Finanzgericht Köln, 2 K 2514/04

Datum:	24.03.2010
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 2514/04
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2010:0324.2K2514.04.00
Rechtskraft:	I R 22/02

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens einschließlich der des Revisionsverfahrens.

T a t b e s t a n d

Zwischen den Beteiligten ist im II. Rechtszug die Erstattung von Einkommensteuer streitig, die für den Kläger als beschränkt Steuerpflichtigen einbehalten wurde. Dabei ist insbesondere streitig, ob die Einnahmen unter der "Bagatellgrenze" des Artikels 17 des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-USA) liegen.

Der in den USA ansässige Kläger wurde von der G Konzertagentur GmbH (im Folgenden: Konzertagentur) für den Zeitraum November/Dezember 1998 als Begleitmusiker der K Europa-Tournee verpflichtet. Die Konzertagentur schloss mit dem Kläger zu diesem Zwecke einen von dem Kläger am 8. Oktober 1998 unterzeichneten Vertrag ("Performers Agreement") in englischer Sprache. Gemäß einer vom Kläger eingereichten Übersetzung durch die öffentlich bestellte und allgemein beeidigte Dolmetscherin Frau D vom 8. Januar 2002 heißt es in dem Vertrag u.a. wie folgt:

4. VERGÜTUNG

Der Künstler erhält eine wöchentliche Vergütung von 4.560 (viertausendfünfhundertsechzig) US-$, bzw. einen Teil dessen für unvollständige Wochen. Dabei wird vereinbart, dass diese Honorare gegenüber ausländischen Künstlern unter Einbehaltung von Steuern fällig werden. Diese Einbehaltung erfolgt durch die Gesellschaft unter Ausgabe einer offiziellen Steuerbescheinigung, damit der Künstler gemäß den Doppelbesteuerungsregelungen zwischen den USA und bestimmten europäischen Ländern für diese Abzüge Gutschriften gegenüber seinen US-amerikanischen Steuern erhalten kann.

5. TAGESGELD

Während der Laufzeit dieses Vertrages erhält der Künstler eine tägliche Vergütung in Höhe von 50 $ für jeden vollständigen Tag/jede vollständige Nacht, die er von seinem Wohnsitz getrennt verbringt.

6. CATERING

Zusätzlich zur vorstehend genannten täglichen Vergütung erhält der Künstler an jedem Arbeitstag während des Probezeitraums eine Mahlzeit sowie eine vollständige Mahlzeit an jedem Tag mit einem Life Auftritt.

8d. Der Künstler verpflichtet sich und akzeptiert die Verantwortung zur Zahlung der US-amerikanischen Steuern.

9. TRANSPORT UND UNTERBRINGUNG

9a. Interne Reisen erfolgen auf dem Landweg in luxuriösen Tourbussen. Ist die Reiseentfernung zwischen den Veranstaltungsorten zu weit, um per Bustransport rechtzeitig zu erfolgen, werden nach Ermessen der Gesellschaft Flüge zur Verfügung gestellt. Alle "Fernflüge" haben in der Business Class zu erfolgen. …

9b. Die Gesellschaft stellt dem Künstler für den Zeitraum, den er von seinem Wohnsitz getrennt verbringt, eine tägliche Unterbringung bereit. Bei dieser Unterbringung handelt es sich um ein Einzelzimmer in "4" oder "5" Sterne-Hotels. …

13. ALLGEMEINES

...

13b. ... Unabhängig vom Ort der Tour werden die entsprechenden Rechte jeder Partei dieses Vertrages allein gemäß den Gesetzen des Staates von Kalifornien ausgelegt. ...

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag in der beglaubigten Übersetzung verwiesen (Blatt 110 bis 114 d. A. 2 K 7912/00).

Wörtlich heißt es in Abschn. 4:

Salary

Performer shall receive a weekly fee of US-$ 5.750 ... It beeing agreed and understood that such fees will become liable to foreign artist withholding taxes which Company shall withhold upon the production of an official tax receipt in order for the Performer to make credit of such deductions against his US taxes as stated in the double taxation agreements between the US and certain European countries.

Die Übersetzung der Frau D weicht bezüglich der Höhe der Gage, der Bankverbindung und des Datums der Unterzeichnung von dem originalsprachigen, englischen Vertrag des Klägers ab. Dies beruht darauf, dass mehrere Künstler der Tournee den gleichen Vertrag mit dem Konzertveranstalter geschlossen hatten, bei dem lediglich die Höhe der Gage, die Bankverbindung und das Unterzeichnungsdatum individuell voneinander abwichen. Der Wortlaut der Verträge war im Übrigen gleich. 21

Für alle Auftritte in der Zeit vom 16. November bis zum 13. Dezember 1998 - d. h. auch für jene im europäischen Ausland - überwies die Konzertagentur dem Kläger auf dessen Konto in den USA insgesamt 3 Beträge (9.857 US-$ sowie zweimal 11.500 US-$) als reine Gagen. Davon entfiel auf die Auftritte in der Bundesrepublik Deutschland der Betrag i.H.v. 16.428,57 US-$. 22

Am 11. August 1999 (Posteingangsdatum) beantragte der Kläger beim Beklagen die Erteilung eines Bescheides über die Freistellung vom Steuerabzug im Hinblick auf diese Zahlungen unter Berufung auf die Privilegierung nach Art. 17 Abs. 1 DBA USA, wonach bei Künstlern das Besteuerungsrecht des Auftrittsstaates entfällt, wenn die entsprechenden Einnahmen den Betrag von 20.000 US-$ nicht übersteigen. 23

Mit Bescheid vom 24.7.2000 lehnte der Beklagte den Antrag auf Freistellung vom deutschen Steuerabzug ab, da nach seiner Ansicht die Bagatellgrenze des Art. 17 Abs. 1 DBA-USA überschritten war. 24

