

# Ausländersteuer vor dem Aus?

Fachbeitrag von **Jens Michow, Michow Rechtsanwälte (Hamburg)**

Foto: Public Address

Ein weiteres Mal hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) ein bahnbrechendes Urteil zur Vereinbarkeit der deutschen Vorschriften der beschränkten Steuerpflicht mit dem Vertrag über die EU gefällt (siehe MM 41/06). „Musikmarkt LIVE!“ legt nach und bat Branchenanwalt Jens Michow um eine Darstellung, wie es jetzt weitergeht.

Diesmal legte der Bundesfinanzhof (BFH) dem EuGH das Verfahren des deutschen Tourneeveranstalters FKP Scorpio gegen ein Hamburger Finanzamt zur Entscheidung der Frage vor, ob sich die nationalen Vorschriften über den Steuerabzug bei inländischen Einkommen von nicht in Deutschland ansässigen Künstlern und Produktionsgesellschaften mit EG-Recht vereinbaren lassen.

Dazu wollte der BFH unter anderem wissen, ob es mit den Vorschriften zur Niederlassungsfreiheit für Gesellschaften und zur Aufhebung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der EU vereinbar sei, dass ein in Deutschland ansässiger Vergütungsschuldner eines im EU-Ausland ansässigen Vergü-

## Keine Beschränkung im Dienstleistungsverkehr

tungsgläubigers gem. § 50 a Abs. 5 EStG in die Haftung genommen werden kann, weil er den Steuerabzug unterlassen hat, während Vergütungen an einen im Inland einkommensteuerpflichtigen Vergütungsgläubiger keinem Steuerabzug unterliegen und daher auch keine Haftung des Vergütungsschuldners wegen eines unterlassenen Steuerabzugs in Betracht kommt.

Steuerabzug und Haftungsregelung sind grundsätzlich legitim

Der EuGH stellte dazu fest, dass die streitigen Vorschriften zwar tatsächlich eine verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellten, dass diese aber durch die Notwendigkeit gerechtfertigt seien, die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten. Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellten ein legitimes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen. Steuerabzug und Haftungsregelung seien auch verhältnismäßig. Ferner wollte der BFH wissen, ob der EU-Vertrag – entgegen der aktuellen Praxis der Finanzverwaltung – dahin gehend auszulegen sei, dass Betriebsausgaben, die einem im EU-Ausland ansässigen Vergütungsgläubiger im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner Tätigkeit im Inland entstanden sind, vom Vergütungsschuldner bereits im Steuerabzugsverfahren gem. § 50 a Abs. 4 EStG steuermindernd berücksichtigt werden können. Schließlich unterlägen auch bei Inländern nur die Nettoeinkünfte der Einkommensteuer.

Der EuGH verwies dazu zunächst auf seine Entscheidung im Falle Gerritse. Dort hatte der EuGH bereits festgestellt, dass Rechtsvorschriften, die Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug von Betriebsausgaben verweigerten, ihn Gebietsansässige jedoch gewährten, zu einer grundsätzlich gegen die Vorschriften der Dienst- und Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages verstößenden mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führten. Er hatte jedoch nicht zu der Frage Stellung genommen, ob die einem Dienstleister entstandene-



Jens Michow

nen Betriebsausgaben bereits im Abzugsverfahren oder erst in einem nachgelagerten Freistellungs- bzw. Erstattungsverfahren berücksichtigt werden müssen.

## Mitgeteilte Betriebsausgaben können bereits beim Steuerabzug berücksichtigt werden!

Zur Beurteilung der Frage definierte der EuGH zunächst den Begriff der im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben dahin gehend, dass damit Betriebsausgaben gemeint seien, die im Sinne der durch das Urteil Gerritse begründeten Rechtsprechung unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind. Gemäß Urteil des EuGH ist es als Verstoß gegen die einschlägigen Artikel des zu Zeiten des Ausgangsrechtsstreits noch geltenden EWG-Vertrages (entspricht insoweit dem am 1.11.1993 in Kraft getretenen EU-Vertrag) zu betrachten, wenn die dem Vergütungsschuldner durch den Dienstleister mitgeteilten Betriebsausgaben nicht steuermin-

dernd geltend gemacht werden können. Der EuGH wies dabei darauf hin, dass seitens des betroffenen Mitgliedsstaats (Deutschland) auch nichts vorgetragen worden sei, was insoweit die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften rechtfertigen könne.

## Wirkung der DBA-Abkommen

Soweit allerdings dem Vergütungsschuldner nicht mitgeteilte (also zum Zeitpunkt des Steuerabzugs z.B. noch nicht bekannte oder feststehende) Kosten nach nationalem Recht nicht bereits beim Steuerabzug steuermindernd berücksichtigt werden könnten und der Steuerschuldner insoweit auf ein anschließendes Erstattungsverfahren verwiesen bliebe, stünden dem die Vorschriften des EU-Rechts nicht entgegen. Schließlich legte der BFH die Frage vor, ob es einerseits mit EG-Recht vereinbar sei, wenn die einem in den Niederlanden ansässigen Vergütungsgläubiger nach dem Doppelbesteuerungsabkom-



men (DBA) zustehende Steuerbefreiung nach deutschem Recht zunächst unberücksichtigt bleiben müsse und erst in einem nachfolgenden Freistellungs- oder Erstattungsverfahren berücksichtigt werden könne und andererseits sich auch der Vergütungsschuldner im Haftungsverfahren nicht auf die Steuerbefreiung berufen dürfe, während steuerfreie Einkünfte von Inländern keinem Steuerabzug unterlägen.

