesamter Höhe für die Europa-Tournee erklärt worden seien, so dass darin auch Einnahmen für Auftritte in London, Birmingham und Dublin enthalten seien. Auf Deutschland entfielen 287.032 DM.

Außerdem legte die Klägerin ihre gesamte portugiesische Buchführung für das Jahr 1996 in der Landessprache vor (27 Ordner).

Der Beklagte gab diese Unterlagen wieder zurück und verlangte weiterhin, dass die Belege für die Kosten, die tatsächlich in unmittelbarem Zusammenhang mit der Teilnahme an der A B C stünden, im Original einzureichen seien. Die Klägerin wurde aufgefordert, die Belege

nach Kostenarten zu sortieren und eine entsprechend korrigierte Aufstellung der Ausgaben mit entsprechenden Erläuterungen zu übersenden.

Die Klägerin wandte dagegen ein, dass das Verlangen nach Originalbelegen nicht auf gesetzlicher Grundlage basiere; daher seien die vorgelegten Unterlagen, insbesondere im Zusammenhang mit der Vorlage sämtlicher Originalbelege zum Nachweis der in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben mit den Einnahmen ausreichend. 16

Darüber hinaus stünden die geltend gemachten Ausgaben auch in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen. Wegen Einzelheiten hierzu wird auf das Schreiben der Klägerin vom 28.3.2000 verwiesen. 17

Ferner wurden Originalrechnungen über Steuerberatungskosten für Dezember 1996 bis Dezember 1997 vom 26.07.1999 in Höhe von 1.063.530 ESC sowie eine Rechnungskopie für Tätigkeiten des Steuerberaters Dr.E. und F. für 1996 (3.725 DM) und 1997 (3.350 DM) in Höhe von 7.075 DM eingereicht. 18

Der Beklagte wies den Einspruch deshalb als unbegründet zurück, weil keine Originalunterlagen vorgelegt worden seien. Außerdem stünde ein Großteil der geltend gemachten Kosten nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen (Entscheidung vom 31.10.2000). 19

Mit der hiergegen erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass sie auf der Inlands- Tournee einen steuerlichen Verlust erlitten habe und dass demzufolge die einbehaltene und abgeführte Abzugssteuer nach § 50a Abs. 4 EStG in vollem Umfang zu erstatten sei. Sie habe ihre Mitwirkungspflichten durch Vorlage der Buchführung im Original umfänglich erfüllt. Entgegen der Darstellung des Beklagten seien die Unterlagen vollständig und ordnungsgemäß nach dem zeitlichen Ablauf der Tournee sortiert gewesen. Darüber hinaus sei erkennbar gewesen, welche Ausgaben mit welchen Veranstaltungen in einem direkten wirtschaftlichen Zusammenhang gestanden hätten. 20

Das vom Beklagten in den Vordergrund gerückte Tatbestandsmerkmal des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" sei nicht europarechtskonform. Die Bundesrepublik Deutschland besteuere einen Gewinn, der in dieser Größenordnung nicht entstanden sei. Die nationale Besteuerung setze sich aus den nationalen Einnahmen abzüglich der unmittelbar und mittelbar zurechenbaren Kosten zusammen. Im Ausgliedern der mittelbaren Kosten bei der Ermittlung des nationalen Gewinns liege auf jeden Fall eine Benachteiligung. Im Übrigen sei auch der Mindeststeuersatz nach § 50a Abs. 4 EStG in Höhe von 25% der Einnahmen europarechtswidrig. 21

Schließlich beruft sich die Klägerin auf das Urteil des EuGH in der Sache der Gerritse (Urteil vom 12.6.2003 - Rs. C-234/01, DB 2003, 1360). 22

Mit Schriftsatz vom 20.8.2003 hat die Klägerin einen Ordner vorgelegt, in welchem sich sortiert nach bestimmten Kostenarten fotokopierte Belege befinden. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf diesen Ordner verwiesen. 23