Der Beklagte legte dar, der Begriff "Einnahmen" umfasse die Gesamtvergütung (Bruttovergütung) ohne jeden Abzug, die der Künstler für seine künstlerische Tätigkeit beziehe, zuzüglich erstatteter oder von Dritten übernommener Kosten. Im Falle des Klägers gehörten danach zu den Einnahmen neben der eigentlichen - brutto ausgezahlten - Gage auch die durch die Konzertagentur zusätzlich gezahlten Tagegelder, die erstatteten Reisekosten und die übernommenen Steuern, inklusive der Umsatzsteuer. Bezogen auf die durch den Kläger in der Bundesrepublik Deutschland absolvierten Auftritte errechnete der Beklagte folgende "Gesamtvergütung": 25

Gage	16.428,57 US-$
zzgl. Umsatzsteuer (16%)	2.628,57 US-$
Reisekosten und Tagegelder	3.280,45 US-$
zzgl. § 50 a EStG (41,78 % auf 3.280,45 US-$)	1.370,57 US-$
zzgl. SolZ (2,29% auf 3.280,45 US-$)	75,12 US-$
zzgl. Umsatzsteuer (23,05% auf 3.280,45 US-$)	756,14 US-$
Gesamtvergütung	**24.539,42 US-$**

26

Gegen den Ablehnungsbescheid legte der Kläger fristgemäß Einspruch ein. 27

Am 26. September 2000 meldete die Konzertagentur als Vergütungsschuldnerin die für den Kläger einzubehaltende Steuer nachträglich bei dem zuständigen Finanzamt für Körperschaften R an und führte die Steuer ab. Gegen den daraufhin ergangenen Steuerbescheid legte die Konzertagentur Einspruch ein, den sie jedoch später zurücknahm. 28

29

Mit Einspruchsentscheidung vom 28. November 2000 wurde der Einspruch des Klägers gegen den Ablehnungsbescheid als unbegründet zurückgewiesen.

Seiner hiergegen erhobenen Klage wurde im I. Rechtszug abgeholfen und der Beklagte verpflichtet, dem Kläger auf dessen Antrag vom 11. August 1999 gemäß § 50d Abs. 1 EStG einen Freistellungsbescheid für die Einkünfte aus der Teilnahme an der Europa-Tournee 1998 zu erlassen. 30

Zur Begründung wurde angeführt, dass der Beklagte bei der Ermittlung der Höhe der Einnahmen zu Unrecht die Umsatzsteuer auf die Gagen, die Reisekosten, die § 50a EStG-Steuer nebst Solidaritätszuschlag auf Reisekosten und Tagegelder sowie die Umsatzsteuer auf Reisekosten, Tagegelder und Einkommensteuer als Einnahmen angesetzt habe. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf das Urteil des erkennenden Senats vom 21. Februar 2002 im I. Rechtszug Bezug genommen (Bl. 181 der FG-Akte 2 K 7912/00). 31

Hiergegen legte der Beklagte Revision ein. Der BFH hob die erstinstanzliche Entscheidung mit Urteil vom 19. November 2003 auf und verwies die Sache zurück an das Finanzgericht (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Dabei beanstandete der BFH in rechtlicher Hinsicht, dass die Aufwendungen für Transport, Übernachtungen und Verpflegung des Klägers i.H.v. 3.280,45 US-$ zu Unrecht nicht zu dessen Einnahmen gerechnet worden seien. 32

Der BFH stellt weiterhin fest, dass die Gage zuzüglich der Aufwendungen für Transport, Übernachtungen und Verpflegung nicht die in Art. 17 Abs. 1 DBA-USA genannte Grenze von 20.000 US-$ übersteige, so dass das deutsche Besteuerungsrecht davon abhänge, ob die darauf entfallende Umsatzsteuer ebenfalls als Einnahme des Klägers i.S. dieser Vorschrift anzusehen sei. Dies hänge indes davon ab, ob es sich bei der Vergütung des Klägers um eine Netto- oder eine Bruttovergütung handeln sollte. Die entsprechende Auslegung des Vertrages habe nach kalifornischem Recht zu erfolgen. Bezüglich der Auslegungsregeln nach kalifornischem Recht, die als Inhalt ausländischen Rechts zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen gehören, sei vom FG der Sachverhalt weiter aufzuklären. Die Zurückverweisung war nach Auffassung des BFH auch nicht deshalb entbehrlich, weil die Grenze von 20 000 US-$ im Streitfall aus anderen Gründen überschritten werde. Das gelte namentlich im Hinblick auf den Steuerabzugsbetrag (§ 50a EStG) auf die Reisekosten und den damit verbundenen Solidaritätszuschlag, die der Beklagte ebenfalls als "Einnahmen" des Klägers i.S. des Art. 17 Abs. 1 DBA-USA angesehen habe. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des BFH vom 19. November 2003 (I R 22/02, Bl. 4 ff. der FG-Akte) verwiesen. 33

Nachdem das Verfahren im Hinblick auf das beim EuGH anhängige Verfahren C-290/04 (Scorpio) zum Ruhen gebracht worden ist und die Beteiligten sich sodann wiederholt zur Erforderlichkeit einer Beweisaufnahme geäußert haben, hat der Senat mit Beweisbeschluss vom 6. April 2009 beschlossen über folgende Fragen Beweis zu erheben: 34

1. Gibt es im kalifornischen Recht eine Vorschrift oder Rechtsprechung darüber, ob vereinbarte Vergütungen, die nicht näher konkretisiert sind, als Netto- oder Bruttovergütung zu verstehen sind? Wenn ja, worin besteht der entsprechende Regelungsgehalt im Einzelnen und welche Voraussetzungen werden hierfür verlangt? 35
2. Gibt es im kalifornischen Recht eine gesetzliche Regelung darüber, wie zweifelhafte, nicht eindeutige vertragliche Vereinbarungen zu behandeln sind? Wenn ja, welche?
3. Gibt es im kalifornischen Recht Auslegungsregeln? Wenn ja, welche Grundsätze beinhalten sie?

