
Datum: 10.06.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2305/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0610.2K2305.10.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 59/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin im Hinblick auf die von ihr in der Bundesrepublik Deutschland organisierten Theateraufführungen in der Zeit 2006/2007 einen Anspruch auf Freistellung von Kapitalertragsteuer hat. 1

Die Klägerin ist eine in Österreich ansässige GmbH. Ausweislich ihres Gesellschaftsvertrages vom ...2006 besteht ihr Unternehmensgegenstand in der Veranstaltung von Konzerten, literarischen Abenden, Theaterabenden und dergleichen sowie in der Produktion, Koproduktion und Organisation von Tournen und Gastspielen jeder Art im In- und Ausland. 2

Mit Anträgen vom 27. September, 2. Oktober und 23. Oktober 2006 (jeweils Posteingangsdatum) begehrte die Klägerin die Freistellung nach § 50d Abs. 2 EStG i.V.m. Art. 17 Abs. 3 DBA-Österreich für Vergütungen, die ihr im Zusammenhang mit tourneemäßigen Gastspielen verschiedener Künstlergruppen in der Zeit vom 24. September 2006 bis zum 29. Oktober 2007 in verschiedenen Auftrittsorten in der Bundesrepublik Deutschland zugeflossen sind. Insgesamt handelte es sich um 71 Veranstaltungen wie folgt: 3

Veranstaltungen, die im Zeitpunkt der Antragstellung bereits stattgefunden hatten: 4

5

...	
Veranstaltungen, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht stattgefunden hatten:	7
...	8
Gemäß den Verträgen zwischen der Klägerin und den deutschen Veranstaltern war die vereinbarte Vergütung spätestens am Veranstaltungstag bis zur Auftrittspause fällig. Für die Veranstaltungen Nr. 9 am 25. Oktober 2006, Nr. 14 am 3. Oktober 2006 und Nr. 41 am 30. Oktober 2006, die vor der Antragstellung stattfanden, erfolgte die Zahlung gleichwohl erst nach der Antragstellung. Im Übrigen wurde das Honorar für die Veranstaltungen, die vor der Antragstellung durchgeführt wurden, am Veranstaltungstag und damit vor der Antragseinreichung gezahlt.	9
Im Laufe des Antragsverfahrens wurden durch verschiedene deutsche Veranstalter Abzugsteuern nach § 50a EStG angemeldet oder seitens der zuständigen Finanzämter Haftungsbescheide erlassen. Zum Teil wurde die Steuer durch die Finanzämter i.H.v. 0,- € festgesetzt. Wegen der Einzelheiten wird auf die vom Beklagten erstellte Übersicht Bezug genommen (Bl. 34 ff. der FG-Akte).	10
Für einen Teil der Veranstaltungen hat die Klägerin im Laufe des Verfahrens bereits Erstattungen von den jeweils örtlich zuständigen Finanzämtern erhalten.	11
Mangels Vorlage der von Art. 17 Abs. 3 DBA-Österreich geforderten Unterlagen lehnte der Beklagte die Anträge auf Erteilung von Freistellungsbescheinigungen gemäß § 50d Abs. 2 EStG mit Bescheiden vom 13. und 14. November 2007 ab.	12
Der hiergegen fristgemäß eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2010 als unbegründet zurückgewiesen.	13
Zur Begründung ihrer hiergegen fristgemäß erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass sie bei den von ihr organisierten Theaterabenden gemischte Einkünfte erziele. Es handele sich zum einen um Einkünfte aus der Organisation von Theateraufführungen (Produktion, Technik, Transporte etc.) und zum anderen um Einkünfte aus der Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit (Vergütungen, die an die mitwirkenden Künstler für ihren Auftritt bezahlt würden).	14
Die Einkünfte aus der Organisation von Theateraufführungen seien Einkünfte aus werkschaffender Tätigkeit und würden gewerbliche Einkünfte darstellen. Sie würden gemäß der BFH-Entscheidung vom 8. April 1997 (I R 51/96) nicht dem Steuerabzug unterliegen. Ergänzend werde auch auf die Entscheidungen vom 18. Juli 2001 (I R 26/01) und vom 28. Januar 2004 (I R 73/02) sowie auf den Kommentar zu Art. 17 Abs. 2 OECD-MA hingewiesen.	15
Genau wie bei einem inländischen Theaterunternehmen handele es sich um gewerbliche Einkünfte. In diesem Zusammenhang gebe sie, die Klägerin, für die jeweilige Produktion die erforderlichen Tätigkeiten in Auftrag, z.B.: Herstellung bzw. Anmietung von Dekorationen, Kostümen, Requisiten, Organisation von Proben (in der Regel in Österreich Bulgarien), Vorsingen, Verpflichtung von Technikern und Ton- und/oder Licht-Equipment, Tourneeleiter, Anmietung von Hotels, Reisebus, Technikfahrzeugen, Lkw, Marketing etc. und die Verpflichtung der Künstler bzw. Ensembles.	16
Die Einkünfte aus der Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit, also Einkünfte, die sie, die Klägerin, für die auftretenden Künstler erhalte, seien gleichzeitig Unkosten (Zahlungen an die	17

Künstler) auf der so genannten ersten Ebene und würden daher dort keiner Steuerabzugspflicht unterliegen (Nettobesteuerungsverpflichtung).

Eine deutsche Gesellschaft, die die gleiche Tätigkeit ausübe, erziele nicht künstlerische gewerbliche Einkünfte auf der so genannten ersten Ebene (inländischer Veranstalter/Produktionsfirma) und sei nur verpflichtet, gegebenenfalls für sie tätige ausländische Künstler hinsichtlich einer Steuer nach § 50a EStG auf der so genannten zweiten Ebene zu regeln. Die Steuer werde gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG erhoben. Die Einkünfte des inländischen Unternehmens würden bei der Steuerbemessung allerdings nicht den steuerpflichtigen Einkünften nach § 50a EStG („einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wenn die Einkünfte zufließen“) hinzugerechnet. Sie, die Klägerin, werde insoweit nicht gleichbehandelt. Denn bei ihr würden in Abweichung von der Behandlung des Inländers gewerbliche Einkünfte den Einkünften nach § 50a EStG hinzugerechnet. 18