Außerdem führt die Klägerin aus, dass in dem Erstattungsantrag bei den Einnahmen diejenigen Reisekosten nicht angesetzt worden seien, welche Herr D.K. direkt bezahlt habe. Das Finanzamt Y habe mit Haftungsbescheid vom 19.12.2001 Herrn D.K. für zusätzlich gezahlte Reisekosten in Höhe von geschätzten 60.000 DM in Haftung genommen. Hieraus 24

resultiere eine Abzugssteuer in Höhe von 29.937,16 EUR zuzüglich 2.245,16 EUR Solidaritätszuschlag. Die tatsächlich übernommenen Reisekosten hätten jedoch nur 8.637,43 DM betragen. Nach bisheriger Rechtslage handele es sich bei der Klägerin um Einnahmen in Form eines geldwerten Vorteils. Unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 12.6.2003 falle jedoch eine Abzugssteuer auf diese Reisekosten nicht an. Denn bei den von Herrn D.K. übernommen Reisekosten handele es sich um Betriebsausgaben der Klägerin. Die Höhe des geldwerten Vorteils sei jedoch nicht von Entscheidung, weil in gleicher Höhe Betriebsausgaben vorlägen und so der Gewinn bzw. Verlust insgesamt nicht verändert würde. Sollte Herr D.K. daher auf Grund des Haftungsbescheides verpflichtet sein, eine Abzugssteuer nach § 50a Abs. 4 EStG an das Finanzamt Y abzuführen, sei die abgeführte Steuer im Rahmen des Erstattungsverfahrens durch den Beklagten wiederum zu erstatten.	
Zusätzlich zu den bisher geltend gemachten Kosten macht die Klägerin weitere Kosten in Höhe von 32.836,35 DM geltend, welche bisher noch nicht Gegenstand des Erstattungsverfahrens gewesen sind. So werden z.B. die hälftigen Buchführungskosten für 1996 mit der Begründung geltend gemacht, dass diese insoweit auf die inländische Tournee entfielen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auch insoweit auf den vorgelegten Ordner verwiesen. Ein Teil der Zusatzkosten sei bereits im Jahr 1995 im Rahmen der Projektierung der Tournee angefallen.	25
Außerdem macht die Klägerin geltend, dass ein Drittel der Einnahmen für Lizenzgebühren als Betriebsausgaben anzusetzen sei.	26
Die Klägerin beantragt,	27
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 31.10.2000 und Abänderung des Bescheids vom 2.11.1998 den Erstattungsbetrag auf 71.758 DM zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 5.381,85 DM festzusetzen,	28
hilfsweise, die Steuerfestsetzung auf 45% entsprechend der damals deutschen Körperschaftsteuer festzusetzen,	29
weiter hilfsweise, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	30
Der Beklagte beantragt,	31
die Klage abzuweisen,	32
hilfsweise, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	33
Ergänzend zu seiner Einspruchsentscheidung trägt der Beklagte vor, dass die Klägerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen sei. Außerdem sei § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG eindeutig formuliert und daher nicht auslegungsfähig. Die Vorschrift führe auch nicht zu Nachteilen seitens der Klägerin; denn diese könne in ihrem Sitzstaat Portugal die Aufwendungen, die lediglich in mittelbarem Zusammenhang mit Einnahmen in Deutschland stünden, im Rahmen ihrer Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht steuermindernd geltend machen. Es bestehe daher kein rechtlicher Grund, diese Kosten ein weiteres Mal in Deutschland steuerrechtlich zu berücksichtigen.	34
Im Übrigen seien sämtliche Kostenpositionen streitig.	35
Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen.	36
	37