Die Beweiserhebung sollte durch Einholung eines Gutachtens des Herrn B als Sachverständigen erfolgen. 36

Mit Gutachten vom 16. November 2009 beantwortete B die Fragen des Beweisbeschlusses. B stellt u.a. fest, dass Leistungen der streitigen Art nach kalifornischem Recht keiner der Umsatzsteuer vergleichbaren Steuer unterlägen. Es gebe keine unmittelbar anwendbaren Vorschriften oder Rechtsprechung hinsichtlich der Unterscheidung von Brutto- und Nettovergütung, die auf die streitige Auslegungsfrage angewendet werden könnten. Sei der Wortlaut einer Vertragsvereinbarung mehrdeutig, so sei der Vertrag auszulegen. Bei der Vertragsauslegung nach kalifornischem Recht sei zunächst auf einen gemeinsamen übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien abzustellen. Lasse sich ein solcher nicht ermitteln, sei der Vertrag ergänzend auszulegen. Dabei seien nicht nur der Vertragstext, sondern auch die Vertragsumstände, unter denen die Vereinbarung zustande gekommen sei, zu berücksichtigen. Der Sachverständige ist abschließend der Auffassung, dass die in Satz 2 der Vergütungsklausel (Abschn. 4 des Vertrages) nach der Übersetzung der Frau D getroffene Vereinbarung, wonach "Honorare gegenüber ausländischen Künstlern unter Einbehaltung von Steuern fällig werden", aus seiner Sicht und ohne dem Gericht vorgreifen zu wollen oder zu können, in Anbetracht der Auslegungsmaxime einer einheitlichen Vertragsauslegung für die Annahme einer Bruttovergütung spreche. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Sachverständigengutachten des Herrn B vom 16. November 2009 Bezug genommen (Bl. 149 ff der FG-Akte). 37

Der Kläger trägt im II. Rechtszug vor, dass das Gutachten sein Rechtsbegehren bestätige. Es sei eine Brutto-Vergütung vereinbart worden, so dass die Umsatzsteuer nicht den Einnahmen zuzuordnen sei. Die Steuerklausel (Abschnitt 4) des Vertrages regele, dass Künstlersteuern von der vereinbarten Vergütung abgezogen und einbehalten würden. Sie stelle also klar, dass die Vergütung insoweit eindeutig eine Bruttovergütung sein solle. Da der Vertrag nicht nur für Konzerte in Deutschland, sondern auch für Konzerte in anderen Ländern – mit anderen Steuern und Bemessungsgrundlagen – gelten sollte, habe die Steuerklausel sämtliche Steuern der Künstler erfassen sollen. Es sei kein Grund dafür ersichtlich, warum die Vertragsparteien mit dem im Vertrag verwendeten Begriff der "Künstlersteuer" verschiedene europäische Steuern unterschiedlicher Bezeichnung und Besteuerungstechnik erfassen wollten, ausgerechnet die deutsche Umsatzsteuer jedoch ausklammern sollten. Aus der Sicht der Vertragsparteien liege es sehr viel näher, dass auch die deutsche Umsatzsteuer als Künstlersteuer, nämlich als Steuer auf seine, des Klägers, Vergütungseinnahmen verstanden und von der umfassend gewollten Steuerklausel erfasst werde. 38

Hierfür sprächen auch die kalifornischen Auslegungsgrundsätze. Die ersichtliche Vertragsgeltung für alle europäischen Staaten der Tournee schließe es aus, die Steuerklausel als abschließende und ausschließliche Regelung im Sinne der "expressio unius exclusio alterius" (Rn. 56 des Sachverständigengutachtens) zu verstehen. Die Klausel sei vielmehr als beispielhafte Erwähnung der wirtschaftlich bedeutsamsten Steuern zu verstehen und nach dem "ejusdem generis" (Rn. 57 des Sachverständigengutachtens) auf die weiteren, von der Vergütung des Künstlers erhobenen europäischen Steuern entsprechend anzuwenden. Dies spreche für die Vereinbarung einer Brutto-Vergütung, also inklusive deutscher Umsatzsteuer. 39

Der Kläger trägt desweiteren vor, dass die Übersetzung der Frau D inhaltlich korrekt sei. Dem Sachverständigen habe auch der englische Originalvertrag vorgelegen, den er somit auch berücksichtigt haben müsse. 40

41

Soweit der Beklagte von einer Nettovergütung ausgehe, stütze dieser sich im Wesentlichen darauf, dass die Nullregelung nach § 52 Abs. 2 UStDV a.F. angewandt worden sei. Hierbei handele es sich indes lediglich um ein Scheinargument. Es stehe keineswegs fest, ob der damalige Veranstalter die umsatzsteuerliche Nullregelung angewandt habe. Plausibler erscheine, dass diese Frage seinerzeit bei den Abrechnungen ebenso schlicht übersehen worden sei, wie bei Abschluss des Vertrages. Eine Rechnung oder eine Gutschrift, aus der die Anwendung der Nullregelung zu schließen wäre, liege jedenfalls nicht vor. Außerdem sei die vertragliche Vereinbarung maßgeblich, nicht eine spätere, ggf. vertragswidrige Handhabung.