Nach dem Kommentar zu Art. 17 OECD-MA (Rn. 7) umfasse die Besteuerung der Einkünfte der Künstler nicht auch die anderen Einkünfte für die Organisation der Veranstaltung. Hinsichtlich Art. 17 Abs. 2 sei nur jener Teil bei dem Dritten steuerpflichtig, der sich aus der steuerpflichtigen Vergütung an die Künstler proportional, gegebenenfalls im Wege der Schätzung, ergebe. Es werde Bezug genommen auf das BFH-Urteil 28. Januar 2004 (I R 73/02), wonach nur teilweise beschränkt steuerpflichtige Vergütungen nach § 50a EStG - auch im Wege der Schätzung - aufzuteilen seien. 19

Die unterschiedliche Behandlung und die unterschiedliche Bemessungsgrundlage würden eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit darstellen. Der EuGH habe in dem Scorpio-Urteil (C-290/04, Rn. 34) hinsichtlich § 50 a EStG eine verbotene Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit festgestellt. Der EuGH habe lediglich das Steuererhebungsverfahren als ein legitimes und geeignetes Mittel zur Sicherung der Besteuerungsansprüche, allerdings auf der Nettobasis, angesehen (Rn. 36). Ergänzend habe der EuGH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum in jenem Verfahren (mit den Niederlanden) kein Amtshilfeabkommen und keine anwendbare Gemeinschaftsrichtlinien vorgelegen hätten. Dies treffe jedoch auf Österreich nicht zu, da es seit 1954 das Rechtsschutz- und Rechtshilfeabkommen gebe und ferner eine Gemeinschaftsrichtlinie vorliege. 20

Die Auslegung des § 50a Abs. 1 Satz 1 EStG werde durch die Finanzverwaltung regelmäßig falsch vorgenommen und sei so nicht vom Gesetzgeber gewollt. Die Einkünfte, die durch eine im Inland ausgeübte künstlerische Darbietung erzielt würden, würden dem Steuerabzug unterliegen. Unter einer künstlerischen Darbietung werde in der Regel die persönlich ausgeübte Tätigkeit eines Künstlers verstanden. Die Einkünfte des Künstlers würden nicht nur hinsichtlich seiner Vergütung für den Auftritt (Honorar), sondern auch hinsichtlich anderer Einnahmen, wie z.B. Leihgebühren für Instrumente, Kleidergeld etc. der Steuerpflicht nach § 50a EStG (zusammenhängende Leistung) der Besteuerung unterliegen. Eine Zusammenhangsleistung widerspreche schon bei der Steuererhebung nach § 50a EStG dem Art. 2 des Rechtsschutz- und Rechtshilfeabkommen, wonach inländischer Anbieter von Theateraufführungen mit ihren Einkünften aus Aufführungen keine solchen Leistungen erbringen würden und österreichische Steuerpflichtige eine gleiche Behandlung erfahren müssten. 21

Vor diesem Hintergrund bestehe aufgrund der nicht steuerpflichtigen Einkünfte aus werkschaffender Tätigkeit und aufgrund der Verpflichtung zur Nettobesteuerung bei den Einkünften aus der Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit (Einkünfte = Unkosten) keine 22

Steuerabzugspflicht nach § 50a EStG auf der so genannten ersten Ebene.

Eine mögliche Steuerpflicht der mitwirkenden Künstler auf der so genannten zweiten Ebene werde dadurch nicht berührt. Eine Steuerabzugspflicht bestehe jedoch auf der zweiten Ebene nur für jene Fälle, in denen die Nettobesteuerung eines mitwirkenden Künstlers die Freigrenze von 250 € übersteige. Dies sei bei den mitwirkenden Künstlern im Streitfall regelmäßig nicht der Fall. Insbesondere die im Ausland ansässigen Künstler hätten ausnahmslos Honorare unter 250,- € erhalten. Dies lasse sich unschwer anhand der Honorare, die für die Veranstaltungen bezahlt würden, feststellen. Die verpflichteten Künstler seien zudem z.T. in Deutschland ansässig gewesen. Deshalb hätten auf der zweiten Ebene keine Anmeldepflichten bestanden. Folglich könne die Freistellung nicht wegen mangelnder Pflichterfüllung auf der zweiten Ebene versagt werden. In diesem Zusammenhang hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung Kostenaufstellungen eingereicht, auf die Bezug genommen wird. 23

Die Klägerin trägt weiterhin vor, dass sie nicht auf die Erzielung eines Gewinns ausgerichtet sei. Sie habe auch im Wirtschaftsjahr 2006/2007 einen Fehlbetrag erwirtschaftet. Insoweit nimmt sie auf das BFH-Urteil vom 7. November 2001 (I R 14/01) Bezug. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht ergebe sich aus dem Gesellschaftsvertrag sowie aus der Bilanz für das streitige Geschäftsjahr. In diesem Zusammenhang hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung folgende Unterlagen eingereicht: den Steuerbescheid des Finanzamts A (Österreich) für das Jahr 2007 (aus dem sich ergibt, dass die Klägerin einen Verlust erwirtschaftet hat), die Bilanzen der Wirtschaftsjahre 2007/2008, 2008/2009, 2009/2010 sowie den Gesellschaftsvertrag. Hierauf wird Bezug genommen. 24

Die Klägerin trägt darüber hinaus vor, dass bei der rechtlichen Beurteilung insbesondere zu beachten seien: Art. 24 DBA-Österreich, Art. 2 des Rechtsschutz- und Rechtshilfeabkommen zwischen Deutschland und Österreich und die Wiener Vertragsrechtskonvention. Nach Art. 24 des DBA-Österreich dürften ausländische Steuerpflichtige keiner Besteuerung oder damit zusammenhängender Verpflichtung unterworfen werden, die - im Verhältnis zu einem inländischen Steuerpflichtigen belastender oder anders sei. Soweit DBA durch ergänzende innerstaatliche Rechtsvorschriften eingeschränkt würden, sei ein solches „treaty override“ und dessen Verfassungsmäßigkeit Gegenstand eines beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahrens (2 BvL 15/14). Die materielle und formelle Gleichbehandlung der ausländischen mit inländischen Steuerpflichtigen werde auch durch Art. 2 des Rechtsschutz- und Rechtshilfeabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich gefordert. Im Hinblick auf die Wiener Vertragsrechtskonvention seien insbesondere die Art. 26 (Treu und Glauben), Art. 27 (die Berufung auf innerstaatliches Recht als Rechtfertigung für die Nichterfüllung eines Vertrages sei unzulässig), Art. 31 (Auslegung der Verträge) und Art. 34 (ein Vertrag begründe für einen Drittstaat ohne dessen Zustimmung keine Rechte und Pflichten) zu berücksichtigen. 25

