

Urteil vom 27. July 2011, I R 32/10

Beschränkte Steuerpflicht der Überlassung von Rechten - Berücksichtigung von (Unter-)Lizenzgebühren als Ausgaben beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997

BFH I. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 21 Abs 3, EStG § 21 Abs 3, EStG § 49 Abs 1 Nr 6, EStG § 49 Abs 1 Nr 6, EStG § 49 Abs 2, EStG § 49 Abs 2, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 3, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 3, EStG § 50a Abs 4 S 6, EStG § 50a Abs 4 S 4, EStG § 50a Abs 5 S 2, EStG § 50a Abs 5 S 2, EStG § 50d Abs 1 S 1, EStG § 50d Abs 1 S 1, EStDV § 73e S 2, EStDV § 73e S 2, KStG § 2 Nr 1, KStG § 2 Nr 1, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8 Abs 2, KStG § 8 Abs 2, KStG § 49 Abs 1, KStG § 49 Abs 1, DBA NLD Art 15, EG Art 49, EG Art 56, AO § 168 S 1, AEUV Art 56, AEUV Art 63

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 03. March 2010, Az: 6 K 511/06

Leitsätze

1. Die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG 1990/1997 genannten Einkunftsarten richtet sich allein nach dem objektiven Erscheinungsbild der jeweiligen (im Inland verwirklichten und aus dem Inland bezogenen) Einkünfte. Das gilt auch für solche Einkunftsarten, die zueinander im Verhältnis der Subsidiarität stehen (vgl. § 21 Abs. 3 EStG 1990/1997; Bestätigung des Senatsurteils vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550).
2. Ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Einkünften nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 unterliegt in den Anmeldezeiträumen 1995 bis 1997 dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStG 1997 mit seinen Bruttoeinnahmen. Nur wenn der beschränkt Steuerpflichtige Ausgaben hat, welche unmittelbar mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, und wenn diese Ausgaben dem Vergütungsschuldner mitgeteilt werden, sind sie bereits im Rahmen des Abzugsverfahrens zu berücksichtigen. Soweit § 50a Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStG 1990/1997 dies ausschließt, verstößt die Vorschrift gegen Unionsrecht und ist sie deswegen in normerhaltender Weise zu reduzieren (Anschluss an EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006 C-290/04 "Scorpio", Slg. 2006, I-9461; Bestätigung des Senatsurteils vom 24. April 2007 I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95).
3. Der erforderliche unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang der mitgeteilten Aufwendungen mit den inländischen Einnahmen ist vom Vergütungsgläubiger in nachvollziehbarer Weise darzulegen.
4. Lizenzgebühren für den Erwerb einer Unterlizenz (hier: für ein Recht zum Aufstellen von Automaten) können im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 beschränkt steuerpflichtigen Verwertung eines Lizenzrechts stehen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Voraussetzungen für einen Abzug von Körperschaftsteuer gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990/1997) i.V.m. § 49 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1991/1996) vorliegen. Streitjahre sind 1995 bis 1997.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine inländische GmbH, zahlte in den Streitjahren Lizenzgebühren an die Vergütungsgläubigerin, einer niederländischen Kapitalgesellschaft, der D-B.V. mit Sitz in den Niederlanden. Zuvor hatte die britische B-Ltd. das Exklusivrecht erworben, bestimmte Arten von Automaten in allen durch die A-AG auf einem bestimmten Gebiet betriebenen Gaststätten aufzustellen und zu betreiben. Die B-Ltd. übertrug mit Vertrag vom 13. November 1991 zum 1. Januar 1992 für die Dauer von fünf Jahren die Rechte und Pflichten aus jenem Vertrag auf die Klägerin. Als Gegenleistung sollte die Klägerin an die B-Ltd. jährlich einen Betrag in Höhe von 28,5 % des Münzertrags aller Automaten zahlen, die die Klägerin hatte oder in der Zukunft haben sollte. Mit

Vertrag vom 16. Dezember 1991 übertrug die B-Ltd. ihre vertraglichen Ansprüche auf die britische C-Ltd. und diese wiederum auf die D-B.V. Nach der zwischen der C-Ltd. und der D-B.V. getroffenen Vereinbarung vom 16. Dezember 1991 hatte die D-B.V. an die C-Ltd. für die Übertragung der Rechte aus dem mit der Klägerin bestehenden Vertrag eine Lizenzgebühr in Höhe von 93 % der Beträge, die sie von der Klägerin erhielt, zu zahlen.