Soweit der Beklagte jüngst die Höhe der Einnahmen in Frage stelle, handele es sich um eine Frage, die bereits geklärt sei. So habe auch der BFH in der Revisionsentscheidung (Abschn. II.2.a. ff.) festgestellt, dass die Höhe der übernommenen Aufwendungen einschließlich der gezahlten Tagegelder zwischen den Beteiligten unstreitig sei. Die Frage zu den Kosten der Mahlzeiten nach Abschnitt 6 des Vertrages lasse sich nicht mehr mit Sicherheit klären. Dies gelte umso mehr als inzwischen über 11 Jahre nach der Tournee vergangen seien. Da jedoch in dem streitigen Ablehnungsbescheid ohnehin Reisekosten und Tagegelder i.H.v. 3.280,45 US-$ berücksichtigt seien, sei davon auszugehen, dass evtl. vom Veranstalter übernommene Mahlzeiten in dem Betrag enthalten seien. Dasselbe gelte für die evtl. Arbeitnehmerversicherung nach Abschnitt 8b des Vertrages. Hier komme hinzu, dass er, der Kläger, selbständig in Deutschland tätig gewesen sei, und derartige Kosten deshalb in Deutschland nicht hätten anfallen können. Die Regelung in Abschnitt 7 des Vertrages solle Ansprüche der Musiker aus Promotion-Maßnahmen gerade ausschließen und nicht begründen. Die insoweit ins Blaue hinein geäußerte Unterstellung des Beklagten sei nicht nachvollziehbar. 42

Hilfsweise für den Fall, dass eine Nettovergütung bejaht werden sollte, begehrt der Kläger eine Teilfreistellung seiner Einkünfte. Zur Begründung beruft er sich auf die Urteile des EuGH vom 3. Oktober 2006 in der Rechtssache *Scorpio* (C- 290/04) und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache *Gerritse* (C-234/01). Aus einer Zusammenschau dieser beiden Entscheidungen ergebe sich, dass der EuGH – im Geltungsbereich der europarechtlichen Dienstleistungsfreiheit – bereits im Rahmen des Freistellungs- und Erstattungsverfahrens des ausländischen Künstlers die Berücksichtigung der unmittelbar mit der Leistungserbringung zusammenhängenden Betriebsausgaben fordere und eine Verweisung des Künstlers auf ein weiteres Verwaltungsverfahren bei einer anderen Finanzbehörde, wie sie dem BFH in der Revisionsentscheidung vorzuschweben scheine, europarechtswidrig wäre. Wenngleich der EuGH auch klargestellt habe, das die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 EGV a.F. nur für Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates gelte (Urteil vom 3. Oktober 2006, *Scorpio*, C-290/04, Rn. 69), könne er, der Kläger, sich auf Art. 24 Abs. 1 DBA-USA berufen. 43

Angesichts dessen müssten für den Fall der Nichtanwendbarkeit des Art. 17 DBA-USA die vom Beklagten fiktiv zugerechneten Steuern und Reisekosten als unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben abgezogen werden, so dass als Obergrenze der Nettoeinkünfte allenfalls der an den Künstler ausbezahlte Betrag gemäß der Steueranmeldung vom 29. September 2000, im Streitfall 27.485,00 DM, verblieben. 44

Der Kläger beantragt: 45

1.) Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 24. Juli 2000 und der Einspruchsentscheidung vom 28. November 2000 verpflichtet, dem Kläger auf dessen Antrag vom 11. August 1999 gemäß § 50d Abs. 4 EStG einen Freistellungsbescheid für die Einkünfte aus der Teilnahme an der Europatournee 1998 zu erteilen und die abgeführten 46

Steuern zu erstatten.

Hilfsweise: 47

2.) Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 24. Juli 2000 und der 48
Einspruchsentscheidung vom 28. November 2000 verpflichtet, dem Kläger auf dessen Antrag vom 11. August 1999 gemäß § 50d Abs. 4 EStG einen Freistellungsbescheid für die Einkünfte aus der Teilnahme an der Europatournee 1998 insoweit zu erteilen, als die einbehaltene und abgeführte Steuer den Betrag i.H.v. 3.991,65 € (7.807,00 DM) Einkommensteuer und 219,54 € (429,39 DM) Solidaritätszuschlag übersteigt, und die entsprechenden Beträge zu erstatten.

Der Beklagte beantragt, 49

die Klage abzuweisen. 50

Der Beklagte trägt vor, dass der Tenor des Sachverständigen-Gutachtens nicht geteilt 51
werden könne, sondern lediglich die dort dargelegten Auslegungsgrundsätze für den Streitfall übernommen werden könnten. Im Streitfall sei eine Nettovergütung vereinbart worden. Eine erneute Prüfung des Sachverhalts habe nämlich zu der Feststellung geführt, dass die Übersetzung der Frau D, die auch vom Sachverständigen verwendet worden sei, nicht frei von Fehlern bezüglich verwendeter Fachbegriffe sei.

Der für die Frage der Vereinbarung einer Brutto- oder Nettovergütung erhebliche Vertragstext 52
befinde sich insbesondere in Abschnitt 4 Satz 2 des Vertrages. Der Gutachter habe zur Erstellung seines Gutachtens die vorliegende Übersetzung verwendet, in der es heiße, dass die "Honorare gegenüber ausländischen Künstlern unter Einbehaltung von Steuern fällig werden". Der Sachverständige schließe aus dieser Formulierung auf eine Bruttovergütung, also unter Einbeziehung der Umsatzsteuer. Allerdings berücksichtige die Übersetzung nicht, dass es sich bei dem im Originalvertrag verwendeten Begriff "foreign artists withholding tax" um den Fachbegriff "Künstler-Abzugssteuer" handele. Wörtlich übersetzt müsse Abschnitt 4 Satz 2 des Vertrages richtigerweise wie folgt lauten:

"Es herrscht Einigkeit und Verständigung darüber, dass diese Vergütungen (Anm.: nach 53
Abschnitt 4 Satz 1) ausländischer Künstler-Abzugssteuer unterworfen sein werden, welche die Gesellschaft einbehalten soll, unter Erstellung einer offiziellen Steuerbescheinigung für den Künstler, damit er diese Abzugsbeträge als Gutschrift gegen seine steuerlichen Pflichten in den USA entsprechend den Bedingungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit bestimmten entsprechenden europäischen Ländern geltend machen kann."