Es stelle sich als problematisch dar, dass die Entlastung nach dem DBA nur auf Antrag stattfinde. Mit dem Antrag, der durch das Wohnsitz-/Betriebsstättenfinanzamt bestätigt werden müsse, werde von der deutschen Finanzverwaltung nicht nur verlangt, dass das ausländische Finanzamt den Wohnsitz bestätige, sondern auch, dass die Besteuerung der beantragten Einkünfte im Wohnsitzland überwacht werde und somit eine Besteuerung im Wohnsitzland stattfinde. Die Ablehnung eines Freistellungsantrages führe daher in der Folge zu einer sofortigen echten Doppelbesteuerung. 26

Aufgrund der Länderfinanzhoheit seien die Finanzämter der Länder für die Feststellung von Steuerpflichten und die Erhebung der Steuern zuständig. Hinsichtlich des Steuerabzugs nach 27

§ 50a EStG seien die Finanzämter unter anderem gehalten, gemäß § 50d EStG im Übermaß Steuern einzufordern, die aufgrund des DBA nicht oder nur in geringerem Maße anfallen würden.

Dem Vergütungsgläubiger werde verwehrt, dass er seine steuerlichen Belange mit dem Finanzamt des Vergütungsschuldners selbst regle. So müsse er z.B. unter Missachtung des Datenschutzes dem Vergütungsschuldner gegenüber interne Nachweise erbringen, wenn er eine Nettobesteuerung erfahren wolle. Eine Steueranmeldung des Vergütungsschuldners (z.B. aufgrund des DBA) könne nicht durch den Vergütungsgläubiger mittels Einspruch bekämpft werden, um eine abkommensgerechte Besteuerung zu erfahren. Weigere sich z.B. der Vergütungsschuldner dem zuständigen Finanzamt nachträglich Kosten mitzuteilen, werde dem Vergütungsgläubiger die Nettobesteuerung verwehrt. 28

Sie, die Klägerin, begehre eine Entscheidung auch hinsichtlich der Anträge, für die die Finanzämter die Steuern bereits i.H.v. 0,- € festgesetzt hätten, da sie eine Bestätigung dafür haben wolle, dass die ursprüngliche Steuererhebung nicht korrekt gewesen sei. 29

Das vorliegende Klageverfahren sei für sie auch im Hinblick auf die Zukunft von Bedeutung und sie wünsche sich, dass ihr ein praktikables Entlastungsverfahren aufgezeigt werde. Die gespaltene Zuständigkeit (Finanzämter der Länder und Bundeszentralamt für Steuern) sei in der Praxis für sie unzumutbar. 30

Die Klägerin beantragt, 31

den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide vom 13. und 14. November 2007 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2010 zu verpflichten, die von den Vergütungsschuldnern gezahlte Vergütung für die Aufführungen in der Zeit vom 24. September 2006 bis zum 29. Oktober 2007 (...) vom Steuerabzug im Wege einer Freistellungsbescheinigung freizustellen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Der Beklagte trägt vor, dass es für einen Teil der Veranstaltungen, für die eine Freistellungsbescheinigung begehrt werde, am Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin mangle. Dabei handele es sich um die Veranstaltungen, die bei Eingang des Freistellungsantrages bereits stattgefunden hätten. Denn nach den Verträgen zwischen der Klägerin und den deutschen Veranstaltern sei die vereinbarte Vergütung spätestens am Veranstaltungstag fällig gewesen. 35

Da die Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 5 EStG mit der Zahlung der Vergütung entstehe, könne ein Vergütungsschuldner nur dann von einer Anmeldung, Einbehaltung und Abführung der Steuer absehen, wenn ihm eine am Zahlungstag gültige Freistellungsbescheinigung vorliege. Dieser Zeitpunkt sei jedoch bei Antragseinreichung verstrichen gewesen. Angesichts dessen sei der Antrag mit dem Ziel der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung insoweit erledigt. Es obläge der Klägerin für diese Veranstaltungen eine Erstattung unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 EStG zu beantragen. 36

Für einen Teil der Veranstaltungen habe sich die Klage - gemäß seiner Auflistung in den Anlagen 1 und 2 zu seinem Schriftsatz vom 17. Mai 2011 (Bl. 34 ff. der FG-Akte) - auf andere Weise erledigt. So seien bei einem Teil der betroffenen Veranstaltungen im Ergebnis 37

Quellensteuern i.H.v. 0 Euro angemeldet worden, so dass die Klägerin also bereits auf diese Weise von deutscher Quellenbesteuerung entlastet sei.

In anderen Fällen habe der Vergütungsschuldner die Abzugsteuern ordnungsgemäß oder aufgrund eines Haftungsbescheides nach § 50a EStG abgeführt, nachdem der Vergütungsgläubiger bei ihm, dem Beklagten, einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gestellt habe und bevor über diesen Antrag bestandskräftig habe entschieden werden können. Auf diese Weise „verbrauche“ sich durch Zeitablauf und Abführung der Quellensteuer der Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d EStG. Der Antrag erledige sich damit auf andere Weise, da der Vergütungsgläubiger aufgrund der strikten Trennung zwischen den beiden Verfahren nach § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG und § 50d Abs. 2 EStG nur noch durch einen Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheides sein Rechtsschutzziel, die Vermeidung bzw. Rückgängigmachung des Quellensteuerabzugs, erreichen könne. 38

Darüber hinaus könne die Klägerin die gewünschte Freistellung auch deshalb nicht erreichen, weil sie nicht dargelegt habe, inwieweit sie ihren eigenen Anmeldepflichten nach § 50a EStG aus den von ihr veranstalteten Künstlertourneen nachgekommen sei. Sie erkläre zwar, dass alle auftretenden Künstler mit ihren Vergütungen unterhalb der Freigrenze des § 50a Abs. 4 Satz 5 EStG liegen würden. Dies entbinde sie jedoch nicht von ihren Anmeldepflichten. Sie sei zumindest verpflichtet gewesen, Steuern i.H.v. von 0,- € anzumelden. Denn sie könne sich nicht mit Erfolg auf die Rechte ihrer Vergütungsgläubiger berufen (vgl. § 50d Abs. 2 Satz 8; § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG). 39