- 3 Nachdem zunächst Freistellungsbescheinigungen für die Jahre bis 1994 erteilt worden waren, lehnte das (seinerzeitige) Bundesamt für Finanzen die auf der Grundlage des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 (BGBl II 1960, 1782, BStBl I 1960, 382) --DBA-Niederlande-- basierende Freistellung vom Steuerabzug gegenüber der D-B.V. ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) forderte daraufhin die Klägerin als Vergütungsschuldnerin auf, die Vergütungen im Rahmen von vierteljährlichen Voranmeldungen anzumelden und die Steuer abzuführen. Die Klägerin reichte entsprechende Voranmeldungen für die Quartale I/1995, IV/1995, II/1996, III/1996, I/1997 und III/1997 ein, in denen sie Einnahmen i.S. des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 erklärte und den Steuerabzug mit 25 % zzgl. des Solidaritätszuschlages berechnete. Im Einspruchsverfahren gegen die Voranmeldungen legte sie ihre vertragliche Vereinbarung mit der B-Ltd. und den Unterlizenzvertrag zwischen der C-Ltd. und der D-B.V. --aus der sich die Abführungsverpflichtung von 93 % der Vergütung von der D-B.V. an die C-Ltd. ergab-- vor. Die Klage gegen die Voranmeldungen blieb erfolglos (Niedersächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 4. März 2010 6 K 511/06, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1058).
- 4 Die Klägerin macht mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Anmeldungen über den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG 1990/1997 für die Quartale I/1995, IV/1995, II/1996, III/1996, I/1997 und III/1997 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Klage teilweise stattgegeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei der Berechnung der Abzugsteuer ist die im Steueranmeldungsverfahren von der Vergütungsgläubigerin offengelegte Abführungsverpflichtung gegenüber ihrer (Unter-)Lizenzgeberin mindernd zu berücksichtigen.
- 7 1. Die Klägerin ist als Vergütungsschuldnerin zur Anfechtung der von ihr selbst abgegebenen Steuererklärung (§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG 1990/1997, § 73e Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1990/1997) berechtigt. Als Vergütungsschuldnerin kann sie das Bestehen ihrer Entrichtungspflicht mit dem Rechtsbehelf gegen ihre Steueranmeldungen, die gemäß § 168 Satz 1 der Abgabenordnung als Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gelten, überprüfen lassen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 5. Mai 2010 I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043, m.w.N.). Der Senat legt dabei das Rechtsschutzbegehren der Klägerin mit Blick auf das angefochtene Urteil und ihre Revisionsbegründung dahin aus, dass der Revisionsantrag die nicht ausdrücklich angeführte Steueranmeldung IV/1995 umfasst.
- 8 2. Die Einkünfte der Vergütungsgläubigerin (D-B.V.) unterliegen dem Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990/1997, die nach § 49 Abs. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 KStG 1991/1996 auch für Körperschaften gelten, die --wie die D-B.V.-- weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Die Klägerin war als Vergütungsschuldnerin verpflichtet, den Steuerabzug für Rechnung der Vergütungsgläubigerin vorzunehmen und die einbehaltene Steuer an das FA abzuführen (§ 50a Abs. 5 Satz 2 EStG 1990/1997).
- 9 a) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990/1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG 1990/1997, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. Diese Voraussetzungen sind im Ergebnis erfüllt. Die Klägerin hat entsprechende Rechte in einer inländischen