Damit benenne die Vereinbarung ausschließlich die Abzugssteuern, zu denen nicht die 54
Umsatzsteuer gehöre. Die Umsatzsteuer sei auch nicht Gegenstand der dort genannten Regelung von Doppelbesteuerungsabkommen und werde auch nicht auf den angesprochenen amtlichen Bescheinigungen für zwischenstaatliche Zwecke vermerkt.

Dies werde auch durch die Handhabung der Gagenzahlung durch den deutschen 55
Veranstalter bestätigt. Er habe dem Kläger die vereinbarte Gage entgegen der durch Abschnitt 4 Satz 2 des Vertrages bestimmten Regelung in der von Abschnitt 4 Satz 1 bestimmten Höhe überwiesen, ohne mit diesem Vorgang in Zusammenhang stehende Vorsteuer geltend zu machen, obwohl die vom Kläger erbrachte Dienstleistung umsatzsteuerpflichtig gewesen sei. Dies spreche dafür, dass er letztlich die sog. Nullregelung nach § 52 Abs. 2 UStDV a.F. angewandt habe.

Entsprechendes gelte für die Umsatzsteuer, die auf die Tagegelder nach Abschnitt 5 des Vertrages sowie auf die Transfer- und Unterkunftskosten nach Abschnitt 9 des Vertrages entfiele. 56

Darüber hinaus seien bislang weitere Einnahmen des Klägers unberücksichtigt geblieben, die jedoch im Rahmen des Art. 17 DBA-USA zu beachten seien. So habe der Kläger während der Tournee Anspruch auf Mahlzeiten gehabt (Abschnitt 6 des Vertrages). Über die Kosten, die dem Veranstalter aus dieser Verpflichtung entstanden seien, lägen keine Angaben vor. Insoweit seien Erläuterungen des Klägers erforderlich. Auch die Kosten für Versicherungsleistungen nach Abschnitt 8 b des Vertrages könnten den Einnahmen des Klägers zuzurechnen sein. Es wäre zu prüfen, welche Leistungen der Veranstalter tatsächlich hieraus gegenüber dem Kläger erbracht habe. Schließlich werde dem Kläger in Abschnitt 7 des Vertrages das Recht eingeräumt, vom Künstler finanzielle Zuwendungen für Arrangements für Video-, TV- oder Radioaufzeichnungen für Werbe- oder kommerzielle Zwecke zu fordern. Es sei davon auszugehen, dass dem Kläger hieraus weitere Einnahmen zugeflossen seien. 57

Zum Hilfsantrag des Klägers habe sich der BFH bereits in der Revisionsentscheidung vom 19. November 2003 geäußert und festgestellt, dass das Begehren des Klägers nicht Gegenstand des laufenden Verfahrens sein könne. 58

Entscheidungsgründe 59

Die Klage ist unbegründet. 60

I. Die Ablehnung des Erlasses eines Freistellungsbescheides durch den Beklagten vom 24. Juli 2000 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Dem Kläger steht kein Anspruch auf Erlass des begehrten Freistellungsbescheides nebst Erstattung aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu. 61

1. Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner einer Vergütung i. S. des § 50a Abs. 4 EStG – wie im Streitfall (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) EStG) – auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Abzugsteuer (§ 50a Abs. 5 EStG) verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann. 62

Hiervon unberührt bleibt der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf vollständige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG. Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist der 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. 63

Dieser Freistellungsbescheid ist zu erteilen, wenn die bezeichneten Einkünfte nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden. Dies ist bei den Einkünften des Klägers nicht der Fall, da für diese Einkünfte die Privilegierung des Art. 17 Abs. 1 DBA-USA ("Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern" vom 29. August 1989, BGBl 1991 II Seite 355) nicht eingreift. 64

65

Nach Art. 17 Abs. 1 DBA USA können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker) oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Betrag der von dem Künstler oder Sportler bezogenen Einnahmen aus dieser Tätigkeit einschließlich der ihm erstatteten oder für ihn übernommenen Kosten 20.000 US-$ nicht übersteigt.

2. Im Streitfall überschreiten die Einnahmen des Klägers i.S.d. Art. 17 DBA-USA für die Europa-Tournee den Betrag von 20.000 US-$. Folglich unterliegen die Einnahmen des Klägers in der Bundesrepublik Deutschland der Besteuerung. Die bereits abgeführten Steuern sind nicht zu erstatten. 66

Zu den Einnahmen des Klägers gehören neben der Gage i.H.v. 16.428,57 US-$ jedenfalls auch die Reisekosten und Tagegelder i.H.v. 3.280,45 US-$ sowie die Umsatzsteuer, die auf die Gage entfällt, i.H.v. 2.628,57 US-$. Bereits daraus ergeben sich Einnahmen i.H.v. 22.337,59 US-$, also i.H.v. mehr als 20.000 US-$. 67

a. Dass die Reisekosten und Tagegelder i.H.v. 3.280,45 US-$ zu den Einnahmen i.S.d. Art. 17 DBA-USA gehören, hat der BFH im Revisionsverfahren mit Urteil vom 19. November 2003 entschieden, woran der erkennende Senat nach § 126 Abs. 5 FGO gebunden ist. 68

