
Datum: 27.01.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3316/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0127.2K3316.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Klägerin einen Anspruch auf die Festsetzung von Erstattungszinsen i.S. des § 233a AO hat.

2

Die Klägerin ist eine britische Kapitalgesellschaft, die die Musikgruppe ABC einer deutschen Konzertveranstalterin in der Zeit vom 00.00.0000 bis zum 00.00.0000 für verschiedene musikalische Darbietungen in der Bundesrepublik Deutschland zur Verfügung gestellt und sich für die Produktion verantwortlich gezeigt hat. Die Konzertveranstalterin hatte von den der Klägerin zustehenden Vergütungen Abzugssteuer nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 d EStG i.V. mit § 50a Abs. 4 EStG in der für 1997 geltenden Fassung einbehalten.

3

Mit Antrag vom 23.12.1998 beantragte die Klägerin die Erstattung deutscher Abzugssteuer. Diesem Antrag wurde mit Bescheid vom 19.07.2001 zunächst nur teilweise entsprochen. Nachdem die Klägerin in einem Einspruchsverfahren die notwendigen Ergänzungen nachgeholt hatte, erließ der Beklagte am 16.11.2001 einen abhelfenden Erstattungsbescheid.

4

Mit Schreiben vom 13.08.2001 beantragte die Klägerin die Verzinsung des Steuererstattungsbetrages in Höhe von 76.468,52 DM nach § 233a AO. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 28.11.2001 mit der Begründung abgelehnt, dass nach § 233a AO eine Verzinsung von Steuererstattungsbeträgen, die sich auf Steuerabzugsbeträgen begründeten, nicht vorgesehen sei.

5

Den gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 13.06.2002 als unbegründet zurück.	6
Die hiergegen eingelegte Klage begründet die Klägerin damit, dass im Verfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG a.F. der Steuererstattungsbetrag durch Steuerbescheid festgesetzt werde. Hierbei handele es sich nach § 49 KStG a.F. um eine Körperschaftsteuerfestsetzung, so dass für die Durchführung der Besteuerung das EStG gelte. Ähnlich wie im normalen Körperschaftsteuer-Veranlagungsverfahren beinhalte der durch den Beklagten erlassene Erstattungsbescheid vom 19.07.2001 die steuerliche Bemessungsgrundlage sowie die darauf basierende Steuerfestsetzung in Höhe von 50 % des maßgeblichen Betrages. In Abzug gebracht würden die nach § 50a Abs. 4 EStG erhobenen Steuerabzugsbeträge, so dass sich der steuerliche Erstattungsbetrag ergebe.	7
§ 233a Abs. 1 Satz 2 AO sei vorliegend nicht anwendbar, weil kein Steuerabzugsbetrag, sondern ein Steuererstattungsbetrag festgesetzt werde.	8
Außerdem sei zu berücksichtigen, dass die Klägerin bei einer Nichtverzinsung ihrer Ansprüche einer europarechtlich zu missbilligenden Diskriminierung im Sinne des Artikels 50 Abs. 3 EGV unterliege. Inländer, die zur Körperschaftsteuer veranlagt würden, hätten in der gleichen Situation wie bei der Klägerin nach Ablauf der Karenzzeit im Sinne des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO Zinsansprüche geltend machen können. Demgegenüber sei die Klägerin wegen § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG vom Veranlagungsverfahren ausgeschlossen. Ihr stehe lediglich das besondere Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG zur Verfügung. Durch den Ausschluss vom Veranlagungsverfahren verbunden mit der einzig bestehenden Möglichkeit, überzahlte Steuern im besonderen Erstattungsverfahren zurück zu erlangen, dürfe die Klägerin gegenüber ihren inländischen Mitbewerbern nicht benachteiligt werden. Sie habe dem Staat immerhin einen Kapitalvorteil über einen nicht unwesentlichen Zeitraum belassen, der entsprechend vergütet werden müsse.	9
Rechtfertigungsgründe dafür, dass Inländer, die dem Veranlagungsverfahren unterlägen, einen Anspruch auf Verzinsung hätten, während Ausländer, die dem besonderen Erstattungsverfahren unterlägen hiervon ausgeschlossen sein sollten, seien nicht erkennbar.	10
Im Übrigen habe der EuGH (Urteil vom 07.05.1998, C-390/96 Lease plan Luxembourg S.A., IStR 1998, 570) ausgeführt, dass die unterschiedliche Behandlung bei der Festsetzung von Zinsen eine europarechtlich nicht gebilligte Diskriminierung beinhalte. Als Vergleichsgruppen stünden sich dabei inländische Steuerpflichtige, die einen Anspruch auf Verzinsung hätten, sowie ausländische Steuerpflichtige, die einen anders gearteten Zinsanspruch hätten, als Vergleichsgruppen gegenüber.	11
Die Klägerin beantragt,	12
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.06.2002 und des Bescheides vom 28.11.2001 den Beklagten zu verpflichten, Erstattungszinsen nach § 233a AO in Höhe von 13.314 DM festzusetzen,	13
hilfsweise die Revision zuzulassen.	14
Der Beklagte beantragt,	15
die Klage abzuweisen,	16
hilfsweise die Revision zuzulassen.	17

