
Datum: 26.02.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 4388/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0226.2K4388.03.00

Tenor:

Der Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 23.06.2003 sowie die Einspruchsentscheidung vom 30.07.2003 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der Kosten der Beigeladenen trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar.

Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der klagenden Partei abwenden, soweit diese nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Sammelaufhebungsbescheides, mit welchem bereits ausgesprochene Freistellungen vom Steuerabzug nach § 50a EStG aufgehoben wurden sowie die Rechtmäßigkeit der Rückforderung der sich daran anschließenden ursprünglichen Erstattungen.

Bei der Klägerin handelt es sich um eine 1988 in Österreich gegründete GmbH. Unternehmensgegenstand ist die Vermarktung von Werberechten.

1

2

3

Mit mehreren Verträgen (vom 29.04.1998, 23.03.1998, 24.03.1998) räumte die Klägerin der Beigeladenen (Vergütungsschuldnerin) das Recht ein, anlässlich diverser Sportveranstaltungen als Sponsor für sich zu werben. Hierfür beantragte die Klägerin am 03.03.1999 (4 Anträge) und am 16.09.1999 die Freistellung vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 i.V.m. § 50d EStG.	4
Am 05.01.1999 (geändert am 13.01.1999) und am 22.07.1999 (4 Bescheide) wurden die begehrten Freistellungsbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO erteilt. Nachdem die Klägerin mitgeteilt hatte, dass bereits Steuerabzugsbeträge zu ihren Lasten durch die Beigeladene an das zuständige Finanzamt P abgeführt worden seien und dass sie wegen Liquiditätsschwierigkeiten auf die Erstattungen dringend angewiesen sei, leitete der Beklagte ein Erstattungsverfahren ein. In diesem Rahmen überprüfte er durch Rückfrage beim für die Beigeladene zuständigen Finanzamt P, ob die Steuerabzugsbeträge tatsächlich einbehalten und an die Finanzkasse abgeführt worden waren. In dem Anschreiben wird durch drucktechnische Hervorhebung darauf hingewiesen, dass geänderte Steueranmeldungen u.U. zu Doppelerstattungen führen können. Nachdem die erforderlichen Bestätigungen des Finanzamtes vorlagen, erstattete der Beklagte der Klägerin folgende Beträge:	5
1.669.723,00 DM (853.715,-- EUR)	6
65.938,00 DM (33.713,-- EUR)	7
a. <u>371.730,00 DM (190.062,-- EUR)</u> b. 2.107.391,00 DM (1.077.490,-- EUR).	8
Entsprechende Erstattungsmitteilungen datieren vom 29.04.1999, 09.11.1999 und vom 10.05.2000. Die Erstattungen wurden dem Finanzamt P mitgeteilt. In den Steuerakten befindet sich die Kopie einer formgerechten Abtretungsanzeige vom 04.12.2000, mit welcher die Klägerin ihren Anspruch aus der o.g. Erstattung an die Beigeladene abgetreten hat.	9
Mit Schreiben vom 03.04.2003 teilte das Finanzamt P mit, die o.g. Beträge aufgrund einer Berichtigung der Steueranmeldungen an die Beigeladene erstattet zu haben. Rechtsgrundlage hierfür sei das Urteil des BFH vom 16.05.2001 I R 64/99 (BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641) gewesen. Dieses Urteil ist von einer mit der Klägerin verbundenen liechtensteinischen Gesellschaft in einem Haftungsverfahren gegen die Beigeladene erstritten worden.	10
Daraufhin hob der Beklagte mit Bescheid vom 23.06.2003 die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO ergangenen Freistellungen auf und forderte die bereits erstatteten Beträge in der o.g. Höhe zurück. Dieser Bescheid wurde damit begründet, dass den Freistellungen die Überlassung von Sponsoringrechten zugrunde lägen, welche sich während der Überlassung verbrauchten. Hierzu habe der BFH in seinem vorstehend genannten Urteil entschieden, dass Einkünfte im Zusammenhang mit der Überlassung von Rechten dann nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG unterlägen, wenn sie nicht für die zeitlich begrenzte Rechteüberlassung gezahlt werden, sondern sich das Recht auf Nutzung während der Überlassung verbräuche. Nach dem Urteil des BFH vom 11.10.2000 I R 34/99 (BStBl II 2001, 291) stelle der Freistellungsbescheid die Grundlage für die Erstattung einbehaltener Steuerabzugsbeträge nach § 50d EStG i.V.m. dem jeweils anwendbaren DBA dar. Mit Aufhebung der Freistellungsbescheide entfalle auch der Anspruch der Klägerin auf Erstattung. Folglich seien die seinerzeit erstatteten Beträge	11

zurückzufordern.