Die Einbeziehung der Reisekosten und Tagegelder ist insbesondere darin begründet, dass der Begriff der "Einnahme" im DBA-USA nicht definiert ist. Seine Auslegung richtet sich deshalb, soweit es um die Anwendung des Abkommens für Zwecke der deutschen Besteuerung geht, nach den Vorgaben des deutschen Rechts (Art. 3 Abs. 2 DBA-USA). Dieses zählt, wie u.a. durch § 3 Nr. 13 und Nr. 16 EStG bestätigt wird, die Erstattung von Reisekosten zu den Einnahmen des Erstattungsempfängers. Für Reisekosten, die vom Auftraggeber des die Reise durchführenden Unternehmers unmittelbar getragen werden, muss im Grundsatz dasselbe gelten. Es handelt sich hier um einen abgekürzten Zahlungsweg, bei dem aus steuersystematischer Sicht beim Empfänger einerseits Betriebsausgaben in Gestalt von Reisekosten anfallen, während andererseits die Übernahme dieser Kosten durch den Auftraggeber zu Einnahmen führt. 69

b. Die auf die Gage entfallende Umsatzsteuer ist ebenfalls den Einnahmen hinzuzurechnen. Bei der vom Kläger im Vertrag vom 8. Oktober 1998 vereinbarten Vergütung handelt es sich nämlich um eine Nettovergütung. 70

aa. Die Hinzurechnung der Umsatzsteuer zu den Einnahmen des Klägers hängt davon ab, ob es sich bei der vereinbarten Vergütung um eine Netto- oder um eine Bruttovergütung handelt. Denn im Falle der Vereinbarung einer Nettovergütung müsste der Kläger aus der erhaltenen Gage keine Umsatzsteuer abführen, sondern diese käme dann grundsätzlich hinzu bzw. würde vom Konzertveranstalter zusätzlich gezahlt. Im Falle der Vereinbarung einer Bruttovergütung müsste der Kläger die Umsatzsteuer hingegen grundsätzlich aus der erhaltenen Gage abführen (vgl. BFH-Urteil vom 19. November 2003, I R 22/02, Abschnitt 3). 71

Da der Vertrag vom 8. Oktober 1998 insoweit keine eindeutige Regelung enthält, ist er auszulegen. Dieser Vertrag unterliegt jedoch nicht deutschem, sondern kalifornischem Recht. Das ergibt sich aus Abschnitt 13.b) der Vertragsurkunde. Angesichts dessen ist die Vertragsauslegung nach den Regeln des kalifornischen Rechts vorzunehmen. Dies hat der BFH in dem Revisionsurteil vom 19. November 2003 für den erkennenden Senat verbindlich festgestellt (§ 126 Abs. 5 FGO). 72

73

bb. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsgrundsätze und unter Würdigung des Gutachtens des Herrn B als Sachverständigen vom 16. November 2009 handelt es sich bei der vertraglich vereinbarten Vergütung um eine Nettovergütung, so dass die darauf entfallende Umsatzsteuer den Einnahmen des Klägers nach Art. 17 DBA-USA hinzuzurechnen ist.

(1) Bei der Auslegung ist zu berücksichtigen, dass die künstlerische Leistung des Klägers in den USA/Kalifornien keiner der Umsatzsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen würde, insbesondere auch nicht der sales tax, die auf Warenlieferungen anfällt (Rn. 8 ff. des Sachverständigengutachtens). Im kalifornischen Recht gibt es auch keine besondere Auslegungsregel, ob eine nicht näher konkretisierte Vergütung im Zweifel als Netto- oder Bruttovergütung zu verstehen ist (Rn. 20 ff. des Sachverständigengutachtens). Daher ist die Auslegung nach allgemeinen kalifornischen Regeln vorzunehmen. Hierzu gehören im Wesentlichen: die subjektive Auslegung, die objektive Auslegung und die "parol evidence rule" (Rn. 29 des Sachverständigengutachtens). Dabei ist die Auslegung nur zulässig, wenn der Wortlaut nicht klar und nicht eindeutig ist (Rn. 30 ff. des Sachverständigengutachtens). Nach der subjektiven Auslegung (Rn. 33 ff. des Sachverständigengutachtens) ist auf den subjektiven Parteiwillen abzustellen. Ist ein übereinstimmender Wille nicht vorhanden bzw. nicht ermittelbar, dann ist die objektive Auslegung maßgeblich. Nach der objektiven Auslegung (Rn. 39 ff. des Sachverständigengutachtens) ist der Vertrag nach objektiven Kriterien auszulegen. Dabei ist neben dem Wortlaut insbesondere auch der Textzusammenhang zu beachten. Gemäß der "parol evidence rule" können bei schriftlichen Verträgen außerhalb der Urkunde liegende Umstände nicht gegen das schriftlich Festgelegte vorgebracht werden. Zusätzlich zu diesen allgemeinen Auslegungsregeln gelten in der kalifornischen Rechtsordnung Auslegungsmaximen (Rn. 47 ff. des Sachverständigengutachtens). Diese führen zwar nicht selbst zu einem Ergebnis, dienen jedoch der Bestätigung eines bereits gefundenen Ergebnisses und werden in der kalifornischen Rechtsprechung und Lehre sehr häufig angewandt. Hierzu gehört u.a. die Maxime der "einheitlichen Vertragsauslegung" (Rn. 49 ff. des Sachverständigengutachtens), wonach einzelne Vertragsformulierungen im Einklang mit den anderen Vertragsformulierungen stehen und die Parteien davon ausgegangen sind, dass jede einzelne Vertragsbestimmung rechtliche Wirkung haben soll. Daneben gibt es die Maxime der "expressio unius exclusio alterius" ("Aussprechen des einen bedeutet den Ausschluss des anderen", Rn. 55 f. des Sachverständigengutachtens). Hierbei ist jedoch Zurückhaltung geboten. Die Maxime sollte nicht angewandt werden, wenn die Formulierung keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt oder nur Beispiele aufgezählt werden. Schließlich kann nach der Maxime "ejusdem generis" ("von derselben Art", Rn. 57 ff. des Sachverständigengutachtens) die Bedeutung eines allgemeinen Begriffs begrenzt werden. Verwendet eine Partei zunächst Begriffe, die auf eine bestimmte Art von Sachen begrenzt sind, dann kommt dem Begriff auch nur diese Bedeutung zu, selbst wenn danach Begriffe mit weitreichender Bedeutung hinzugefügt werden. 74

(2) Diese Auslegungsgrundsätze wendet der Senat auf den vom Kläger unter dem 8. Oktober 1998 geschlossenen Vertrag an und gelangt zu dem Ergebnis der Vereinbarung einer Nettovergütung. 75

(a) Dabei geht der Senat von dem Original-Vertrag in englischer Sprache aus. Eine der in diesem Zusammenhang zentralen Regelung lautet: 76

> "4.) Salary 77
>
> Performer shall receive a weekly fee of US-$ 5.750 ... It beeing agreed and understood that such fees will become liable to foreign artist withholding taxes which Company shall withhold 78

upon the production of an official tax receipt in order for the Performer to make credit of such deductions against his US taxes as stated in the double taxation agreements between the US and certain European countries.”