Betriebsstätte --dem Unternehmen der Klägerin-- verwertet. Ob diese Rechteverwertung als vermögensverwaltend oder aber als gewerblich anzusehen ist, ist dabei entgegen der Vorinstanz unbeachtlich. Denn auch wenn Letzteres der Fall wäre, so könnte sich doch nichts an der Tatbestandsmäßigkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990/1997 ändern: Aufgrund des objektsteuerartigen Charakters der beschränkten Steuerpflicht richtet sich die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG 1990/1997 genannten Einkunftsarten nach dem objektiven Erscheinungsbild der jeweiligen (im Inland verwirklichten und aus dem Inland bezogenen) Einkünfte. Das gilt auch für solche Einkunftsarten, die --wie hier nach § 21 Abs. 3 EStG 1990/1997 Vermietungseinkünfte gegenüber solchen aus Gewerbebetrieb-- zueinander im Verhältnis der Subsidiarität stehen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550). Gleiches gilt --bezogen auf eine gewerbliche ausländische Kapitalgesellschaft-- nach der in § 49 Abs. 2 EStG 1990/1997 angeordneten sog. isolierenden Betrachtungsweise für solche Besteuerungsmerkmale, welche im Ausland verwirklicht werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 18. Dezember 1974 I R 161/73, BFHE 115, 93, BStBl II 1975, 464; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 49 Rz 30, m.w.N.; s. auch Senatsurteil vom 7. November 2001 I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861). Der Senat nimmt insoweit, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die zitierten Entscheidungen Bezug.

- 10** Mit § 8 Abs. 2 KStG 1991/1996 und dessen Bedeutung für Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland (s. dazu Senatsurteil in BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861) hat das alles entgegen der Revision ebenso wenig zu tun, wie mit der Frage der aus dieser Vorschrift abzuleitenden Gewerblichkeit der erwirtschafteten Einkünfte (s. dazu Senatsurteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961). Auch unionsrechtliche Vorgaben für die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften (hier: Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Buchst. g des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen [Bilanzrichtlinie]) bedingen nichts anderes; sie berühren die rechtliche Qualifizierung von im Ausland erzielten Einkünften (hier: den streitgegenständlichen Einkünften) nicht. Ohnehin sind die Gewinnermittlungen am Sitzort der Kapitalgesellschaft und die Art der Einkünfteermittlung im Quellenstaat voneinander unabhängig.
- 11** b) Ein Steuerabzug ist nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 mit Bezug auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990/1997 nur bei Einkünften vorgesehen, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten u.a. herrühren. Auch diese Voraussetzungen sind erfüllt.
- 12** Das FG hat die Vereinbarung zwischen der B-Ltd. und der A-AG über das Recht, bestimmte Arten von Automaten in allen durch die A-AG auf einem bestimmten Gebiet betriebenen Gaststätten aufzustellen und zu betreiben, als Automatenaufstellvertrag gewürdigt: Es handele sich nicht um einen Miet- oder Pachtvertrag über unbewegliches Vermögen, da der wesentliche Inhalt des Vertrages nicht das Recht sei, ein bestimmtes Stück Wand oder Fußboden in der jeweiligen Gaststätte für eigene Zwecke nutzen zu können, sondern das --sogar als Exklusivrecht ausgestaltete-- Recht, in der Gaststätte bestimmte Automaten aufstellen und betreiben zu dürfen, wobei Änderungen der Anzahl oder der Art der Automaten der Zustimmung des "Verpächters" bedürften. Die Ausübung dieser Gestattung sei dann an die Klägerin für die Dauer von fünf Jahren überlassen worden, was angesichts der Vertragsdauer der ursprünglichen Vereinbarung zwischen der B-Ltd. und der A-AG (zehn Jahre) als zeitlich befristete Überlassung der Rechtsausübung (nicht aber als Rechteübertragung) zu werten sei.
- 13** Diese trichterliche Würdigung der vertraglichen Grundlage der streitgegenständlichen Vergütungsvereinbarung hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand. Sie lässt keine Verstöße gegen Auslegungsregeln oder gegen Denkgesetze bzw. Erfahrungssätze erkennen. Das FG hat für seine Würdigung die maßgebenden Vertragsbestandteile und die Interessenlage der Parteien herangezogen. Dass die Klägerin die Vereinbarung davon abweichend --im Sinne eines Pachtvertrages über unbewegliches Vermögen-- einordnet, berührt die Bindung an diese Tatsachenfeststellung des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht.
- 14** c) Schließlich besteht die Verpflichtung zum Steuerabzug unabhängig davon, ob die betreffenden Einkünfte (u.a.) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden können (§ 50d Abs. 1 Satz 1 EStG 1990/1997). Es kann im Rahmen der hier zu beurteilenden Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Steueranmeldung also dahinstehen, ob das Besteuerungsrecht für die (Unter-)Lizenzierung nicht ohnehin nach Maßgabe von Art. 15 DBA-Niederlande den Niederlanden und nicht Deutschland zusteht. Darüber besteht unter den Beteiligten auch kein Streit.
- 15** 3. Das FG hat ohne Rechtsfehler davon abgesehen, die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer um nicht näher spezifizierte Gemeinkosten zu kürzen. Anders verhält es sich jedoch bei der der Einkünfteerzielung durch die

Vergütungsgläubigerin zugrunde liegenden (Unter-)Lizenzvereinbarung und den ihr daraus erwachsenden Abführungsverpflichtungen von 93 % der Einnahmen.