Schließlich habe die Klägerin auch deshalb keinen Anspruch auf Erteilung der begehrten Freistellungsbescheinigungen, weil sie nicht die erforderlichen Unterlagen nach Art. 17 Abs. 3 DBA-Österreich eingereicht habe, so dass von einem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland auszugehen sei. Ein bilanzieller Verlust sei, entgegen der Auffassung der Klägerin, kein Beleg für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des Protokolls zum DBA. 40

Sofern aus der Sicht der Klägerin aufgrund fehlender Gewinnerzielungsabsicht bereits eine fehlende Steuerpflicht (§ 49 EStG) nach nationalen Vorschriften anzunehmen sein solle, sei dies mit den jeweils zuständigen Finanzämtern zu klären. Voraussetzung für die Durchführung des Freistellungsverfahrens nach § 50d EStG sei, dass ein beschränkt steuerpflichtige Einkünfte erziele, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen würden. Die Feststellung, ob die Steuer im Wege des Steuerabzuges zu erheben sei, sei nicht Gegenstand der Überprüfung durch ihn, den Beklagten, sondern sei von dem für die Überwachung des Steuerabzuges zuständigen (Betriebsstätten-) Finanzamt zu treffen. Er, der Beklagte, sei gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes über die Finanzverwaltung (FVG) nur für die Entlastung von deutschen Abzugsteuern aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen zuständig. 41

Entscheidungsgründe 42

Die Klage ist zum Teil unzulässig und im Übrigen unbegründet. 43

A. Die teilweise Unzulässigkeit der Klage folgt daraus, dass es hinsichtlich eines Teils der Anträge am Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin mangelt, da das Klagebegehren der Klägerin objektiv gegenstandslos geworden ist. 44

45

Mit der Klage begehrt die Klägerin die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG.

I. Die Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG bescheinigt dem Antragsteller, dass seine im Inland beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach Maßgabe des § 43b EStG oder eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei (oder ermäßigt zu besteuern) sind. 46

1. Wird die Freistellungsbescheinigung erteilt, so kann der Steuerschuldner den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterlassen (§ 50d Abs. 2 Satz 1 EStG). Darüber hinaus kann ein Freistellungsbescheid auch Rechtswirkungen für ein Steuer- oder Haftungsverfahren des Vergütungsschuldners haben: Erlässt das für die Nachforderung oder die Haftungsinanspruchnahme zuständige Betriebsstätten-Finanzamt des Vergütungsschuldners mangels Steuereinbehaltes einen Steuer- oder Haftungsbescheid, so können im anschließenden Rechtsbehelfsverfahren die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung durch die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nachgewiesen werden. Einer Freistellungsbescheinigung kann damit auch solange noch rechtliche Relevanz zukommen, als eine Nachforderung oder Haftungsinanspruchnahme im Prinzip denkbar ist (BFH-Urteil vom 17. April 1996 – I R 82/95, BStBl II 1996, 608, BFHE 180, 365). 47

Die Freistellungsbescheinigung ist dabei allerdings in ihrer Geltungsdauer beschränkt. Die Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung beginnt nach § 50d Abs. 2 Satz 4 EStG frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht. 48

Das Rechtsschutzbedürfnis entfällt, wenn bei Erteilung der Freistellungsbescheinigung keinerlei Vorteil mehr für den Kläger denkbar ist, insbesondere keine Abzugsteuern in dem streitigen Zeitraum entstanden sind bzw. entstehen können (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 – I R 82/95, BStBl II 1996, 608, BFHE 180, 365; FG Köln, Urteil vom 1. Oktober 2014 – 2 K 2175/14, EFG 2015, 143). 49

II. Vor diesem Hintergrund ist im Streitfall ein Teil der begehrten Freistellungsbescheinigungen für die Klägerin objektiv gegenstandslos geworden. Es handelt sich dabei um die Anträge, die erst nach Durchführung der Aufführung gestellt wurden (s.u. Abschn. 1), um die Anträge, bezüglich derer die örtlich zuständigen Finanzämter bereits die Steuer i.H.v. 0,- € festgesetzt haben (s.u. Abschn. 2) und schließlich um die Anträge, für die die Klägerin bereits eine Erstattung beim jeweils örtlich zuständigen Finanzamt erhalten hat (s.u. Abschn. 3). Der hierauf entfallende Teil der von der Klägerin begehrten Freistellungsbescheinigungen vermag der Klägerin unter keinem denkbaren Gesichtspunkt einen Vorteil zu verschaffen. 50

1. Im Streitfall wurde die Erteilung der Freistellungsbescheinigungen mit sofortiger Wirkung beantragt. Die Freistellungsbescheinigungen betreffen folglich Vergütungen ab dem 27. September bzw. 2. Oktober oder 23. Oktober 2006. Vergütungen, die bereits vor der Beantragung der jeweiligen Freistellungsbescheinigungen gezahlt wurden, werden von den entsprechenden Freistellungsbescheinigungen nicht erfasst. Die Steuerabzugsbeträge, die hierauf entfallen, werden nicht vom Geltungszeitraum der begehrten Freistellungsbescheinigung gedeckt. Folglich können die entsprechenden Freistellungsbescheinigungen für die Klägerin keinerlei Vorteil entfalten. Denn sie hätten jedenfalls für die Vergütungen, die vor der Antragstellung gezahlt wurden, keinerlei Wirkung. Im Einzelnen handelt es sich um die Anträge bezüglich der Aufführungen mit den Nummern ... Diesbezüglich besteht kein Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin. 51

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist in diesem Zusammenhang nicht darauf abzustellen, ob die Vergütung im Zeitpunkt der Antragstellung fällig war. Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Zuflusses der Vergütung. Denn die Bescheinigung muss im Zeitpunkt des Zuflusses der Vergütung vorliegen (vgl. Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50d Rn. 16).