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass von der Verzinsung nach § 233a AO Steuerabzugsbeträge ausgeschlossen seien. Dies gelte auch für die Erstattung von Abzugssteuern. Bei dem besonderen Verfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG handele es sich nicht um die Erstattung von Veranlagungssteuern, sondern um ein vereinfachtes Erstattungsverfahren von Abzugssteuern nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 EStG. 18

Soweit sich die Klägerin auf eine Diskriminierung nach Art. 50 Abs. 3 EGV berufe, sei dem nicht zu folgen, weil die deutschen Regelungen hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht alle im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen betreffen. Ihr Anwendungsbereich beziehe sich nicht überwiegend oder fast ausschließlich auf Staatsangehörige der anderen Mitgliedstaaten. 19

Entscheidungsgründe 20

Die Klage ist unbegründet. 21

Der Beklagte hat zu Recht die Festsetzung von Erstattungszinsen abgelehnt. Die Klägerin hat keinen Anspruch darauf. Denn die Klägerin macht einen Anspruch auf Erstattungszinsen hinsichtlich eines Steuerabzugsbetrages geltend; solche sind nach dem klaren Wortlaut des § 233a Abs. 1 Satz 2 AO von der Verzinsung ausgeschlossen. Eine unzulässige europarechtliche Diskriminierung ist darin nicht zu sehen. 22

1. Führt die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer zu einem im Gesetz näher beschriebenen Unterschiedsbetrag, so ist dieser nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Nach § 233a Abs. 1 Satz 2 AO gilt dies nicht für die Festsetzung von Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen. 23

Die für die Klägerin von den Konzertveranstaltern einbehaltene Steuer ist eine Abzugssteuer i.S. des § 233a Abs. 1 Satz 2 AO. 24

Nach § 49 Abs. 1 KStG i.V. mit §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 d, 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG in der für das Jahr 1997 geltenden Fassung wird die Körperschaftsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Künstlern im Wege des Steuerabzugs erhoben. Der Gesetzeswortlaut ist damit dahin gehend eindeutig, dass für beschränkt steuerpflichtige Künstler kein Veranlagungsverfahren, sondern ein bloßes Steuerabzugsverfahren durchgeführt wird, ggf. mit der Möglichkeit der Erstattung nach § 50d EStG. Ferner regelt § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG eindeutig, dass die Einkommensteuer - im Streitfall die Körperschaftsteuer (vgl. § 49 KStG a.F.) - durch den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG als abgegolten anzusehen ist. Aus dem gesamten Regelungsgeflecht der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist demnach erkennbar, dass der Gesetzgeber - von nicht verallgemeinerungs- fähigen und gesetzlich genau geregelten Ausnahmen wie z.B. §§ 1 Abs. 3, 1a EStG abgesehen - bei beschränkt steuerpflichtigen Personen von einem vereinfachten Steuererhebungsverfahren in Form des Steuerabzugs ausgegangen ist. 25

2. Das Erstattungsverfahren nach § 50d EStG ist ebenfalls nicht als Veranlagungsverfahren zu werten, weil es die Einbehaltung der Steuer nach § 50a EStG voraussetzt und somit lediglich nachfolgend als actus contrarius eingreifen kann. 26

3. Ebenso wenig kann das Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG als Veranlagungsverfahren gewertet werden, das zu einer Anwendung der Verzinsungsvorschriften führen würde. Denn ausweislich seines Wortlauts setzt § 50 Abs. 5 27

Nr. 3 EStG den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG voraus. Es handelt sich auch insoweit nur um ein vereinfachtes Erstattungsverfahren (vgl. hierzu BT-Drs. 13/5359, 124), das durch das JStG 1997 eingeführt worden ist, um zu einer zeitnahen Entlastung des betroffenen Personenkreises von der Abzugssteuer zu gelangen.

4. Da somit für beschränkt steuerpflichtigen Personen die Inlandssteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben wird, kann die Verzinsung gemäß § 233a AO nicht eingreifen. Dem entsprechend gehen der Senat und die ganz herrschende Meinung in der Literatur davon aus, dass die Erstattung der Steuer nach § 50d EStG nicht zu verzinsen ist, weil es sich um die Erstattung einer Abzugssteuer i.S. des § 233a Abs. 1 Satz 2 EStG handelt (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 233a AO Rn. 20; Kögel in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 233a AO Rn. 26; Pahlke/Koenig, AO, 1. Aufl. 2004, § 233a Rn. 15; Schwarz, AO, § 233a Rn. 5; Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d Rn. A 54; Heinicke in Schmidt, EStG, 23. Aufl. 2004, § 50d Rn. 40; Klein in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Anm. 60). Dies gilt in gleicher Weise für das Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG. 28