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.	38
Der Beklagte hat die begehrte Erstattung der für die Klägerin nach § 50a Abs. 4 EStG einbehaltenen Abzugssteuer zu Recht abgelehnt.	39
Bei einem beschränkt Steuerpflichtigen, dessen Einnahmen im Inland dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 EStG unterliegen, wird auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Steuer nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG völlig oder teilweise erstattet. Dies setzt voraus, dass die mit inländischen Betriebseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben höher sind als die Hälfte der Einnahmen. Die Steuer wird erstattet, soweit sie 50 vom Hundert des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten übersteigt. Insoweit gilt nicht die grundsätzliche Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG.	40
Die Klägerin erfüllt nicht die Voraussetzungen für die Teilnahme am Erstattungsverfahren.	41
Die Klägerin hat zwar mit ihrer Teilnahme an der A B C dem inländischen Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG unterlegen, wobei von den Betriebseinnahmen in Höhe von 287.032 DM in ihrem Namen Abzugssteuern in Höhe von 71.758 DM zuzüglich 5.381 DM Solidaritätszuschlag einbehalten und abgeführt worden sind.	42
Die Klägerin kann aber nach Überzeugung des Senats nicht Betriebsausgaben geltend machen, die mehr als die Hälfte der Einnahmen betragen. Für den Senat ist ganz überwiegend nicht erkennbar, inwieweit die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit den inländischen Betriebseinnahmen stehen sollen.	43
Ein derartiger unmittelbarer Zusammenhang zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist aber erforderlich.	44
Nach der Gesetzesbegründung zu § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG soll der in § 3c EStG enthaltene Rechtsgedanke entsprechende Anwendung finden (BT-Drucks. 13/5952,49). Danach müssen Ausgaben nach ihrer Entstehung und Zweckbestimmung so eng mit den steuerpflichtigen Einnahmen verbunden sein, dass sie ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen sind, die diese steuerpflichtigen Einnahmen betreffen. Verlangt wird dabei eine eindeutig feststellbare und klar abgrenzbare Beziehung zwischen der jeweiligen Ausgabe und der inländischen Einnahme (BFH-Urteil vom 24.08.1995 IV R 27/94, BFHE 178, 359, BStBl II 1995, 895), wobei der Steuerpflichtige die Aufwendungen zu belegen hat; ihn trifft insoweit wegen des Auslandssachverhalts eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO).	45
Dem stehen entgegen der Ansicht der Klägerin die Rechtsausführungen des EuGH in der Entscheidung vom 12.6.2003 (Rs. C-234/01, DB 2003, 1360, Gerritse) nicht entgegen. Denn in diesem Verfahren ging es unstreitig um unmittelbar in Deutschland entstandene Betriebsausgaben. Dies hebt der EuGH in seiner Entscheidung ausdrücklich hervor (Rn. 27). Über mittelbare Aufwendungen hatte der EuGH nicht zu befinden. Demzufolge beziehen sich die Ausführungen des EuGH auch nur auf unmittelbar mit den inländischen Betriebseinnahmen zusammen hängende Betriebsausgaben.	46 47

Der Senat sieht sich auch im Übrigen nicht aus europarechtlichen Gründen an der Anwendung des § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG gehindert. Denn das dort genannte Erfordernis, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den inländischen Einkünften stehen müssen, verstößt nach Überzeugung des Senats nicht gegen den Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49, 50 EGV). Denn die Forderung nach der Unmittelbarkeit des Zusammenhangs von Betriebsausgaben mit inländischen Einnahmen ist dadurch gerechtfertigt, dass die mittelbar mit den inländischen Einnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben bei der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht im jeweiligen Wohnsitzstaat geltend gemacht werden können. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass die betreffenden mittelbaren Aufwendungen sowohl im nationalen Erstattungsverfahren als auch im Wohnsitzstaat doppelt geltend gemacht werden könnten. Eine Überprüfung könnte auch nicht im Wege von Mitteilungen zwischen den Staaten erfolgen, weil letztlich in jedem Einzelfall eine eingehende Buchprüfung erforderlich wäre, um feststellen zu können, in welchem Rahmen mittelbare Aufwendungen auf die jeweiligen Staaten entfallen und/oder dort jeweils geltend gemacht worden sind. Dies wäre ein völlig unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand, dem durch das Erfordernis der "Unmittelbarkeit" der Betriebsausgaben problemlos entgegen gewirkt werden kann.	48
Ausgehend von den diesen Rechtsgrundsätzen ergibt sich, dass die Klägerin keine Betriebsausgaben geltend machen kann, die mehr als die Hälfte der Einnahmen betragen.	49
1. Zunächst ist für den Senat nicht ersichtlich, weshalb von den Einnahmen ein Anteil von einem Drittel pauschal für Lizenzgebühren als Betriebsausgaben geltend gemacht wird. Denn im Parallelverfahren 2 K 3045/02, in welchem die Klägerin die Freistellung von inländischen Einnahmen begehrt, wird genau dieser Anteil als inländische und von der Besteuerung freizustellende Einnahme vorgetragen. Abgesehen davon fehlt jeglicher Nachweis für eine entsprechende Zahlung. Die Aufgliederung der Betriebsausgaben weist keine Lizenzgebühren aus.	50
1. Bei den von der Klägerin unter den Positionen	51
1. (anteilige Personalkosten),	52
2. (35% der laufenden Kosten für die Pferde),	
3. (20% der Kosten für Wasser und Strom),	
4. (35% der Kosten für den Hufschmied),	
5. (anteilige LKW-Kosten) und	
10 (Steuerberatungskosten)	53
ihrer Aufstellung geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um die klassischen Gemeinkosten, die auch ohne Auftritt im Inland angefallen wären. Sie sind nicht unmittelbar durch die Erzielung der inländischen Einnahmen bedingt. Seine Überzeugung gewinnt der Senat insbesondere daher, dass für sämtliche dieser Kosten nur Rechnungen aus Portugal vorgelegt worden sind. Zwar ist anerkannt, dass auch im Ausland entstandene Aufwendungen im Inland zu berücksichtigen sein können; allerdings setzt dies eine besonderes intensive Darstellung des unmittelbaren Zusammenhangs voraus. Daran fehlt es vorliegend. Die bloße Behauptung, dass die mitgeteilten anteiligen Kosten im Zusammenhang mit der Tournee stünden, ist jedenfalls nicht ausreichend. Außerdem ist nicht ersichtlich, wie die von der Klägerin angesetzten Prozentsätze ermittelt worden sind. Die Klägerin ist insoweit nicht ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO nachgekommen.	54