2. Auch soweit die jeweils örtlich zuständigen Finanzämter die Abzugsteuern bereits auf 0,- € festgesetzt haben, ist kein Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin gegeben, da sie auch in diesen Fällen keinen Vorteil aus den insoweit beantragten Freistellungsbescheinigungen ziehen kann. Denn die betreffenden Vergütungen können selbst bei vermeintlicher Erteilung der Freistellungsbescheinigungen nicht mehr niedriger besteuert oder steuerbefreit werden. Dies betrifft die Anträge bezüglich der Aufführungen mit den Nummern 53

Soweit die Klägerin der Auffassung ist, dass sich ihr Rechtsschutzbedürfnis für die Fälle, in denen die Steuer auf 0,- € festgesetzt wurde, daraus ergebe, dass sie eine Bestätigung dafür haben wolle, dass die ursprüngliche Steuererhebung nicht korrekt gewesen sei, begründet dies kein Rechtsschutzinteresse. Denn das Rechtsschutzinteresse entfällt, wenn sich der begehrte Verwaltungsakt erledigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 1992 - X R 116/90, BFH/NV 1992, 757 m.w.N.), wie etwa im Streitfall durch die Steuerfestsetzung auf 0,- €. Letztlich begehrt die Klägerin insoweit die Feststellung, dass die Ablehnung der Erteilung der Freistellungsbescheinigung rechtswidrig gewesen ist. Dieses Begehren wäre nur im Rahmen eines Fortsetzungsfeststellungsverfahrens statthaft. Ungeachtet dessen, dass die Klägerin keinen entsprechenden Klageantrag gestellt hat, kann der Senat darüber hinaus auch nicht feststellen, dass die entsprechenden Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt wären. 54

3. Dementsprechend besteht auch kein Rechtsschutzbedürfnis hinsichtlich der Anträge, mit denen die Klägerin eine Freistellungsbescheinigung für die Vergütungen begehrt, für die die einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge bereits von den örtlich zuständigen Finanzämtern erstattet wurden. Auch insoweit würde der vermeintliche Erlass von Freistellungsbescheinigungen keinen Vorteil für die Klägerin begründen, da die Vergütungen aufgrund der Erstattung bereits von der deutschen Ertragsbesteuerung entlastet wurden. Der Senat lässt es dahingestellt, welche Aufführungen hiervon im Einzelnen betroffen sind, denn der Klage ist auch mangels materieller Begründetheit der Erfolg zu versagen. 55

4. Auch der Vortrag der Klägerin, dass das vorliegende Klageverfahren für sie im Hinblick auf die Zukunft von Bedeutung sei und sie sich wünsche, dass ihr ein praktikables Entlastungsverfahren aufgezeigt werde, vermag kein Rechtsschutzbedürfnis für die zuvor genannten Fälle zu begründen. Denn die Verpflichtungsklage kann nur der Prüfung einer vermeintlichen Rechtsverletzung dienen. Kann es keine Rechtsverletzung geben, weil sich das Klagebegehren erledigt hat, begründet sich das Rechtsschutzinteresse nicht aus dem allgemeinen Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage. 56

5. Für die Anträge bezüglich der übrigen Aufführungen ist das Rechtsschutzbedürfnis gegeben. Dies betrifft die Fälle, in denen Abzugsteuern noch nicht einbehalten und abgeführt wurden, und – entgegen der Auffassung des Beklagten – auch die Fälle, in denen Abzugsteuern einbehalten und abgeführt wurden (aber noch nicht von den Finanzämtern auf 0,- € festgesetzt oder erstattet wurden). Soweit die Abzugsteuern noch nicht einbehalten und abgeführt wurden, dienen die begehrten Freistellungsbescheinigungen als Rechtsgrundlage zur Unterlassung des Einbehalts und Abzugs. In den Fällen, in denen die Abzugsteuern bereits einbehalten und abgeführt wurden, führt der vermeintliche Erlass einer Freistellungsbescheinigung dazu, dass der Rechtsgrund für die Abführung der Steuer entfällt und dem Vergütungsgläubiger nach § 37 Abs. 2 AO gegenüber dem örtlich zuständigen 57

Finanzamt ein Erstattungsanspruch zusteht (vgl. BFH v. 29. Januar 2015 – I R 11/13, abrufbar über Juris). Folglich können die begehrten Freistellungsbescheinigungen der Klägerin insoweit noch von Vorteil sein.

B. Soweit die Klage zulässig ist, ist sie jedoch unbegründet. 58

Die Ablehnung des Erlasses der Freistellungsbescheinigungen durch den Beklagten war rechtmäßig i.S.d. § 101 Satz 1 FGO. Der Klägerin steht kein Anspruch auf Erlass der begehrten Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung zu. Denn die Klägerin hat nicht nachgewiesen, dass die Vergütungen für die streitigen Aufführungen (gemäß der Anlage zum Urteil) im Inland von der Besteuerung freizustellen sind. 59

I. Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner einer Vergütung i. S. des § 50a Abs. 4 EStG - um eine solche geht es im Streitfall (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2d 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. 60

Der Vergütungsschuldner kann indes den Steuerabzug unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines von ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren im Wege der Freistellungsbescheinigung, § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG). 61

II. Die Erteilung einer solchen Freistellungsbescheinigung i.S.d. § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG kommt im Streitfall im Hinblick auf Art. 17 Abs. 3 DBA-Österreich in Betracht, dessen Voraussetzungen indes nicht erfüllt sind. 62

1. Grundsätzlich können Einkünfte, die berufsmäßige Künstler aus ihrer in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit beziehen, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit ausüben (Art. 17 Abs. 1 DBA-Österreich). Entsprechendes gilt, wenn die Einkünfte aus der persönlichen Tätigkeit eines Künstlers einer anderen Person zufließen (Art. 17 Abs. 2 DBA- Österreich). 63

Abweichend hiervon können jedoch die Einkünfte i.S.d. Art. 17 Abs. 1 und 2 DBA-Österreich in dem Staat, in dem die Tätigkeit des Künstlers ausgeübt wird, nicht besteuert werden, wenn der Aufenthalt in diesem Staat ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln des anderen Staates oder einem seiner Länder oder einer seiner Gebietskörperschaften oder von einer als gemeinnützig anerkannten Einrichtung unterstützt wird (Art. 17 Abs. 3 Satz 1 DBA- Österreich). In diesem Fall dürfen die Einkünfte nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist (Art. 17 Abs. 3 Satz 2 DBA-Österreich). Bezogen auf den Streitfall würde also unter dieser Voraussetzung kein deutsches Besteuerungsrecht bestehen. 64

2. Im Streitfall erzielt die Klägerin Einkünfte aus der Verwertung künstlerischer Tätigkeiten i.S.d. Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich. Sie organisiert Theater- und Opernaufführungen unter Einsatz von Künstlern und erhält hierfür die Vergütungen von den inländischen Veranstaltern. Diesbezüglich steht das Besteuerungsrecht nach Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich der Bundesrepublik Deutschland zu. Das Besteuerungsrecht ist in Abweichung hiervon nicht Österreich nach Art. 17 Abs. 3 DBA-Österreich zugewiesen. Die 65

Klägerin hat weder vorgetragen, noch durch Vorlage einer entsprechenden amtlichen Bescheinigung nachgewiesen, dass die Aufführungen überwiegend aus öffentlichen Mitteln i.S.d. Art. 17 Abs. 3 DBA-Österreich unterstützt wurden. Angesichts dessen sind die streitigen Vergütungen nicht nach Art. 17 Abs. 3 DBA-Österreich von der deutschen Besteuerung befreit.

III. Die Steuerfreiheit der streitigen Vergütungen im Inland ergibt sich auch nicht aus Abschnitt 10 des Protokolls zum DBA-Österreich. 66

1. Hiernach besteht zwischen den beiden Staaten des Abkommens Einvernehmen, dass Art. 17 Abs. 3 des DBA auch für die Trägerkörperschaften von Orchestern, Theatern, Balletten sowie für die Mitglieder solcher Kulturträger gilt, wenn diese Trägerkörperschaften auf Dauer im Wesentlichen ohne Gewinnerzielung tätig sind und dies durch die zuständige Behörde im Ansässigkeitsstaat bestätigt wird. 67

2. Die Klägerin hat keine Bescheinigung der österreichischen Behörde vorgelegt, in der bestätigt würde, dass sie auf Dauer im Wesentlichen ohne Gewinnerzielung tätig ist. 68

Die von der Klägerin vorgelegten Unterlagen – die Bilanzen, der Steuerbescheid und der Gesellschaftsvertrag – reichen nicht aus, um eine Steuerfreiheit nach Abschnitt 10 des Protokolls zum DBA-Österreich zu begründen. Denn die Regelung fordert ausdrücklich eine behördliche Bescheinigung. Diese Bescheinigung ist nicht entbehrlich, da in ihr eine Wertung durch die Behörde des Ansässigkeitsstaats zum Ausdruck kommt, nämlich die „auf Dauer“ und „im Wesentlichen“ fehlende Gewinnerzielung. Diese kann nicht durch die Vorlage von Bilanzen o.ä. ersetzt werden. 69

3. Auch das von der Klägerin zitierte BFH-Urteil vom 7. November 2001 (I R 14/01, BStBl II 2002, 861, BFHE 197, 287) vermag kein anderes Ergebnis zu begründen. Dieses Urteil betrifft die Frage, ob die Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen mangels Gewinnerzielungsabsicht schon gar nicht steuerbar sind. Es betrifft nicht die Frage, ob steuerpflichtige Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nach § 50d Abs. 2 EStG von der deutschen Besteuerung freizustellen sind. Die mangelnde Steuerbarkeit bzw. Steuerpflicht von Einkünften ist im Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG nicht zu prüfen. Hierfür sind die Finanzämter zuständig (vgl. BFH-Urteil vom 19. November 2003 – I R 22/02, BStBl II 2004, 560, BFHE 205, 37). 70

IV. Eine Steuerfreiheit zumindest eines Teils der streitigen Vergütungen ergibt sich auch nicht daraus, dass die Klägerin die Vergütungen für ein sog. „Gesamtarrangement“ – die Theater- oder Operaufführung inklusive Organisation und Technik – erhalten hat. 71

1. Wird ein Gesamtarrangement abgegolten, betrifft die Vergütung auch Tätigkeiten, die nicht künstlerischer Natur i.S.d. Art. 17 DBA-Österreich sind, etwa die Tätigkeit von Bühnen- und Tontechnikern (vgl. zur diesbezüglichen Problematik Schlotter, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 17 Rn. 62). Die Einkünfte, die auf diesen Teil der Tätigkeit entfallen, könnten zwar grundsätzlich Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 Abs. 1 des DBA-Österreich darstellen, für die das Besteuerungsrecht mangels inländischer Betriebsstätte dem österreichischen Staat zugewiesen würde. Der erkennende Senat vertritt jedoch die Theorie der einheitlichen Betrachtung, die im Streitfall dazu führt, dass die Vergütungen einheitlich als Einkünfte aus der Verwertung künstlerischer Tätigkeit nach Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich zu qualifizieren sind, so dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zusteht. 72

2. Erzielt eine Gesellschaft nicht nur Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit eines Künstlers, sondern erbringt sie - wie im Streitfall - zusätzliche Leistungen, so ist umstritten, ob und in welchem Umfang die Einkünfte Art. 17 Abs. 2 des DBA zuzuordnen sind.
- a. Ist das Tourneetheater als juristische Person ausgestaltet, erscheint fraglich, ob dessen Einkünfte segmentierend getrennt nach Einzelleistungen zu betrachten oder vielmehr einheitlich zu qualifizieren sind (vgl. hierzu Schlotter, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 17 Rn. 62). 74
- aa. Nach der segmentierenden Betrachtungsweise werden die Einkünfte differenziert behandelt. Der Teil des Entgelts, der auf die künstlerische oder sportliche Darbietung entfällt, wird von Art. 17 Abs. 2 erfasst. Auf den übrigen Teil der Vergütung wird Art. 7 angewandt (vgl. Mody, in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 17 DBA-MA, Rz. 37; Schlotter, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 17 Rn. 62). 75
- bb. Bei der vereinheitlichenden Sichtweise wird hingegen darauf abgestellt, welcher Teil der Tätigkeit der Darstellung das Gepräge gibt. Wird das Gepräge der Gesamtdarstellung durch die künstlerische Darbietung bestimmt, wird die Darbietung – ungeachtet der technischen und organisatorischen Dienstleistungen – in seiner Gesamtheit einheitlich als künstlerische Darbietung angesehen (vgl.; Maßbaum, in Gosch/Kroppen/Grotherr, Art 17 DBA-MA, Rz. 65; wohl auch Wassermeyer, in Wassermeyer, DBA-MA, Rz. 37). 76
- b. Der erkennende Senat folgt der einheitlichen Sichtweise. Es würde der Natur einer Gesamtproduktion widersprechen, wenn sie in verschiedene Bestandteile unterteilt würde. Denn sämtliche Teilbereiche des Gesamtarrangements bedingen sich gegenseitig und sind überwiegend untrennbar miteinander verknüpft. Dies führt dazu, dass die Tätigkeiten mitunter nicht klar und eindeutig dem künstlerischen oder dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden können. So kann beispielsweise der Sänger nicht ohne Organisation, Koordination und technische Ausstattung der Veranstaltung auftreten. Auch beispielsweise der Transport der Instrumente und die Organisation der An- und Abreise der Künstler sind nicht eindeutig dem künstlerischen oder unternehmerischen Bereich zuzuordnen. 77
- Hieran wird deutlich, dass die Theater- und Opernaufführungen als Gesamtarrangement nur einheitlich sachgerecht betrachtet werden können. 78
- c. Im Streitfall führt die einheitliche Sichtweise dazu, dass die Vergütungen für die Theater- und Opernaufführungen vollständig Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich zuzuordnen sind. Denn diese Veranstaltungen sind durch die künstlerische Darbietung, etwa den Gesang und die Rezitation, geprägt. Die Organisation und die technische Ausstattung treten demgegenüber in den Hintergrund. Sie werden auch beispielsweise vom Zuschauer nicht in erster Linie wahrgenommen, sondern haben lediglich unterstützende Funktion. In der Außenwahrnehmung steht deutlich der künstlerische Charakter der Veranstaltung im Vordergrund. 79
- Angesichts dessen unterliegen die streitigen Vergütungen nach Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich einheitlich dem deutschen Besteuerungsrecht und sind nicht von der Besteuerung freizustellen. 80
3. Soweit sich die Klägerin im Hinblick auf die von ihr begehrte Behandlung der gemischten Einkünfte auf den Kommentar zu Art. 17 OECD-MA (Rn. 7) beruft, ist dem entgegen zu halten, dass der Kommentar lediglich ausführt, dass sich der Anwendungsbereich des Art. 17 nur auf auftrittsbezogene Einkünfte bezieht und dass 81