5. An dieser Rechtslage hat sich auch durch die Entscheidung des EuGH im Verfahren Gerritse (Urteil vom 12.06.2003 Rs. C-234/01, BStBl II 2003, 859) nichts geändert. Denn gegen das Steuerabzugsverfahren wurden in dieser Entscheidung vom EuGH keine Bedenken vorgetragen. Daher geht der erkennende Senat davon aus, dass der EuGH das Abzugsverfahren grundsätzlich für zulässig erachtet; lediglich bei der Höhe des Steuersatzes stellt sich die Frage nach einem Vergleich mit einem Steuerinländer, damit keine Bruttobesteuerung stattfindet (so auch Heinicke in Schmidt, a.a.O., § 50 Rn. 9). Diese Konstellation ist vorliegend nicht gegeben. 29

1. Der Senat sieht sich in seiner Auffassung bestätigt durch die Stellungnahme der Kommission zum Vorabentscheidungsverfahren Rs. C-290/04, welches der BFH mit Beschluss vom 28.04.2004 (I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl II 2004, 878; nachfolgend Beschluss vom 16.06.2004 I B 44/04, BFHE 206, 284, BStBl II 2004, 882) angestrengt hat. In seinem Vorlagebeschluss hat der BFH ausdrücklich die Frage nach der Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens gestellt, zugleich aber hat er zu erkennen gegeben, dass er diese Art der Steuererhebung für gerechtfertigt hält, weil es sich hierbei um ein legitimes und sachgerechtes Mittel handelt, um Gebietsfremde mit ihren inländischen Einkünften steuerlich zu erfassen und eine Nichtbesteuerung der Einkünfte im Inland und im Ansässigkeitsstaat zu verhindern. Maßgeblich hierfür war u.a., dass die sog. Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 76/308/EWG vom 15.03.1976, ABl EG L 73, 18) erst aufgrund der Änderungsrichtlinie vom 15.06.2001 (Richtlinie 2001/44/EG, ABl EG L 175, 17) und damit lange nach dem streitigen Zeitraum, für welchen Zinsen begehrt werden, für direkte Steuern anwendbar geworden ist. 30

Aus diesem Grunde ist auch die EG-Kommission der Auffassung, dass das Steuerabzugsverfahren dem Grunde nach ein zulässiges Mittel der Steuererhebung darstellt (Schreiben der EG-Kommission vom 26.10.2004, Rn. 19 bis 25 zur Haftung für Abzugssteuern nach § 50a Abs. 4 EStG). 31

7. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist in dem Ausschluss der Verzinsung keine unzulässige europarechtliche Diskriminierung zu sehen. Die Klägerin kann sich hierzu nicht auf die Entscheidung des EuGH im Verfahren Lease Plan (Urteil vom 07.05.1998 Rs C-390/96, HFR 1998, 697) berufen. In diesem Urteil hat der EuGH zur 6. EG-Richtlinie zur Umsatzsteuer ausgeführt, dass es eine unzulässige Diskriminierung darstelle, wenn einem nicht in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen Zinsen erst vom Zeitpunkt der 32

Inverzugsetzung dieses Mitgliedstaats an und zu einem niedrigeren Satz als dem gewährt werden, der für Zinsen gilt, die in diesem Staat ansässige Steuerpflichtige nach Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist ohne weiteres erhalten.

Eine derartige Unterscheidung sieht das deutsche Recht in Bezug auf den Streitfall indessen nicht vor. Denn eine Verzinsung von Abzugssteuern ist nach § 233a Abs. 1 Satz 2 AO generell und damit unabhängig von der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen ausgeschlossen. Dies ist auch sinnvoll, weil im Normalfall aufgrund der Karenzfrist von 15 Monaten eine Verzinsung dieser Beträge nicht wirksam werden würde (Klein/Rüsken, AO, 8. Aufl. 2003, § 233a Rn. 6). 33

1. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin durch rechtzeitige Beantragung der Freistellung vom Steuerabzug mittels einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG a.F. hätte erreichen können, dass der Vergütungsschuldner von vornherein nur den verminderten Steuerabzugsbetrag einbehalten und abgeführt hätte. Der Durchführung eines Erstattungsverfahrens hätte es dann überhaupt nicht bedurft. Auf diese Weise hatte es die Klägerin selbst in der Hand, die unerwünschte Kapitalüberlassung an den Fiskus zu vermeiden. Daher vermag der Senat auch keine - europarechtlich unzulässige - Erschwerung des Zugangs zum deutschen Markt (hierzu EuGH-Urteil vom 03.10.2000 Rs C-58/98, EuGHE 2000 I, 7919, Corsten) zu erkennen. 34

Ist - wie im Streitfall - die Verzinsung von Abzugssteuern nicht vorgesehen, scheidet auch die Verzinsung eines entsprechenden Erstattungsanspruchs aus (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 233a Rn. 20). 35

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 36

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 37