Diese Vereinbarung übersetzt der Senat kraft eigener Sachkompetenz wie folgt: 79

"4. Vergütung 80

Der Künstler soll eine wöchentliche Vergütung i.H.v. 5.750 US-$ erhalten … Dabei besteht Einigkeit und Verständigung darüber, dass diese Vergütungen ausländischer Künstler-Abzugssteuer unterliegen werden, die die Gesellschaft unter Erstellung einer offiziellen Steuerbescheinigung einbehalten soll, damit der Künstler diese Abzugsbeträge auf seine US-Steuern gemäß den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den USA und bestimmten europäischen Ländern anrechnen lassen kann." 81

Der Senat legt seiner Entscheidung insoweit nicht die Übersetzung der Frau D zugrunde, weil diese diesbezüglich Ungenauigkeiten aufweist. Bei dem Begriff "foreign artist withholding taxes” handelt es sich nämlich um einen Fachbegriff: die "ausländische Künstlerabzugsteuer". Die Übersetzung der Frau D dahingehend, dass "diese Honorare gegenüber ausländischen Künstlern unter Einbehaltung von Steuern fällig werden" verkennt dies. Dass die Übersetzung unzutreffend ist, wird auch dadurch bestätigt, dass sich nach "foreign artist" und vor "withholding taxes" keine Präposition befindet, vom "foreign artist" nicht im Plural, sondern Singular die Rede ist, und schließlich auch dadurch, dass der Kläger als Künstler im Vertrag immer als "performer" und nicht als "artist" bezeichnet wird. 82

Neben Abschnitt 4 ist für die Auslegung auch Abschnitt 8.d) von besonderer Bedeutung. Hiernach fällt die Zahlung der US-amerikanischen Steuern in den Verantwortungsbereich des Klägers. 83

(b) Eine Auslegung des Vertrages vom 8. Oktober 1998 unter besonderer Berücksichtigung der Abschnitte 4 und 8.d) nach kalifornischen Grundsätzen ergibt, dass der Kläger mit dem Konzertveranstalter eine Nettovergütung vereinbart hat, so dass die Umsatzsteuer, die auf die Gage entfällt, den Einnahmen zuzurechnen ist. 84

(aa) Mangels besonderer kalifornischer Auslegungsregeln für Vergütungsvereinbarungen hat die Auslegung nach den allgemeinen kalifornischen Grundsätzen zu erfolgen. Die Auslegung ist zulässig, weil der Vertragstext bezüglich der Art der Vergütung (Netto oder Brutto) nicht klar ist. Dabei sind allerdings die Auslegung nach dem Wortlaut und die subjektive Auslegungsmethode unergiebig, da für beide keine Anhaltspunkte bestehen. 85

(bb) Die objektive Auslegung führt den Senat zu dem Ergebnis, dass die Gage als eine Nettovergütung, also zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart wurde. Dies folgt insbesondere aus dem Textzusammenhang. 86

Denn der Vertrag zeigt, dass sich die Vertragsparteien über die Verteilung der Steuerlasten Gedanken gemacht haben und eine Regelung dahingehend getroffen haben, dass der Kläger als Künstler die Steuern in seinem Wohnsitzstaat, den USA, zu tragen hat. Soweit Steuern in den Auftrittsstaaten, also auch in der Bundesrepublik Deutschland anfallen, sind diese nur in Form der Künstlerabzugsteuer erwähnt. Die Künstlerabzugsteuer, also die Ertragsteuer, sollte der Künstler tragen. 87

88

Aus dem Textzuammenhang schließt der Senat im Wege der Auslegung, dass in dem Vertrag die Steuern ausdrücklich genannt sind, die der Künstler zu tragen hat. Übrige Steuern gehen zu Lasten des Konzertveranstalters.

Ob sich die Vertragsparteien Gedanken über die Umsatzsteuer gemacht haben oder nicht, vermag dahingestellt bleiben. Denn jedenfalls ergibt sich aus dem Textzusammenhang, dass sich die Vertragsparteien dahingehend einig waren, dass der Kläger nur die in dem Vertrag ausdrücklich genannten Steuern tragen sollte. Seine Gage sollte nicht weiter geschmälert werden. 89

Damit sollte der Betrag laut Abschnitt 4 Satz 1 des Vertrages lediglich um die ertragsteuerlichen Künstlerabzugsteuer gekürzt werden. Weitere Steuerrisiken in den Auftrittsstaaten sollte der Kläger nicht tragen. Die Gage sollte nicht um die deutsche Umsatzsteuer reduziert werden. 90

Dieses Verständnis steht auch im Einklang mit den wirtschaftlichen Interessen des Konzertveranstalters. Auch dieser zahlt im wirtschaftlichen Ergebnis lediglich die in Abschnitt 4 des Vertrages genannte Gage unter Einbehaltung der Künstlerabzugsteuer. Denn auch er trägt wirtschaftlich gesehen die Umsatzsteuer nicht. Sein Budget wird hiermit nicht zusätzlich belastet. Denn entweder zahlt er die Umsatzsteuer zusätzlich zur Gage und macht sie sodann als Vorsteuer geltend oder aber er wendet von vornherein die Nullregelung nach § 52 Abs. 2 UStDV a.F. an, mit der Folge, dass von vornherein keine Umsatzsteuer abzuführen, er dann aber auch keine Vorsteuer geltend machen kann. 91