- 16** a) Dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 EStG 1990/1997 unterliegen die Einnahmen der Vergütungsgläubiger. Abzüge für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern sind nach Satz 6 der Vorschrift (= § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997) nicht zulässig.
- 17** b) Für unmittelbar im Zusammenhang mit den Einnahmen stehende (Betriebs-)Ausgaben gilt diese Beschränkung indessen nicht; solche Ausgaben sind entgegen dem Regelungswortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997 im Steuerabzugsverfahren zu berücksichtigen. Das folgt aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht und ergibt sich insoweit aus der einschlägigen Spruchpraxis des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), in dessen Urteil vom 3. Oktober 2006 C-290/04 "Scorpio" (Slg. 2006, I-9461; bestätigt durch Urteile vom 15. Februar 2007 C-345/04 "Centro Equestre da Lezíria Grande", Slg. 2007, I-1425; vom 31. März 2011 C-450/09 "Schröder", Internationales Steuerrecht --IStR-- 2011, 301). Danach steht das Abzugsverfahren als solches jedenfalls in den Streitjahren (s. dazu und für die Zeit nach Inkrafttreten der EG-Beitreibungsrichtlinie 2001/44/EG vom 15. Juni 2001, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 175, 17, auch Senatsbeschluss vom 29. November 2007 I B 181/07, BFHE 219, 214, BStBl II 2008, 195, sowie uitspraak des niederländischen Hoge Raad vom 24. September 2010 09/00296, 09/00400, IStR 2010, 881, anhängig beim EuGH als Rechtssache C-498/10 "X NV") zwar in Einklang mit unionsrechtlichen Anforderungen. Doch erfordern diese Anforderungen im Stadium des Steuerabzugs die Berücksichtigung der besagten Ausgaben. Um dem Rechnung zu tragen, hat der Senat ein entsprechendes Abzugsgebot in § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997 "geltungserhaltend" hineingelesen (vgl. Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95). Auch auf diese zitierten Entscheidungen wird Bezug genommen.
- 18** c) Diese Ausgangslage ist prinzipiell für den Streitfall einschlägig. Auch hier berührt das Steuerabzugsverfahren den Schutzbereich der Dienstleistungs-, ggf. auch der Kapitalverkehrsfreiheit nach Maßgabe von Art. 49 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG-- (jetzt Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--) sowie Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV), und auch hier ist der Schutzbereich dieser Grundfreiheiten prinzipiell eröffnet. Denn bei dem Vergütungsgläubiger --der D-B.V.-- als Lizenzinhaberin einerseits und dem Vergütungsschuldner --der Klägerin-- als Lizenznehmerin andererseits handelt es sich um Personen, die sich grenzüberschreitend als jeweils Gebietsfremde gegenüberstehen. Ausschlaggebend ist, dass beide Gesellschaften in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig sind. Dass der ursprüngliche Berechtigte --die A-AG-- ebenso wie die Klägerin gleichermaßen in Deutschland ansässig war, ändert daran nichts. Insbesondere kann angesichts dessen nicht der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung des FA beigepflichtet werden, die Lizenzgebühren stellten lediglich einen "durchlaufenden Posten" dar; ein grenzüberschreitender Sachverhalt sei von vornherein nicht gegeben. Verhielte es sich so, läge ein rein inländischer Vorgang vor und entfielen eine Steuerabzugsverpflichtung schon von daher. Das aber kann nicht ernsthaft vertreten werden.
- 19** d) Die Anwendung der besagten Grundfreiheiten scheidet auch nicht daran, dass der dem Steuerabzug unterworfenen beschränkt Steuerpflichtige sich gegenüber einem im Inland zu veranlagenden unbeschränkt Steuerpflichtigen mit entsprechenden Einkünften nicht in einer vergleichbaren Situation befände. Zwar sind die Einkünfte hier wie dort gleichermaßen steuerpflichtig, und es ist prinzipiell --wie dargestellt-- auch unbeachtlich, dass der beschränkt Steuerpflichtige mit dem Quellensteuerabzug einer vom Steuerinländer abweichenden "Besteuerungstechnik" unterworfen wird (EuGH-Urteile vom 22. Dezember 2008 C-282/07 "Truck Center", IStR 2009, 135; vom 3. Juni 2010 C-487/08 "Kommission/Spanien", IStR 2010, 483). Doch geht es im Streitfall nicht um diese unterschiedliche "Besteuerungstechnik" --nämlich den Quellensteuerabzug--, sondern um deren Ausgestaltung vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeits- und konkret des objektiven Nettoprinzips. Dazu hat der EuGH sich in seinem Urteil in der Rechtssache "Scorpio" (in Slg. 2006, I-9461) aber in der beschriebenen Weise abschließend geäußert und nachfolgend seine Rechtsauffassung (z.B. in den Urteilen in Slg. 2007 I-1425, und in IStR 2011, 301) wiederholt bestätigt. Die Umstände, welche den EuGH in jener Rechtssache "Scorpio" bewogen haben, den Abzug solchen Erwerbssaufwands, der in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einnahmen steht, bereits beim Steuerabzug zuzulassen, sind mit denen des Streitfalls insoweit deckungsgleich. Dass es dort um die Besteuerung von Künstlern und Sportlern ging, hier aber um die Verwertung von Lizenzrechten, macht keinen beachtlichen Unterschied aus.

- 20** e) Die in Rede stehenden Lizenzgebühren stehen in dem geltend gemachten Umfang auch in dem notwendigen unmittelbaren Zusammenhang zu den daraus erlangten Einnahmen.
- 21** aa) Von einem unmittelbaren Zusammenhang in diesem Sinne ist auszugehen, wenn eine untrennbare Verbindung zwischen der Aufwendung und der Tätigkeit zur Erzielung dieser Einkünfte besteht. Die Ausgaben müssen durch die Tätigkeit verursacht werden und damit für deren Ausübung erforderlich sein. Das ist der Fall, wenn die Verpflichtung zur Zahlung dieser Aufwendungen notwendige Voraussetzung dafür war, dass der Steuerpflichtige die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielen konnte (vgl. EuGH-Urteil in IStR 2011, 301 Rz 45).
- 22** bb) Die Abführungsverpflichtung der Vergütungsgläubigerin mindert danach die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer. Denn soweit die Vergütungsgläubigerin für die im (Unter-)Lizenzvertrag für sie eingeräumte Möglichkeit, im eigenen Namen im Inland die streitgegenständlichen Einnahmen zu erzielen, Aufwendungen leisten musste, sind diese Aufwendungen gerade durch die konkrete inländische steuerpflichtige Tätigkeit ausgelöst worden. Es handelt sich nicht um Erwerbsaufwand allgemeiner Art zur "Anschaffung" des Gestattungsrechts. Vielmehr versetzen erst die Unterlizenzierung und die dafür entstandenen Aufwendungen die Vergütungsgläubigerin in die Lage, die Überlassungsleistung gegenüber der Klägerin zu erbringen. Sichtbar wird dies nicht zuletzt daran, dass die Lizenz nicht allgemein und mit der Möglichkeit einer weiteren Unterlizenzierung ins Ausland, sondern nur für ein bestimmtes Gebiet innerhalb Deutschlands vergeben wurde. (Auch) So gesehen steht sie aber unmittelbar mit derjenigen Tätigkeit in Beziehung, die die beschränkte Steuerpflicht auslöst. Leistung und Aufwand sind in der gebotenen Weise miteinander verbunden (anders FG München, Urteil vom 19. Juli 2010 7 K 1154/09, EFG 2010, 1891).
- 23** cc) Die Lizenzaufwendungen und deren unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den daraus generierten Einnahmen hat die Vergütungsgläubigerin der Klägerin mitgeteilt und durch die Vorlage des (Unter-)Lizenzvertrages, der eine entsprechende Zahlungsverpflichtung vorsieht, in hinlänglicher und nachvollziehbarer Weise dargetan. Der Vergütungsschuldner ist im Abzugsverfahren als bloßer Entrichtungssteuerschuldner nicht gehalten, über eine Plausibilitätskontrolle hinaus weitere Nachforschungen --etwa zu Art und Weise oder zum Zeitpunkt erbrachter Zahlungen, zur Angemessenheit der Höhe der Zahlungen oder zu den Beteiligungsverhältnissen an beteiligten Gesellschaften-- anzustellen.
- 24** ff) Ein vergleichbarer unmittelbarer Zusammenhang mit den inländischen Einkünften besteht --worin dem FG beizupflichten ist-- hinsichtlich der weiteren Aufwendungen nicht. Insoweit fehlt es an der erforderlichen Darlegung von Aufwendungen in ihrer unmittelbaren Veranlassung durch die im Inland erzielten Einkünfte und eines entsprechend engen Zusammenhangs mit diesen Einkünften (s. auch Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 93/03, BFHE 218, 83, BStBl II 2008, 132). Es ist nach den tatrichterlichen Feststellungen davon auszugehen, dass es sich hierbei um bloße Gemeinkosten handelt.
- 25** Diese Aufwendungen müssen entgegen der Klägerin auch nicht deshalb im Abzugsverfahren abgezogen werden, weil bei steuerabzugspflichtigen Einkünften der streitgegenständlichen Art (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990/1997) ein nachgelagertes Erstattungsverfahren gesetzlich nicht vorgesehen ist. Zum einen hat der Senat vielfach ein Erstattungsverfahren in analoger Anwendung befürwortet, um im Nachhinein zuvor nicht mitgeteilte Aufwendungen geltend machen zu können und um dadurch unionsrechtlichen Erfordernissen zu genügen (vgl. dazu z.B. Senatsurteil vom 10. Januar 2007 I R 87/03, BFHE 216, 312, BStBl II 2008, 22; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 9, m.w.N.). Zum anderen unterscheiden sich die aus unionsrechtlichen Gründen zu berücksichtigenden Aufwendungen im Rahmen eines nachgelagerten Erstattungsverfahrens qualitativ nicht von jenen beim Steuerabzug im Zeitpunkt der Auszahlung der Vergütung. Soweit der Senat in seinem Urteil in BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95 ausgeführt hat, der Steuerschuldner könne seine Erwerbsaufwendungen im Rahmen eines Erstattungsbegehrens geltend machen, bezog sich diese Aussage erkennbar auf jene Aufwendungen, die er dem Vergütungsschuldner im Abzugsverfahren noch nicht mitgeteilt hatte, was wiederum zur Folge hatte, dass der Steuerabzug auf der Grundlage der erzielten Einnahmen vorgenommen wurde. Weitergehendes lässt sich dem nicht entnehmen. Insbesondere sollte damit keinesfalls die materielle Erstattungsvoraussetzung (z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50 Rz 27) des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs der Betriebsausgaben mit den Einnahmen entsprechend § 3c EStG 1990/1997 im Sinne einer allgemeinen Veranlassung ausgedehnt werden (Gosch, ebenda; Heinicke in Schmidt, EStG, 27. Aufl., § 50 Rz 17).
- 26** 4. Der Senat sieht keinen Anlass, das Verfahren auszusetzen und abermals eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Die Auslegung der Dienstleistungsfreiheit und der sonstigen unionsrechtlichen Bestimmungen ist hinsichtlich der streitentscheidenden Vorschriften in Anbetracht der bereits vorliegenden gefestigten Spruchpraxis

des EuGH nicht zweifelhaft, so dass die Voraussetzungen für eine Vorlage des Streitfalls nach Art. 267 Abs. 3 AEUV nicht erfüllt sind (vgl. zur fehlenden Vorlageverpflichtung bei offenkundiger Rechtslage z.B. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 "C.I.L.F.I.T.", EuGHE 1982, 3415).

- 27** 5. Die Vorinstanz hat im Hinblick auf die Lizenzgebühren eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil war aufzuheben, und der Klage ist in diesem Punkt antragsgemäß zu entsprechen. Die Berechnung der nach Abzug der Abführungsverpflichtung von der Bemessungsgrundlage verbleibenden Abzugsteuer wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de