Den gegen den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 23.06.2003 eingelegten Einspruch begründete die Klägerin damit, dass die streitigen Einkünfte aus der sich verbrauchenden Rechteüberlassung im Rahmen einer Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht gegenüber dem Finanzamt nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f i.V.m. Nr. 6 EStG zu erklären seien. Allerdings stehe gemäß Art. 15 DBA-Österreich der Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht hierfür zu. Folglich habe sie, die Klägerin, nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG einen Anspruch auf Erstattung der von der Beigeladenen einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge. 12

Außerdem beantragte sie am 23.07.2003 die Freistellung der inländischen Einkünfte vom Steuerabzug und rechnete mit dem sich daraus ergebenden Erstattungsanspruch in Höhe von 1.077.490 EUR auf. 13

Der Beklagte wies den Einspruch sowie den während des Einspruchsverfahrens gestellten erneuten Antrag auf Freistellung als unbegründet zurück (Entscheidung vom 30.07.2003). 14

Mit der hiergegen erhobenen Klage führt die Klägerin aus, dass die Aufhebung der ursprünglichen Freistellungsbescheide rechtswidrig sei, weil mit den damaligen Anträgen zumindest eine DBA-Freistellung begehrt worden sei, falls eine Abzugsbesteuerung nicht in Betracht komme. Dieses Petitum ergebe sich aus einer wohlverstandenen Auslegung der damaligen Anträge. Nach dem DBA Österreich unterlägen die erzielten Einkünfte nicht der deutschen Besteuerung, so dass auch keine Veranlagung in Betracht komme. Ihr - der Klägerin - stehe daher ein aus § 50d Abs. 1 EStG analog abgeleiteter Erstattungsanspruch zu. Dieser Anspruch bestehe auch dann, wenn die Quellensteuer zu Unrecht einbehalten und abgeführt worden sei. Allerdings sei für die Geltendmachung dieses Anspruchs ein Freistellungsbescheid erforderlich. 15

Das gleiche Ergebnis folge aus dem während des Einspruchsverfahrens eingereichten Erstattungsantrag. 16

Trotz eines besonderen Hinweises des Beklagten auf eine mögliche Doppel- pelerstattung habe das Finanzamt P aufgrund der geänderten Anmeldung der Beigeladenen an diese zusätzlich den streitigen Betrag erstattet. Diese Erstattung sei aufgrund der Abtretungsanzeige vom 04.12.2000 an die Beigeladene durch das Finanzamt P erfolgt. Jedoch habe sie - die Klägerin - nach Kenntniserlangung der für die Vergütungsschuldnerin tätigen Steuerberatungsgesellschaft mit Schreiben vom 28.01.2002 mitgeteilt, dass die Erstattung fehlerhaft sei, weil bereits eine Erstattung erfolgt sei (Bl. 107 FG-Akte im zugehörigen Verfahren 2 V 4034/03 betreffend die Aussetzung der Vollziehung). Auf diese Doppelerstattung komme es vorliegend indessen nicht an, zumal der Aufhebungsbescheid darauf nicht abstelle. Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes werde aber durch den Lebenssachverhalt begrenzt, dessen Besteuerung (hier: Steuerrückforderung) die Behörde erstrebt hatte (BFH-Urteil vom 30.04.2003 II R 79/00, DStR 2003, 1390). Der Aufhebungsbescheid werde nur auf das BFH-Urteil vom 16.05.2001 I R 64/99 gestützt, somit darauf, dass die den Freistellungsbescheiden zugrunde liegenden Einkünfte nicht dem Steuerabzug unterlägen. Er erwähne jedoch nicht den vom Finanzamt P erlassenen Steuerfestsetzungsbescheid vom 23.01.2002 mit Steuerfestsetzung auf null DM sowie die darauf erfolgte Erstattung an die Beigeladene. Ähnliches gelte für die Einspruchsentscheidung. Dementsprechend könne bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit des Aufhebungsbescheides die Steuerfestsetzung des Finanzamtes P und die entsprechende Zahlung an die Beigeladene nicht berücksichtigt werden. 17

Ferner sei die Zahlung des Finanzamtes P an die Beigeladene aufgrund der Abtretungsanzeige vom 04.12.2000 unberechtigt, weil die Abtretung wegen der vorherigen Erstattung der Ansprüche an sie - die Klägerin - unwirksam gewesen sei. Deshalb sei die Beigeladene Leistungsempfänger im Sinne von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO und daher auch insoweit rückzahlungsverpflichtet. Damit entfalle aber gleichzeitig ein Rückforderungsanspruch des Beklagten ihr - der Klägerin - gegenüber aufgrund der an die Beigeladene geleisteten Zahlung; gleichfalls bestehe deshalb auch keine Rechtsgrundlage für die Aufhebung der Freistellungsbescheide. Der Beigeladenen und dem Finanzamt P seien die Erstattungen an sie - die Klägerin - auch bekannt gewesen.	18
Die Abtretung der Erstattungsbeträge an die Beigeladene sei vor dem Erlass des Gerichtsbescheides des BFH im Verfahren I R 64/99 erfolgt, zu einem Zeitpunkt also, als der Erstattungsanspruch wohl noch nicht entstanden gewesen sei. Daher sei die Abtretung dieses künftigen Anspruches wohl unwirksam.	19
Ebenso wenig sei weder die Steuerfestsetzung des Finanzamtes P vom 23.01.2002 noch die sich anschließende Erstattung an die Beigeladene hinsichtlich der Freistellungsbescheide ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, da diese nicht materiell-rechtliche Voraussetzung für die mit den Freistellungsbescheiden (wenn auch rechtsirrtümlich) erteilten Freistellung von der Abzugsbesteuerung sei.	20
Die Aufhebung der Freistellungsbescheide lasse sich auch nicht damit rechtfertigen, dass sie - die Klägerin - ihre steuerbefreiten DBA-Einkünfte im Rahmen ihrer Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht geltend zu machen habe. Steuerbefreite Einkünfte unterlägen nicht der Veranlagung.	21
Vor allem stehe der Aufhebung der Freistellungsbescheide und der darauf beruhenden Rückforderung der Erstattungsbeträge die sich aus Treu und Glauben ergebende dolo agit-Einrede entgegen, weil das Finanzamt P ausdrücklich auf die Gefahr von Doppelerstattungen hingewiesen worden war. Diesem sei im Rahmen einer Ursachenabwägung der größte Beitrag zuzuweisen. Mit dem Aufhebungsbescheid solle daher offensichtlich versucht werden, seitens des Beklagten auf einem Umweg den Fehler des Finanzamtes P zu Lasten Klägerin zu beseitigen.	22
Schließlich sei die Aufhebung der Freistellungsbescheide auch deshalb rechtsmissbräuchlich, weil der Beklagte nach wie vor selbst von einer Abzugsbesteuerung ausgehe. Unter dem 08.01.2004 habe dieser eine Freistellungsbescheinigung erteilt.	23
Die Klägerin beantragt,	24
den Aufhebungsbescheid vom 23.06.2003 sowie die zugehörige Einspruchsentscheidung vom 30.07.2003 aufzuheben.	25
Der Beklagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen.	27
Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest.	28
Für die Erstattung durch ihn bestehe keine Rechtsgrundlage, nachdem fest stehe, dass die den ursprünglichen Anträgen zugrunde liegenden Einkünfte nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterlägen.	29

Die Erstattung einer zu Unrecht beim zuständigen Finanzamt angemeldeten und abgeführten Abzugsteuer könne ggf. auf der Grundlage von § 37 Abs. 2 AO lediglich beim zuständigen Finanzamt im Rahmen der Änderung bzw. Aufhebung der Steueranmeldungen beantragt werden. Das nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 Finanzverwaltungsgesetz (FVG) durch das Bundesamt für Finanzen durchzuführende Freistellungsverfahren gemäß § 50d EStG sei getrennt vom Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG durchzuführen. Dies folge bereits aus dem Wortlaut des § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG, weil diese Regelung nur für steuerabzugspflichtige Einkünfte gelte, für welche sich eine Beschränkung der Besteuerung u.a. aus einem DBA ergebe. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG greife deshalb nicht ein, wenn geltend gemacht werde, dass dem Steuerabzug unterworfenen Zahlungen aus anderen Gründen keine deutsche Steuer auslösten. In diesem Fall sei § 50d Abs. 1 EStG auch nicht analog anwendbar. Der Vergütungsgläubiger könne einen Erstattungsanspruch in dieser Situation vielmehr nur in der Weise geltend machen, dass er entweder die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners bzw. den ihr entsprechenden Verwaltungsakt (z.B. Haftungsbescheid) anfechte bzw. außerhalb des Verfahrens nach § 50d EStG einen Freistellungsbescheid beantrage. Ein in diesem Sinne "allgemeiner" Freistellungsbescheid sei nicht von ihm - dem Beklagten - zu erlassen, dessen Zuständigkeit sich nach dem ebenfalls klaren Wortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG auf die Fälle des § 50d EStG beschränke; hierfür sei vielmehr das nach den allgemeinen Regeln zuständige Finanzamt zuständig.

Die Voraussetzungen der ursprünglichen Freistellung sowie der antragsgemäßen Erstattung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge seien mit dem BFH-Urteil vom 16.05.2001 (I R 64/99, BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641) entfallen. Allein dies sei die materiell-rechtliche Voraussetzung für die Zulässigkeit der Aufhebung der Freistellungsbescheide. Die Frage, welche Maßnahmen aufgrund des BFH-Urteils vom 16.05.2001 durch das zuständige Finanzamt im Rahmen des Abzugsverfahrens nach § 50a Abs. 4 EStG zu ergreifen waren, sei in diesem Zusammenhang nicht entscheidungserheblich. 31

Verfahrensrechtlich sei die Aufhebung aufgrund des bestehenden Vorbehaltes der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 2 S. 1 AO zulässig und die damit verbundene Rückforderung der bereits erstatteten Beträge mit dem angefochtenen Bescheid vom 23.06.2003 möglich gewesen. Aus diesem Grunde habe der angefochtene Bescheid auch nicht auf Verfahrenshandlungen des Finanzamtes P gestützt werden müssen. 32

Letztlich müsse die Klägerin sich im zivilrechtlichen Ausgleich mit der Beigeladenen einigen. 33

Die Klägerin könne sich im Hinblick auf ihr Verhalten bei der Abtretung eines erloschenen Anspruches auch nicht auf die Grundsätze von Treu und Glauben berufen. Obwohl sie gewusst habe, dass sie eine vollständige Erstattung erhalten hatte, habe sie dem Finanzamt P eine Abtretungsanzeige zugunsten der Beigeladenen über dieselben Steuerbeträge vorgelegt. Auf die zwischenzeitliche Erstattung habe sie indessen weder ihn - den Beklagten - noch das Finanzamt P hingewiesen. 34

Schließlich könne sich die Klägerin nicht auf den Hinweis an das Finanzamt P hinsichtlich drohender Doppelerstattungen berufen. Dieser Hinweis habe keine regelnde Wirkung. Es handele sich vielmehr um einen verwaltungsinternen "Sicherheitshinweis". Soweit es dennoch zu Doppelerstattungen komme, sei es der Finanzverwaltung unbenommen, die Zahlungen im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten zurückzufordern. Die Klägerin könne daraus nicht den Anspruch herleiten, die Gelder entgegen geltendem Recht behalten zu dürfen. 35

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.	37
Der angefochtene Bescheid vom 23.06.2003 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte hat zu Unrecht die ursprünglichen Freistellungsbescheide aufgehoben und den daraus resultierenden Betrag von 1.077.490,-- EUR zurückgefordert.	38
1. Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, dass die Klägerin mit den von der Beigeladenen erhaltenen Vergütungen nicht der deutschen Besteuerung unterlag (vgl. BFH-Urteil vom 16.4.2001 I R 64/99, BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641). Davon gehen alle Beteiligten auch zutreffend aus.	39
2. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob der Aufhebung der ursprünglichen Freistellungen der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen gestanden hat bzw. ob die Aufhebung rechtsmissbräuchlich gewesen ist. Denn jedenfalls war der Beklagte - auch wenn dies wegen des bestehenden Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO verfahrensrechtlich möglich war - aus Rechtsgründen gehindert, die seinerzeitigen Freistellungsbescheide mit dem angefochtenen Sammelbescheid aufzuheben.	40
Nach § 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) verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem DBA nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann. Von der Abzugspflicht unberührt bleibt der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf vollständige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer; dieser Anspruch ist durch einen Antrag auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck geltend zu machen (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG). Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist ein 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 (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.1984 I R 283/81, BFHE 142, 35, BStBl II 1984, 828; BFH-Beschluss vom 13.04.1994 I B 212/93, BFHE 174, 389, BStBl II 1994, 835).	41 42
Diesem Wortlaut des Gesetzes ist zu entnehmen, dass das Verfahren über die Anmeldung und Abführung der Abzugssteuer einerseits und die Erstattung andererseits zwei verschiedene, rechtlich voneinander unabhängige Verfahren sind (BFH-Beschluss vom 17.05.1995 I B 183/94, BFHE 178, 59, BStBl II 1995, 781; Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Rn. 57).	43
Zunächst hat auf der ersten Stufe der Vergütungsschuldner nach § 73e EStDV jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für seine Besteuerung zuständige FA eine Steueranmeldung über den Gläubiger, über die Höhe der Vergütungen und des Steuerabzuges zu übersenden. Zwar erfüllt der Vergütungsschuldner mit der Einbehaltung, Anmeldung und Abführung der Abzugssteuer auch eine eigene Verpflichtung, allerdings geschieht dies - wie sich aus § 50a Abs. 5 EStG ergibt - in fremdem Namen. Deshalb erschöpft sich die in der Anmeldung liegende Steuerfestsetzung (§ 168 AO) in einer Festsetzung abzuführender Steuerbeträge gegenüber dem Vergütungsschuldner. Sie betrifft Steuerbeträge, die der Vergütungsschuldner einbehalten hat und für die er eine Abführungspflicht bejaht. Diese Steueranmeldung enthält indessen keine Steuerfestsetzung gegenüber dem Vergütungsgläubiger (BFH-Beschluss vom 25.11.2002 I B 69/02, BFHE 210, 114, BStBl II 2003, 189). Allerdings hat diese Steuerfestsetzung gegenüber dem Vergütungsgläubiger insoweit Drittwirkung, als sie den Vergütungsschuldner berechtigt, nicht die gesamte Vergütung an den Vergütungsgläubiger, sondern einen Teil davon an das	44

Finanzamt abzuführen (BFH-Beschluss vom 13.08.1997 I B 30/97, BFHE 184, 92, BStBl II 1997, 700). Insoweit hat die Rechtsprechung dem Vergütungsgläubiger die Möglichkeit eingeräumt, gegen die Steueranmeldung Einspruch einzulegen sowie Aussetzung der Vollziehung zu beantragen (BFH-Beschluss vom 24.03.1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314).

Die Klägerin hätte danach die Möglichkeit gehabt, die Steueranmeldung der Beigeladenen im eigenen Namen anzufechten. Von dieser Möglichkeit hat sie indessen keinen Gebrauch gemacht. Diese Entscheidung ist vor dem Hintergrund verständlich, dass der BFH trotz Anfechtung und denkbarem Antrag auf Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung der Steueranmeldung durch den Vergütungsgläubiger davon ausgeht, dass eine Auszahlung der durch den Vergütungsschuldner - die Beigeladene - bereits abgeführten Quellensteuer an den Vergütungsgläubiger wegen des damit verbundenen Haftungsrisikos des Vergütungsschuldners grundsätzlich nicht in Betracht kommt (vgl. hierzu BFH in BFHE 210, 114, BStBl II 2003, 189 m.w.N.). Diesbezüglich ist ebenfalls anerkannt, dass es eine Frage des Zivilrechts ist, ob der Vergütungsschuldner die nicht abzuführenden oder gar erstatteten Beträge an den Vergütungsgläubiger auszahlen muss und dass deshalb die zunächst abgeführten Beträge an die Person zu erstatten sind, der gegenüber die Steueranmeldung zu vollziehen ist; dies ist der Vergütungsschuldner. Maßgebend ist dabei, dass die Erstattungsberechtigung aus einem Steuerbescheid stets spiegelbildlich zu dessen Vollziehbarkeit zu beurteilen ist (BFH in BFHE 184, 92, BStBl II 1997, 700; vgl. auch BFH-Beschluss vom 15.11.1999 VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547 zur rechtsähnlichen Situation bei der Anrechnung von zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer).

45

Demzufolge musste die Klägerin in das auf der zweiten Stufe nach § 8 Abs. 1 KStG i.V. mit § 50d Abs. 1 EStG vorgesehene Erstattungsverfahren eintreten, um einen langwierigen Rechtsstreit über die Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung zu vermeiden. Denn dieses Verfahren - Erlass eines Freistellungs- und Erstattungsbescheides - ist auch dann anzuwenden, wenn wie vorliegend der Steuerschuldner - die Klägerin als Vergütungsgläubigerin - die beschränkte Steuerpflicht bestreitet (siehe hierzu unten 4.).

46

Rechtsgrund i.S. des § 37 Abs. 2 AO für diese zweite Stufe ist die Steueranmeldung der Beigeladenen (hierzu Wied in Blümich, EStG u.a., § 50d EStG Rn. 13; Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn, EStG, § 50d Rn. B 60). Aus dieser Steueranmeldung ergibt sich zunächst, dass die Beigeladene als Vergütungsschuldnerin mit Rechtsgrund die Quellensteuer an das zuständige Finanzamt Lippstadt abgeführt hat. Im Normalfall - bei zutreffend durchgeführtem Steuerabzug nach § 50a EStG und anschließendem Erstattungsantrag - wird dieser Rechtsgrund aber konsumiert durch den nachfolgenden Freistellungs- und Erstattungsbescheid (Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Rn. 57). Denn mit dem Ergehen dieses Bescheides erledigt sich die Steueranmeldung auf andere Weise i.S. des § 124 Abs. 2 AO (BFH-Urteil vom 23.05.2000 VII R 3/00, BFHE 192, 398, BStBl II 2000, 581 für die rechtlich vergleichbare Situation der Lohnsteueranmeldung durch den Arbeitgeber und der anschließenden Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers). Mit der Erteilung des Freistellungs- und Erstattungsbescheides ist die Grundlage für das "Behaltendürfen" der für die Klägerin einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer nach § 50a EStG weggefallen. Vielmehr stellt nunmehr der Freistellungs- und Erstattungsbescheid den Rechtsgrund dar, den Erstattungsbetrag behalten zu dürfen.

47

Demnach ist die Klägerin wegen des Erlasses der begehrten Freistellungsbescheide zutreffend davon ausgegangen, dass die Erstattungen zu Recht erfolgt sind.

48

49

1. Diese ursprünglichen Freistellungs- und Erstattungsbescheide durfte der Beklagte nicht mit dem angefochtenen Sammelbescheid vom 23.06.2003 aufheben. Denn der Klägerin stand nach wie vor ein Anspruch auf Freistellung und Erstattung der für sie einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer zu. Dieser Anspruch folgt aus einer analogen Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG.

Im Hinblick darauf, dass die Klägerin mit ihrer Tätigkeit unstreitig nicht der deutschen Quellenbesteuerung unterlag, bestand für sie - zumal nach Bestandskraft der Steueranmeldungen der Beigeladenen - keine andere Möglichkeit, den materiell-rechtlich zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbetrag zu erlangen als der Weg über das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG. Diesbezüglich hat der BFH entschieden, dass bei materiell zu Unrecht einbehaltener Abzugssteuer mangels anderweitiger rechtlicher Handhabe ein Erstattungsanspruch in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG besteht (BFH-Urteil vom 16.02.1996 I R 64/95, BFHE 180, 104; ebenso Wassermeyer, IStR 2000, 688). Der Senat hält diese Auffassung vor allem im Hinblick auf die materielle Gerechtigkeit für zutreffend. Denn es wäre höchst unbefriedigend, wenn eine von allen Beteiligten für richtig erkannte Rechtslage - fehlende Steuerbarkeit im Inland der der Klägerin zugeflossenen Vergütungen - über einen vom Gesetz nicht explizit vorgesehenen Erstattungsanspruch letztlich keine Geltung beanspruchen könnte.

Diesen Anspruch hat die Klägerin mit ihren Freistellungs- und Erstattungsanträgen geltend gemacht und zu Recht auch realisiert. Da sich die materielle Rechtslage zwischenzeitlich nicht geändert hat, bestünde dieser Erstattungsanspruch nach wie vor, so dass der Beklagte entsprechende Bescheide zu erlassen hätte. Eine Aufhebung der ursprünglichen Freistellungsbescheide verbietet sich daher.

1. Gegen dieses Ergebnis kann nicht eingewendet werden, dass die Klägerin zwingend die Steueranmeldungen der Beigeladenen hätte anfechten müssen. Denn der Erfolg dieser Vorgehensweise wäre wohl eher zufällig, weil dem Vergütungsgläubiger häufig die Abgabe der Anmeldung und die damit einher gehende Rechtsbehelfsfrist nicht bekannt sein werden. Aus diesem Grunde hält es der Senat für zulässig, dass der Steuerpflichtige ein Wahlrecht hat, wie er gegen die materiell zu Unrecht einbehaltene Quellensteuer vorgehen möchte: entweder mit dem Einspruch gegen die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners oder beim Bundesamt für Finanzen mit dem Freistellungs- und Erstattungsverfahren (so wohl auch BFH-Beschluss vom 13.09.1989 I B 23/89, BFH/NV 1990, 208; Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Rn. 57; Schauhoff, IStR 1997, 662; Salzmann, DB 1990, 1061; möglicherweise a.A. BFH in BFHE, BStBl 1997, 700, 703). Die Klägerin hat sich in zulässiger Weise für die zweite Möglichkeit entschieden.

Des Weiteren kann nicht eingewendet werden, dass - wie vom Beklagten insbesondere unter Berufung auf die Zuständigkeitsnorm des § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG vorgetragen - die Klägerin die Frage der inländischen Steuerbarkeit ihrer Vergütungen ausschließlich beim für den Vergütungsschuldner zuständigen Finanzamt hätte prüfen lassen können. Für eine derartige Vorgehensweise sieht der Senat keine Rechtsgrundlage.

§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG weist dem Beklagten u.a. die Aufgabe zu, die Entlastung von deutschen Abzugsteuern aufgrund von DBA durchzuführen. Aus dieser reinen Zuständigkeitsregelung kann indessen nicht hergeleitet werden, dass die Frage der Steuerbarkeit von Einnahmen im Inland nur vom für die Abzugsbesteuerung zuständigen Finanzamt geprüft werden kann. Denn um die Entlastung von Abzugssteuern, die zunächst unter fälschlicher Bejahung der inländischen Steuerpflicht nach § 50a EStG einbehalten

worden sind, geht es letztlich auch im Streitfall.

Auch aus dem Wortlaut des § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG lässt sich kein anderes Ergebnis herleiten. Können danach Einkünfte, die dem Steuerabzug auf Grund des § 50a EStG unterliegen, nach einem DBA nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Abzugsteuer durch den Vergütungsschuldner ungeachtet des DBA anzuwenden. Im Streitfall haben die der Klägerin nach dem Vertrag mit der Beigeladenen zustehenden Vergütungen dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen. Der Senat folgt - wie bereits ausgeführt - Wassermeyer (IStR 2000, 688) darin, dass für Fälle der vorliegenden Art wegen der zu kurzen Reichweite des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG die Erstattungsregelung analog anzuwenden ist. Der Senat versteht Wassermeyer weiter gehend aber zugleich dahin, dass der Beklagte (auch) die zutreffende Behörde für derartige Konstellationen ist. Dieses Verständnis wird gestützt durch eine Zusammenschau der Regelungen des § 50d EStG und des § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG. Letztere Vorschrift dient u.a. dazu, dass die einschlägigen Fälle gleichmäßig behandelt werden (Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 FVG Tz. 3). Außerdem dient sie den ausländischen Erstattungsberechtigten, die sich zwecks Entlastung nur mit einer inländischen Behörde in Verbindung zu setzen brauchen und nicht mit mehreren (von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 5 FVG Rn. 5). Diese gesetzgeberische Zielsetzung würde unterlaufen, wenn in Fällen der vorliegenden Art der ausländische Vergütungsgläubiger u.U. an verschiedene inländische Finanzbehörden verwiesen würde, die über die Frage der inländischen Steuerpflicht zu unterschiedlichen Ergebnissen kämen.

55

5. Daraus folgt im Ergebnis, dass nicht die Klägerin zur Rückzahlung des streitigen Betrages verpflichtet ist, sondern die Beigeladene. Denn in dem Verhältnis der Beigeladenen zum Finanzamt P ist auch die fehlerhafte Doppelerstattung eingetreten. Zwar hat die Beigeladene eine aufgrund der Revisionsentscheidung im Verfahren 2001 I R 64/99 (BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641) berichtigte Steueranmeldung abgegeben, indessen durfte darauf seitens des Finanzamtes P insoweit keine Erstattung mehr erfolgen. Denn die Beigeladene hatte die Steuer gemäß § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG für Rechnung der Klägerin einbehalten und abgeführt. Aufgrund der Überlagerung der ersten Anmeldungen durch die ursprünglichen Freistellungsbescheide durfte das Finanzamt P den streitigen Betrag nicht mehr an die Beigeladene auskehren. Denn der ursprüngliche Erstattungsanspruch war bereits durch Leistung an die Klägerin erloschen. Dies musste dem Finanzamt P aufgrund des drucktechnisch sogar hervorgehobenen Hinweises des Beklagten auf die Gefahr der Doppelerstattung bei geänderter Steueranmeldung auch bekannt gewesen sein. Die Beigeladene muss sich diese Erfüllungswirkung zurechnen lassen. Denn sie hat insoweit keinen eigenen materiellen Erstattungsanspruch geltend gemacht, sondern ist "fremdnützig" für die Klägerin tätig geworden. Die im Innenverhältnis zwischen der Klägerin und der Beigeladenen getroffenen Vereinbarungen sind für den vorliegenden Rechtsstreit ohne Bedeutung.

56
57

1. Die von der Klägerin an die Beigeladene ausgesprochene Abtretung des bereits durch Erfüllung erloschenen Erstattungsanspruchs ist für die vorliegend zu entscheidende Rechtsfrage, die allein die Rechtsbeziehungen der Klägerin zum Beklagten im Innenverhältnis betrifft, ebenfalls ohne Belang. Insoweit muss zwischen diesen beiden Parteien allenfalls ein zivilrechtlicher Ausgleich erfolgen.

58

59

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

60

Im Streitfall entspricht es nicht der Billigkeit, die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen der unterliegenden Partei oder Staatskasse aufzuerlegen. Wesentlicher Gesichtspunkt für die Billigkeitsentscheidung nach § 139 Abs. 4 FGO ist - ohne dass sich daraus allerdings eine zwingende Konnexität ergäbe -, dass die Beigeladenen gemäß § 135 Abs. 3 FGO nur ein begrenztes Kostenrisiko eingehen. Es entspricht deshalb in der Regel nur dann der Billigkeit, die außergerichtlichen Kosten eines Beigeladenen der unterliegenden Partei oder der Staatskasse aufzuerlegen, wenn sich der Beigeladene durch Stellung eigener Anträge offensiv am Verfahren beteiligt und einem eigenen Kostenrisiko ausgesetzt hat. Die Beigeladene hat indessen vorliegend keinen Antrag gestellt.

61

Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 155 FGO i.V. mit §§ 708 Nr.10, 711 S.1 ZPO.

62