(cc) Entgegen der Auffassung des Klägers sind in Abschnitt 4 des Vertrages nicht sämtliche "Künstlersteuern" angesprochen, sondern nur die ertragsteuerliche Abzugssteuer. Dies ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut und zum anderen aus dem Sachzusammenhang. Denn der Konzertveranstalter sollte die Abzugsteuer unter Erstellung einer offiziellen Steuerbescheinigung einbehalten, damit der Kläger diese Abzugsbeträge gemäß dem DBA-USA auf seine US-Steuern anrechnen lassen kann. Hiervon ist lediglich die Ertragsteuer und nicht auch die Umsatzsteuer betroffen. Denn Gegenstand des DBA und anrechenbar auf die US-Steuern ist lediglich die Ertragsteuer. 92

(dd) Das Verständnis der Gage als Netto-Gage wird durch die kalifornische Maxime der "einheitlichen Vertragsauslegung" gestützt. Denn hiernach stehen einzelne Vertragsformulierungen im Einklang mit den anderen Vertragsformulierungen. Die Regelung der vom Kläger zu tragenden Steuern in zwei verschiedenen Abschnitten zeigt, dass ihr ein Konzept dahingehend zugrunde lag, dass der Kläger grundsätzlich die Steuern seines Wohnsitzstaates tragen sollte, während der Konzertveranstalter grundsätzlich die Steuern der Auftrittsstaaten übernehmen sollte, mit Ausnahme der ertragsteuerlichen Künstlerabzugsteuer. 93

Diese Auslegung wird schließlich durch die kalifornische Maxime der "expressio unius exclusio alterius" ("Aussprechen des einen bedeutet den Ausschluss des anderen") bestätigt. Entgegen der Auffassung des Klägers sind die im Vertrag genannten Steuern nicht als Beispiele zu verstehen. Vielmehr sollte die Gage des Klägers auch nur um die tatsächlich genannten Steuern gemindert werden. 94

(ee) Unerheblich ist dabei für den Senat, ob die Nullregelung angewandt wurde. Hierauf kommt es für die Auslegung auch nicht an. Es liegen keine Unterlagen über die förmliche Anwendung der Nullregelung vor. Im Streitfall handelt es sich lediglich um die tatsächliche Handhabung durch die Vertragsparteien. Hieraus können keine verlässlichen Schlüsse auf 95

die Vereinbarung einer Nettovergütung gezogen werden.

c. Da bereits die Berücksichtigung der Gage, der Reisekosten und Tagegelder sowie der auf die Gage entfallenden Umsatzsteuer zu Einnahmen i.H.v. 22.337,59 US-$, also i.H.v. über 20.000 $ i.S.d. Art. 17 DBA-USA führen, kann eine rechtliche Auseinandersetzung mit weiteren Einnahmen unterbleiben. 96

II. Auch der Hilfsantrag des Klägers vermag keinen Anspruch auf Erlass eines Teil-Freistellungsbescheides nebst Teil-Erstattung aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu begründen. 97

1. Mit seinem Hilfsantrag begehrt der Kläger die Berücksichtigung von Betriebsausgaben. Wie auch der BFH im Revisionsverfahren mit Urteil vom 19. November 2003 (I R 22/02) für den Senat verbindlich festgestellt hat (§ 126 Abs. 5 FGO), kann ein Vergütungsgläubiger diesbezüglich einen Erstattungsanspruch nur in der Weise geltend machen, dass er entweder die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners bzw. den ihr entsprechenden Verwaltungsakt anficht oder außerhalb des Verfahrens nach § 50 d EStG einen Freistellungsbescheid beantragt. Ein in diesem Sinne "allgemeiner" Freistellungsbescheid ist jedoch nicht vom Bundeszentralamt für Steuern zu erlassen, dessen Zuständigkeit sich – so ausdrücklich der BFH – nach dem klaren Wortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG auf die Fälle des § 50 d EStG beschränkt. Hierfür ist vielmehr das nach allgemeinen Regeln zuständige Finanzamt zuständig. Im vorliegenden Verfahren, das gegen das Bundeszentralamt geführt wird, ist folglich für die Prüfung der Berücksichtigungsfähigkeit von Betriebsausgaben kein Raum. 98

2. Auch unter dem Gesichtspunkt des Effet utile bzw. des Gebots des effektiven Rechtsschutzes ist kein anderes Ergebnis gerechtfertigt. Hiergegen wurde im Streitfall nicht verstoßen. Zwar verzögert sich die Entscheidung über den Erstattungsanspruch dadurch, dass die Klägerin nunmehr ihren Hilfsanspruch gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt geltend machen müsste. Möglicherweise könnte eine Geltendmachung dort verfahrensrechtlich auch nicht mehr zulässig sein. Jedoch ist die Splittung des Abzugsteuer-Erstattungsanspruchs auf zwei Verfahren nicht für den Kläger überraschend und deshalb möglicherweise unzumutbar. Dies wird insbesondere auch im Streitfall dadurch deutlich, dass die Konzertagentur als Vergütungsschuldner ein Verfahren gegen das örtlich zuständige Finanzamt für Körperschaften R geführt, jedoch ihren Einspruch später zurückgenommen hat. 99

Die Entscheidung für einen dieser beiden sich prozessual bietenden Rechtswege stellt ein typisches Prozessrisiko dar. 100

III. Die Kostenentscheidung, die auch die Kosten des Revisionsverfahrens umfasst (§ 143 Abs. 2 FGO), beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 101

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE