

Zur Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern vor und nach der Entscheidung des EuGH vom 12. 6. 2003

Von Dr. Harald Grams, Bielefeld und Dick Molenaar, Rotterdam*

Der EuGH hat am 12. 6. 2003 über die Frage entschieden, ob der Bruttoquellensteuersatz nach § 50a Abs. 4 EStG mit der Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrages im Einklang steht. Dabei hat das Gericht wesentliche Elemente der Besteuerungsform für nicht europarechtskonform erklärt.

1. Der Ausgangsfall

Am 12. 6. 2003 hat der EuGH sein Urteil in der Rechtssache *Gerritse* (Rs. C-234/01, DStR 2003, 1112) verkündet. Auf dem Prüfstand des Europarechts stand der Fall des niederländischen Schlagzeugers *Arnoud Gerritse*, der im Kalenderjahr 1996 für einen Auftritt und die damit verbundene Übertragung der entsprechenden Rechte durch einen Radiosender mit Sitz in Berlin vergütet wurde.

Bei Einnahmen von ca. 3 000 € und Betriebsausgaben von ca. 500 € wurde bei ihm ein Steuerabzug i. H. von ca. 750 € vorgenommen. Bei der Steuererhebung wurden seine Betriebsausgaben, wie in § 50a Abs. 4 EStG vorgesehen, nicht zum Abzug zugelassen, so dass die Steuer i. H. von 25 % der Einnahmen erhoben wurde.

Herr *Gerritse* vertrat die Auffassung, dass die Steuererhebung zu hoch war und beantragte deshalb, entgegen § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG, die Veranlagung zur Einkommensteuer. Dieses Begehren wurde durch die Finanzverwaltung abgelehnt.

Nach erfolglosem Vorverfahren erhob Herr *Gerritse* Klage vor dem FG Berlin. Das FG setzte das Verfahren aus und stellte dem EuGH im Wege der Vorabentscheidung eine präjudizielle Frage wegen der Vereinbarkeit der Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Künstler mit dem Europarecht (FG Berlin v. 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, EFG 2001, 978).

2. Abzug der Betriebsausgaben

Ein Teilaspekt der gestellten Vorlagefrage ging dahin, durch den EuGH klären zu lassen, ob die Erhebung der Steuer von den Einnahmen mit der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 EGV und Art. 60 EGV (jetzt: Art. 49 EG und Art. 50 EG) im Einklang steht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Inländer seine Steuern immer von den um die Betriebsausgaben bereinigten Einnahmen, also dem Gewinn, zu entrichten hat, so dass eine Diskriminierung zumindest denkbar erscheint.

Die nationalen Gerichte der Bundesrepublik Deutschland hatten bisher keinerlei europarechtliche Bedenken im Hinblick auf die Frage der Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung und damit auch im Hinblick auf die Frage der Abziehbarkeit der Kosten (BFH v. 25. 11. 2002, I B 69/02, BFH/NV 2003, 398; FG Münster v. 23. 5. 2001, 8 K 1045/97 E, DStRE 2002, 1314; FG Hamburg v. 26. 7. 2001, II 377/00, EFG

2001, 1553). Dieser durch die nationalen Gerichte geprägte Denkansatz steht mit der Erkenntnis im Zusammenhang, dass dem beschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung eines Verstößes gegen das Europarecht ein der Steuererhebung nachgeschaltetes Verfahren zur Erstattung in § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG zur Verfügung steht. Eine zu hohe Steuererhebung an der Quelle wird durch die spätere Erstattung wieder kompensiert.

Dieser Verfahrenspraxis (Erhebung der Ertragsteuer ohne Berücksichtigung der Ausgaben, verbunden mit einer späteren Erstattung der Steuer) hat der EuGH in seiner Entscheidung vom 12. 6. 2003, Rs. C-234/01 (*Gerritse*) nunmehr eine Absage erteilt. In den Rdnrn. 25 f. kommt der EuGH ebenso kurz wie prägnant zu dem Ergebnis, dass sich nationale Rechtsvorschriften, die einem Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug von Betriebsausgaben verweigern, der Gebietsansässigen hingegen gewährt wird, hauptsächlich zum Nachteil von Angehörigen anderer Mitgliedsstaaten auswirken und damit zu einer grundsätzlich nach Art. 59 EGV und Art. 60 EGV verbotenen mittelbaren Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit führen.

Damit hat der EuGH dem durch den Gesetzgeber verankerten Ansatz die Gefolgschaft versagt, dass der Bruttoquellensteuersatz von 25 % der Einnahmen (heute 20 % der Einnahmen) inzidenter Betriebsausgaben in typisierender Form berücksichtigt.

In der bis zum 31. 12. 1995 geltenden Fassung des EStG unterstellte der Gesetzgeber, dass ein Künstler im Rahmen der Durchführung von Konzerten Ausgaben in der Größenordnung von 70 % der Einnahmen aufzuweisen hat (*Keffler*, BB 1986, 1898; Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten *Dr. Vollmer*, BT-Drs. 13/3323). Es wurde beabsichtigt, dass der unter Berücksichtigung der fiktiven Ausgaben verbleibende Gewinnanteil mit einem Durchschnittssteuersatz i. H. von 50 % belastet sein soll, so dass sich umgerechnet ein Bruttoquellensteuersatz i. H. von 15 % bezogen auf die Einnahmen ergab. Mit Wirkung ab dem 1. 1. 1996 unterstellte der Gesetzgeber, dass der Ausgabenanteil nur noch bei 50 % der Einnahmen liegt (*Schmidt/Heinicke*, EStG, § 50a Rdnr. 12; BMF v. 1. 12. 1995, IV B 4-S 2303-13 I 5/95, FR 1996, 121), so dass sich bei einem Durchschnittssteuersatz i. H. von 50 % auf den unterstellten Gewinn ein Bruttoquellensteuersatz von 25 % ergab.

Die Erhöhung der Bruttoquellensteuer führte dazu, dass der Kulturaustausch um mehr als 1/3 zurückgegangen ist (Kulturstaatsminister *Julian Nida-Rümelin* „Die Welt“ vom 20. 2. 2001). Dieses Ergebnis ist nicht verwunderlich. Erkennt man, dass die Ausgaben bei Künstlertourneen, bezogen auf die Einnahmen, im Durchschnitt bei 76 % der Einnahmen (*Molenaar/Grams*, *Intertax* 2003, 198) liegen, wird klar, dass sich ein Projekt in Deutschland nicht rechnet, bezieht man die Steuererhebung von den Einnahmen mit ein. Unter Nr. 26 seiner Entscheidung nimmt der EuGH gerade den Kostenaspekt, als Argument des Klägers, mit in seine Entscheidung auf. Dabei darf unterstellt werden, dass der EuGH den verhältnismäßigen Aufwand, der mit dem besonderen Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG verbunden ist, inzidenter mit berücksichtigt hat. Der Gebietsfremde muss nämlich alle Unterlagen

* Dr. Harald Grams ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht in Bielefeld und Dick Molenaar ist Belastungsadviseur in Rotterdam.

im Original nach Deutschland versenden und die Ermittlung des Gewinns entsprechend nach den deutschen Steuergesetzen aufarbeiten. Diese Verfahrensweise kann in der Praxis nicht vermittelt werden und führt zu großem Misskredit gegenüber den nationalen Regelungen der Bundesrepublik Deutschland.

Daher ist dem durch den EuGH gefundenen Ergebnis uneingeschränkt zu folgen. Nur bei Berücksichtigung der Kosten schon bei der Steuererhebung, knüpft das nationale Steuerrecht bei Gebietsfremden und Gebietsansässigen im Hinblick auf die direkten Steuern an eine einheitliche Bemessungsgrundlage an. Insofern befinden sich beide Gruppen von Steuerschuldern in einer vergleichbaren Situation.

3. Grundfreibetrag und progressiver Tarif der Grundtabelle

Der zweite Teil der Vorlagefrage des FG Berlin ging dahin, zu klären, ob dem beschränkt steuerpflichtigen Künstler der Grundfreibetrag nach der Einkommensteuer-Grundtabelle, verbunden mit der progressiven Gestaltung des anzuwendenden Steuersatzes, zuzuerkennen ist.

Der EuGH hat diesen Teil der Frage in zwei Komponenten aufgeteilt. Zunächst einmal untersuchte er, ob einem beschränkt Steuerpflichtigen der Grundfreibetrag zu gewähren ist. Sodann untersuchte er, ob dem Gebietsfremden der progressive Tarif der Grundtabelle zuzuerkennen ist.

Zunächst stellte der EuGH darauf ab, dass sich Gebietsfremde und Gebietsansässige bei den direkten Steuern nicht in einer vergleichbaren Situation befinden (R.dnr. 43). Der Grundfreibetrag, so der EuGH, ist dem Gebietsfremden nicht zuzuerkennen, da mit ihm soziale Komponenten, nämlich die Sicherung des Existenzminimums, verbunden sind (R.dnr. 48). Der EuGH moniert, dass Herr *Gerritse* für den Fall der Zuerkennung des Grundfreibetrages auch in Deutschland, diesen doppelt erhalten würde, da ein entsprechender Freibetrag ebenfalls im Wohnsitzstaat, hier den Niederlanden, gewährt wird (R.dnr. 51). Die Versagung des Grundfreibetrages findet aber, so der EuGH, dort seine Grenzen, wo der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 EStG gegeben ist, also die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht eingreift (R.dnr. 49).

Demgegenüber, so das Gericht, befinden sich gebietsansässige und gebietsfremde Künstler insofern in einer vergleichbaren Situation, als es um den Steuersatz geht. Es würde auf eine Anwendung höherer Steuersätze hinauslaufen, sollte man die progressive Gestaltung der Einkommensteuer-Grundtabelle versagen (R.dnr. 53). Der EuGH hatte hier offensichtlich den eingangs erwähnten Durchschnittssteuersatz von 50 % vor Au-

gen, der in typisierender Form in den Bruttoquellensteuersatz mit eingearbeitet wurde und auch im besonderen Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG nach wie vor seine Geltung entfaltet.

Wie der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen in der Rs. *Gerritse* (IStR 2003, 269) kommt auch der EuGH in seinem Urteil vom 12. 6. 2003 (DStR 2003, 1112) zu dem Ergebnis, dass der Steuersatz von 25 % (heute 20 %) nach Abzug der Ausgaben anzuwenden ist und zwar so lange, wie sich nach der Einkommensteuer-Grundtabelle, ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages, keine geringere Steuer ergibt.

4. Quintessenz

Der beschränkt steuerpflichtige Künstler hat als Konsequenz der Entscheidung des EuGH einen Anspruch darauf, dass seine Betriebsausgaben bereits bei der Steuererhebung mit berücksichtigt werden. Er kann daher einen Anpassungsantrag stellen, in dem er im Wege der Glaubhaftmachung seine Kosten nachweist. Das Finanzamt des Vergütungsschuldners hat die Steuer entsprechend den obigen Ausführungen herabzusetzen.

Weigert sich das Finanzamt, dem Antrag des Steuerpflichtigen zu folgen, so muss dem Steuerpflichtigen das Recht zugestanden werden, gegen die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners Einspruch einzulegen und Aussetzung der Vollziehung zu beantragen (a. A. BFH v. 25. 11. 2002, IB 69/02, BFH/NV 2003, 398). Insofern gilt nichts anderes als bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Betriebsstätte im Inland bzw. bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch. Diese Personengruppen erhalten, da sie regulär veranlagt werden, Vorauszahlungsbescheide, gegen die sie uneingeschränkt rechtlich vorgehen können. Diejenigen, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegen, finden in der Steueranmeldung des Vergütungsschuldners einen dem Vorauszahlungsbescheid entsprechenden „Verwaltungsakt“, der unter identischen Voraussetzungen anfechtbar sein muss, wie der „normale“ Vorauszahlungsbescheid.

Nimmt der beschränkt Steuerpflichtige den höheren Steuereinbehalt zunächst hin, dann steht ihm das Veranlagungsverfahren zur Geltendmachung der Erstattung zur Verfügung. Insofern ist die Sperrwirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG unbeachtlich.

Da Haftungs- und Steuerschuld akzessorisch sind, gelten die vorangestellten Grundsätze auch im Haftungsverfahren gegen den Vergütungsschuldner.