- Gleiches gilt für die geltend gemachten Steuerberatungskosten (Pos. 10 der Aufstellung). 55
 Hierbei handelt es sich schlicht um die Kosten der Buchführung in Portugal. Inwieweit ein Zusammenhang mit der Tournee in Deutschland bestehen soll, ist unerfindlich. Allenfalls die an die Klägerin weiter berechneten Aufwendungen für den inländischen Steuerberater in Höhe von 3.725 DM für 1996 können anerkannt werden; hierbei lässt der Senat zugunsten der Klägerin unberücksichtigt, dass ausweislich des Vertrages zwischen der Klägerin und dem Veranstalter - Herrn D.K. - letzterer die Vergütung "frei von MWSt und fremden Steuern" schuldet (Bl. 78 ff. FG-Akte). Insoweit können inländische Beratungskosten dem Grunde nach nicht angefallen sein.
- Bezüglich der unter Position 1 geltend gemachten Aufwendungen für Kommunikation, 56
 Reisen, Hotel, Flug und Werbung kann nur ein geringerer Betrag als der erklärte unter Schätzungsgesichtspunkten anerkannt werden. Nahezu sämtliche Belege hierzu, die dem Senat vorgelegen haben, stammen aus Portugal, so dass ein unmittelbarer Bezug zur Inlandstournee nicht ohne weiteres erkennbar ist.
- Die Kosten betreffend die Bewirtung von Personen sind zum einen nicht in der Form des 57
 § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG nachgewiesen. Bereits deshalb kommt - wie bei einem inländischen Unternehmer - ein Abzug nicht in Betracht. Darüber hinaus sind teilweise die Ausstellungsdaten - so diese überhaupt ausgefüllt sind - nicht erkennbar. Des Weiteren befindet sich eine Nachtclubrechnung mit dem Vermerk "Pressebetreuung" darunter. Hinsichtlich der Bewirtungsaufwendungen ist in der Rechtsprechung grundsätzlich anerkannt, dass die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund stehen muss (BFH-Urteil vom 16.02.1990 III R 21/86, BFHE 160, 166, BStBl II 1990, 575). Bei Nachtclubbesuchen ist dies zumindest zweifelhaft. Insoweit können diese Kosten auch unangemessen i.S. des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG sein.
 - Bei den Kommunikationskosten hat die Klägerin zum einen sämtliche Portorechnungen 58
 des Streitjahres sowie alle Telefonrechnungen für 1996, teilweise auch aus 1995 aufgeführt. Offenkundig wurden dem Senat Rechnungen über einen Festnetzanschluss sowie über ein Mobiltelefon vorgelegt. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit sämtliche Porto- und Telefonkosten der Klägerin in einem Zusammenhang mit der Tournee in Deutschland stehen sollen. Vielmehr handelt es sich auch hierbei um typische Gemeinkosten der Klägerin.
 - Hinsichtlich der geltend gemachten Reisekosten ist zunächst zu berücksichtigen, dass 59
 nach dem zwischen der Klägerin und dem Veranstalter der Tournee - Herrn D.K. - geschlossenen Vertrag (Bl. 78 ff. FG-Akte) für sämtliche im Inland anfallenden Reisekosten der Veranstalter aufzukommen hatte. Außerdem sind solche Kosten auszuschneiden, die offenkundig mit Auftritten in Großbritannien oder Irland zusammen hängen. Des Weiteren ist nicht erkennbar, inwiefern Treffen in Paris, Avignon oder Jerez de la Frontera in Spanien mit der inländischen Tournee in Verbindung stehen. Dies ist auch trotz Nachfrage in der mündlichen Verhandlung nicht deutlich geworden.
 - Dies gilt ebenfalls für die Straßenbenutzungsgebühren in Portugal (teilweise aus dem 60
 Jahr 1995), die die Klägerin für das ganze Jahr 1996 aufgelistet hat. Hierbei handelt es sich wieder um typische Gemeinkosten.
 - Unter dem Begriff "Reisekosten Personal" wird eine Auflistung mit der Aufschrift 61
 "Catering/Verpflegung/Presse/Gäste/Pers." nebst einer Vielzahl von Belegen vorgelegt. Teilweise - soweit überhaupt erkennbar - betreffen diese ausschließlich aus Portugal stammenden Belege auch Zeiten, als in Deutschland bereits die Tournee lief. Insofern ist für

den Senat nicht nachvollziehbar, inwieweit ein Zusammenhang gerade dieser Kosten mit der inländischen Tournee besteht.

Allerdings ist evident, dass der Klägerin im Hinblick auf die in Deutschland auftretenden Personen sowie bezüglich des Pferdetransportes zweifellos Reise- und Verpflegungskosten entstanden sind. Ebenso geht der Senat zu Gunsten der Klägerin davon aus, dass sie Werbung betrieben hat. In Anbetracht der aufgezeigten Unstimmigkeiten und Unsicherheiten schätzt der Senat die unter Position 1 der Aufstellung der Klägerin geltend gemachten Kosten mit einem Drittel. Danach ergibt sich für die Aufwendungen der Position 1 folgende Berechnung:

Geltend gemacht 21.458.488,00 ESC 63

1/3 zu berücksichtigen 7.152.829,30 ESC 64

entspricht 71.772,32 DM 65

davon 11/14 auf Deutschland entfallend 56.392,54 DM. 66

1. Hinsichtlich der übrigen von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen kann der Senat dahin stehen lassen, ob diese Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen stehen. Denn selbst wenn man zu Gunsten der Klägerin davon ausgeht, dass dies der Fall ist, führt dies im Ergebnis nicht dazu, dass der Klägerin Betriebsausgaben von mehr als der Hälfte ihrer Betriebseinnahmen entstanden sind. 67

Hierbei unterstellt der Senat zu Gunsten der Klägerin, dass die Aufwendungen für den Tierarzt - wegen unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Transport der Pferde - sowie für die Ausstattung und das Equipment berücksichtigungsfähig sind. Dabei geht er weiterhin zu Gunsten der Klägerin davon aus, dass Abschreibungsbeträge dem Grunde nach überhaupt als unmittelbare Aufwendungen im Sinne des § 50 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 EStG anzuerkennen sind (zweifelnd insoweit Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 50 Rn. 17). 68

Unter dem Aspekt der Abschreibung können auch teilweise Absetzungsbeträge für die Pferde anzuerkennen sein. Allerdings ermitteln sich diese Beträge nach dem EStG (Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 50 Rn. 17). Der Senat kann nach den von der Klägerin mitgeteilten Werten die Abschreibung nur schätzen. 69

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin hierzu ausgeführt, dass die eingesetzten Pferde erst ein bestimmtes Alter haben müssten, bevor mit der eigentlichen Ausbildung begonnen werden könnte. Die Abschreibung setzt jedoch bei Turnier- und Rennpferden erst mit ihrem erstmaligen Einsatz ein (BFH-Urteil vom 23.7.1981 IV R 156/76, BStBl II 1981, 672; BMF vom 14.11.2001, BStBl I 2001, 864). Davon ausgehend und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass generell keine Angaben zum Ersteinsatz der Pferde gemacht worden sind, kann anhand der Mitteilung in der mündlichen Verhandlung, dass z.B. das Pferd X ein Alter von insgesamt ca. 15 Jahren hat, nur ein geringer Betrag an Abschreibungen geltend gemacht werden. Dieser errechnet sich unter Schätzung der maßgeblichen Grundlagen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) auf der Basis der von der Klägerin mitgeteilten Werte wie folgt: 70

Wert des Pferdes 10.000.000 ESC 71

Ersteinsatz nach angemessener Trainingszeit mit 8 Jahren des Pferdes 72

73

Nutzungsdauer des trainierten Pferdes 8 Jahre	
10.000.000 ESC/8 Jahre = 1.250.000 ESC p.a.	74
bereits abgeschrieben 7 Jahre: 8.750.000 ESC	75
Rest-Abschreibung 1.250.000 ESC = 12.542 DM.	76
Da das Pferd nach den eigenen Angaben der Klägerin jedoch nur erlahmt war, geht der Senat davon aus, dass ein Einsatz zu Zuchtzwecken - insbesondere im Hinblick auf den Wert des Pferdes - möglich war. Die restliche Abschreibung wird daher auf die Hälfte des o.g. Betrages, mithin auf 6.271 DM geschätzt. Hierbei geht der Senat zugunsten der Klägerin von einer ausschließlich auf Deutschland entfallenden Absetzung aus.	77
Hinsichtlich der übrigen für die Pferde geltend gemachten Abschreibungen kann der Senat nicht erkennen, wann die einzelnen Pferde angeschafft bzw. wann sie erstmalig eingesetzt worden sind. Vor dem o.g. Hintergrund scheidet jedenfalls eine Vollabschreibung mit den von der Klägerin angesetzten Beträgen aus. Denn dadurch würden die gesamten Anschaffungskosten zu 11/14 den inländischen Einnahmen zugeordnet. Es liegt auf der Hand, dass dies nicht zulässig ist. Der Senat geht daher zugunsten der Klägerin davon aus, dass die Abschreibung der Pferde S, T und U mit 1/10 der Anschaffungskosten anzusetzen ist. Der Betrag errechnet sich wie folgt:	78
Anschaffungskosten insgesamt: 3.850.000,00 ESC	79
1. AfA 385.000,00 ESC	80
umgerechnet (0,9966/100) 3.836,91 DM	81
davon 11/14 3.014,72 DM	82
davon 6/12 für 6 Monate Tournee 1.507,36 DM.	83
Die insgesamt zu berücksichtigende Absetzung für Abnutzung für die Pferde beläuft sich somit auf 7.778,36 DM.	84
Mit diesen vom Senat geschätzten in unmittelbarem mit den inländischen Einnahmen stehenden Betriebsausgaben sind auch die erstmalig im Klageverfahren geltend gemachten Zusatzkosten abgegolten. Abgesehen davon, dass nach Überzeugung des Senats wiederum eine Vielzahl von Gemeinkosten geltend gemacht werden (Futtermittel, Hufschmied, Medizin) stehen einige Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit den Auftritten im Ausland (Hotel Z in Wembley). Letztlich kann der Senat die Wertung dieser Aufwendungen jedoch ebenfalls dahin stehen lassen. Denn selbst wenn man einen überwiegenden Bezug der Kosten zur Inlandstournee bejahen würde, würde auch unter Einbeziehung des geltend gemachten Betrages von 32.826,35 DM die von § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG geforderte 50%-Grenze nicht überschritten (vgl. unten 4.).	85
4. Danach ergibt sich folgende Berechnung:	86 87
Betriebseinnahmen 287.032,00 DM	88
(davon 50%: 143.516,00 DM)	89

Betriebsausgaben	90
Tierarzt 4.437,60 DM	91
Ausstattung 11.154,69 DM	92
AfA Pferde 7.778,36 DM	93
Steuerberatung 3.725,00 DM	94
Kosten der Position 1	95
(geschätzt) <u>56.392,54 DM</u>	96
 1. <u>83.488,19 DM</u>	97
Gewinn <u>203.543,81 DM</u>	98
Die zu berücksichtigenden Betriebsausgaben betragen damit nicht mehr als die Hälfte der Betriebseinnahmen.	99
5. Soweit sich durch die vorstehend beschriebene Handhabung eine Steuersatzproblematik ergibt, ist dem durch die Rechtsgrundsätze des Urteils des EuGH vom 12.6.2003 (Rs. C-234/01, DB 2003, 1360, Gerritse) Rechnung zu tragen.	100
Die auf den Gewinn von 203.543,81 DM entfallende inländische Körperschaftsteuer beträgt 91.594,71 DM (45% von 203.543,81 DM).	101
Unter Einbeziehung der nachträglich geltend gemachten Kosten in Höhe von 32.826,35 DM ergäbe sich ein Gewinn von (203.543,81 DM abzgl. 32.826,35 DM =) 170.717,46 DM. Die darauf zu berechnende Körperschaftsteuer beträgt 76.822,86 DM.	102
Beide Beträge sind höher als die Abzugssteuer nach § 50a Abs. 4 EStG. Eine Benachteiligung der Klägerin im Sinne der Entscheidung des EuGH vom 12.6.2003 (Rs. C-234/01, DB 2003, 1360, Gerritse) liegt damit nicht vor.	103
Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.	104
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	105