Künstler außerhalb der Grenzen des Auftrittsbezuges durch anderweitige Tätigkeiten ohne weiteres gewerbliche Einkünfte erzielen können. Als Anwendungsfall werden etwa Werbeaktivitäten eines Sportlers außerhalb von sportlichen Darbietungen genannt. Nach dem Kommentar sind hiervon diejenigen Fälle zu unterscheiden, bei denen Personen im Umfeld des Künstlers Einkünfte durch ihre Tätigkeit erzielen. Auch bei diesen Personen ist zu prüfen, ob die von ihnen erzielten Einkünfte die Voraussetzungen des Art. 17 Abs. 1 oder Abs. 2 erfüllen. Einkünfte von Zwischenpersonen, die diese aus der Vermittlung eines Künstlers erzielen (etwa Agenten, Manager), unterfallen nicht Art. 17 OECD-MA, sondern Art. 7. Diese vom Kommentar beschriebenen Konstellationen liegen im Streitfall nicht vor. Denn der Kommentar beschäftigt sich mit Einkünften, die durch Tätigkeiten des Künstlers oder des Verwerters künstlerischer Tätigkeiten erzielt werden, die sich klar von der künstlerischen Darbietung abheben, da sie keinen Auftrittsbezug haben. Im Streitfall haben die Tätigkeiten, für die die Vergütungen gezahlt wurden, jedoch alle einen Auftrittsbezug.

4. Der Einwand der Klägerin, dass schon der Steuerabzug nach § 50a EStG zu Unrecht auf die gesamte Vergütung für die Aufführungen erfolgt sei, da schon beim Steuerabzug zwischen den verschiedenen Einkunftsarten – wie beim Inländer – zu differenzieren sei, kann nicht berücksichtigt werden. Denn dieser Einwand betrifft die Steuereinbehaltungs- und Steuerabzugspflicht dem Grunde nach. Er ist im Verfahren bei den für die Steueranmeldung örtlich zuständigen Finanzämtern vorzubringen. Im Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG, mit dem der Erlass von Freistellungsbescheinigungen begehrt wird, wird ausschließlich geprüft, ob die Einkünfte aufgrund eines DBA (oder nach dem im Streitfall nicht einschlägigen § 43 b EStG) von der deutschen Besteuerung freizustellen sind. Es können im Streitfall folglich lediglich die Tatbestandsvoraussetzungen des DBA sowie des § 50d EStG geprüft werden. Angesichts dessen kommt es auch nicht darauf an, ob § 50a EStG mit Art. 2 des Rechtsschutz- und Rechtshilfeabkommen, Art. 24 des DBA-Österreich und der Wiener Vertragsrechtskonvention vereinbar ist und ob der Steuerausländer - wie von der Klägerin vertreten - durch das Steuerabzugsverfahren im Verhältnis zum Steuerinländer benachteiligt wird. 82

5. Die von der Klägerin mit dem Ziel der aufteilenden Zuordnung der Einkünfte zitierte BFH-Rechtsprechung ist nicht einschlägig. 83

Das BFH-Urteil vom 28. Januar 2004 (I R 73/02, BStBl II 2005, 550, BFHE 205, 174) betrifft die Frage nach der beschränkten Steuerpflicht von Einkünften und stellt fest, dass nur der Teil der Einkünfte dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegt, der im Inland beschränkt steuerpflichtig ist. Dabei ist ggf. der beschränkt steuerpflichtige und der nicht beschränkt steuerpflichtige Anteil zu schätzen. Ungeachtet dessen, dass das Urteil das Steuerabzugsverfahren und nicht das hiervon zu unterscheidende Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG betrifft, unterscheidet sich der dem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt wesentlich vom Streitfall. Denn in der zitierten BFH-Entscheidung setzten sich die vertraglichen Leistungen aus verschiedenen, voneinander zu unterscheidenden Bestandteilen zusammen, nämlich zum einen aus der Verschaffung der von dem Sportler aktiv zu erbringenden Dienstleistungen bei einzelnen Werbemaßnahmen und Werbeveranstaltungen und zum anderen aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Nutzungs- und Verwertungsrechten an den vertragsgegenständlichen Werbemitteln. Der BFH ist davon ausgegangen, dass diese unterschiedlichen Leistungen zu unterschiedlichen Einkünften führen. Im Streitfall werden die Vergütungen indes nur für eine Dienstleistung gezahlt, nämlich für die Theater- bzw. Operaufführung. Diese wird einheitlich behandelt. Auch der BFH hat innerhalb der jeweiligen Dienstleistung nicht differenziert zwischen Einkünften aus der Verwertung sportlicher/künstlerischer Tätigkeit und unternehmerischer 84

Tätigkeit.

Das BFH-Urteil vom 8. April 1997 (I R 51/96, BStBl II 1997, 679, BFHE 183, 110) betrifft die Qualifizierung der Einkünfte eines Regisseurs und nicht – wie im Streitfall – die Qualifizierung der Einkünfte für eine Gesamtproduktion. Entsprechendes gilt für das BFH Urteil vom 18. Juli 2001 (I R 26/01, BStBl II 2002, 410, BFHE 196, 135), das lediglich die Qualifizierung und Besteuerung der Vergütung von Bühnenbildnern und Regisseuren betrifft. 85

V. Ob die Klägerin hinsichtlich der von ihr eingesetzten, im Ausland ansässigen Künstler ihren Steuerabzugspflichten auf der sog. Zweiten Ebene nachgekommen ist, kann vor diesem Hintergrund dahingestellt bleiben. Denn sie hat schon dem Grunde nach mangels Freistellung der Vergütungen keinen Anspruch auf die Erteilung der begehrten Freistellungsbescheinigungen. 86

Dass der Beklagte den Erlass der Freistellungsbescheinigungen auch unter Hinweis auf die mangelnde Erfüllung steuerlicher Einbehaltungs- und Abzugspflichten auf der Zweiten Ebene im Hinblick auf die von der Klägerin engagierten Künstler abgelehnt hat, ist folglich ohne rechtliche Relevanz und bedarf keiner Entscheidung. 87

Der Senat neigt allerdings zu der Auffassung, dass die Anmeldepflicht auch dann besteht, wenn die abzuführende Steuer 0,-€ beträgt (vgl. § 50d Abs. 2 Satz 8; § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG). 88

VI. Soweit die Klägerin geltend macht, dass das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG europäische Grundfreiheiten verletze, indem es den Steuerausländer im Verhältnis zum Steuerinländer diskriminiere, ist dem entgegenzuhalten, dass Gegenstand des Streitfalls das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG ist. 89

1. Das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG begegnet keinen europarechtlichen Bedenken, da es durch die Möglichkeit des Unterlassens des Steuerabzugs zu einer Gleichbehandlung von Gebietsfremden und Gebietsansässigen beiträgt. 90

2. Auch die von der Klägerin zitierte Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Scorpio (Urteil vom 3. Oktober 2006, C-290/04, Slg 2006, I-9461, BStBl II 2007, 352) betrifft nicht das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG, sondern das Steuerabzugsverfahren. Nach diesem Urteil sind die Artikel 59 EG-Vertrag (jetzt Artikel 49 EG) und Artikel 60 EG-Vertrag (jetzt Artikel 50 EG) dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, nach denen auf die Vergütung eines Dienstleisters, der im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässig ist, ein Steuerabzugsverfahren - das nicht Gegenstand des Streitfalls ist - Anwendung findet, während die Vergütung eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt. Sie sind nämlich durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten. 91

Abgesehen davon, dass dem gebietsfremden Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, vorab eine Freistellungsbescheinigung zu erwirken, ist die unterschiedliche Behandlung von Gebietsfremden und Gebietsansässigen also unbeschadet verfahrens- und liquiditätsmäßiger Nachteile, denen der Gebietsfremde ausgesetzt wird, im Grundsatz gerechtfertigt, weil sich die beschränkte Steuerpflicht ansonsten kaum wirksam durchsetzen lässt (Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50a EStG Rn. 2). 92

93

3. Die „Scorpio“-Entscheidung des EuGH betraf zwar die Jahre 1993 und 1996. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist jedoch - unbeschadet der Erweiterung der EG-Beitreibungsrichtlinie auf Steuern vom Einkommen (2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 zur Änderung der RL 76/308/EWG - Beitreibungsrichtlinie i.V.m. dem EG-BeitrG vom 3. Mai 2003) - auch für die Zeit vom 1. Juli 2002 bis zum Veranlagungszeitraum 2008 - also auch für den hier streitigen Zeitraum 2006/2007 - keine andere Einschätzung gerechtfertigt (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Oktober 2012, C-498/10, ABI EU 2012, Nr C 379, IStR 2013, 26; Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50a EStG Rn. 2). Das Abzugssystem stellt ein sachgerechtes und verhältnismäßiges Mittel zur Sicherstellung der Besteuerung dar. Inlands- und Auslandssachverhalte sind insofern eben nicht vollumfänglich vergleichbar (Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50a EStG Rn. 2). Die Beitreibungsrichtlinie ändert daran nichts: Das politische Ziel der Schaffung eines EU-Binnenmarktes kann „die Wirklichkeit“ nicht „überspielen“ und diese ermöglicht ungeachtet der Beitreibungsrichtlinie gegenwärtig keine effiziente Beitreibung (vgl. Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50a EStG Rn. 2, unter Bezugnahme auf den Bericht der EG-Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 8. Februar 2006 KOM (2006) 43). Dabei ist zu beachten, dass ein grenzüberschreitendes Vollzugsdefizit zu einer gleichheitsrechtlich zweifelhaften „umgekehrten“ Ungleichbehandlung „nach innen“ führt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 20. Dezember 2006 – I R 94/02, BStBl II 2010, 331, BFHE 216, 269). Entsprechendes gilt auch vor dem Hintergrund des von der Klägerin zitierten Abkommens über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen mit der Republik Österreich.

VII. Der Einwand der Klägerin, dass die Verpflichtung zur Nettobesteuerung bei den Einkünften aus der Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit dazu führe, dass keine Steuerabzugspflicht nach § 50a EStG auf der sogenannten Ersten Ebene bestehe, verfährt im Streitfall nicht. Denn der Einwand der Berücksichtigung von Betriebsausgaben betrifft nicht das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG. 94

Dementsprechend kann es im Streitfall auch dahingestellt bleiben, ob die nationalen Regelungen zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben europarechtskonform sind. 95

Soweit die Klägerin Betriebsausgaben geltend machen möchte, ist sie auf das Steuerabzugsverfahren bei den örtlich zuständigen Finanzämtern oder auf das im Streitfall nicht von der Klägerin betriebene Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 EStG zu verweisen. 96

VIII. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 97

IX. Die Revision wird wegen grundlegender Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO insbesondere im Hinblick auf die Frage der einheitlichen oder segmentierenden Behandlung von Gesamtproduktionen im Rahmen des Art. 17 DBA-Österreich zugelassen. 98