#### Erfordernis der Freistellungsbescheinigung ist gerechtfertigt

Dazu stellte der EuGH fest, dass, wenn feststehe, dass aufgrund des deutsch-niederländischen DBA Einkünfte nicht in Deutschland, sondern nur in den Niederlanden zu versteuern sind, das nationale

#### Benefit nur für EU-Staatsbürger

Erfordernis der Beantragung einer Freistellungsbescheinigung zur Vermeidung einer inländischen Besteuerung aufgrund der damit verbundenen administrativen Schritte eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstelle. Allerdings sei diese Beschränkung im Hinblick auf die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Steuerabzuges gerechtfertigt. So sei es wichtig, dass der Vergütungsschuldner nur dann von der Einbehaltung der Steuer entbunden wird, wenn festgestellt und sicher sei, dass der Dienstleister die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt. Dem Vergütungsschuldner könne aber nicht zugemutet werden, selbst die Frage zu klären, ob in jedem Einzelfall die betreffenden Einkünfte aufgrund eines DBA steuerfrei sind oder nicht.

Schließlich stellte der EuGH fest, dass die Vorschrift zur Aufhebung aller Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs nicht zugunsten von Dienstleistern anwendbar sind, welche die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzen.

#### Dringender politischer Handlungsbedarf

Dank des unermüdlischen prozessualen Einsatzes von Rechtsanwalt Dr. Harald Grams und seines Mitstreiters Dick Molenaar, die ja bereits mit dem Gerritse-Urteil den Leidensweg verkürzt haben, ist es ihnen mit dem Scorpio-Urteil erneut gelungen, weitere erhebliche Verbesserungen zu erkämpfen.

Deutschland wird dieses Urteil des EuGH nunmehr durch eine Neudefinition der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug umsetzen müssen. Dadurch wird sichergestellt werden müssen, dass Kosten, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der künstlerischen Leistung stehen, soweit sie im Haftungszeitpunkt bereits nachgewiesen werden können, nicht zur Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Das allerdings könnte das Finanzministerium in die Versuchung bringen, den Steuersatz neu zu kalkulieren, der ja (nur) deshalb vergleichsweise gering ist, weil im Wege der Pauschalbesteuerung alle Kosten mitbesteuert werden. Vor allem wird das Ministerium aber aufgerufen sein, nun endlich einmal etwas präziser zu definieren, wo denn die Grenze zwischen solchen Kosten, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der künstlerischen Leistung stehen und solchen Kosten liegt, bei denen das nicht der Fall ist.

Jedenfalls ist die Grundlage dafür gelegt, dass die Besteuerung zukünftig auf Netto- und nicht mehr auf Bruttobasis zu erfolgen hat – und das ist eine gewaltige Revolution des Systems! Da auf Grund des Urteils nunmehr feststeht, dass die deutschen Finanzämter mit ihrer Besteuerungspraxis in der Vergangenheit gegen Europäisches Recht verstoßen haben, dürfte mit einer Fülle von Steuerberichtigungs- und Rückforderungsverfahren zu rechnen sein. Dennoch bleibt in Sachen Ausländersteuer nach wie vor viel zu tun, und das nicht nur, weil das Urteil Wirkung nur für Mitglieder der EU entfaltet.

Wir müssen zur Kenntnis neh-

men, dass der EuGH sowohl die Abzugsbesteuerung als solche als auch es für rechtmäßig hält, dass Kosten des beschränkt Steuerpflichtigen, die zum Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens noch nicht feststehen beziehungsweise dem Vergütungsschuldner noch nicht mitgeteilt sind, auch weiterhin zunächst besteuert werden müssen und eine Steuererstattung erst im Nachhinein beantragt werden kann.

Die Niederlande und England etwa, die für solche Fälle Schätzungen vorsehen, verfügen diesbezüglich längst über eine weitaus branchengerechtere Praxis. Ebenso zu bedauern – wenngleich nachvollziehbar – ist das Urteil in-

rechtlichen Überprüfung: die Frage nämlich, inwieweit es rechtmäßig ist, dass die Rechte aus den DBA grundsätzlich und ausschließlich durch den Steuerpflichtigen, also etwa die ausländische Produktionsgesellschaft, nicht jedoch unmittelbar durch den Haftungsschuldner geltend gemacht werden können.

Von einem 'Aus' der sog. Ausländersteuer kann also leider nach wie vor nicht die Rede sein und bis zu ihrer Abschaffung in Deutschland wird es wohl noch etwas dauern. Aber ein Stück weit erträglicher ist sie geworden. Im Hinblick auf die aktuelle Entwicklung in den Niederlanden, die ab 1. Januar 2006 tatsächlich die beschränkte



Siegreich: Dr. Harald Grams (l.) und Dr. Dick Molenaar

soweit, als dass es das Gericht für rechtmäßig hält, dass dem Vergütungsschuldner eine unmittelbare Berufung auf die DBA versagt und ein Absehen vom Steuerabzug nur nach Vorlage der Freistellungsbescheinigung möglich bleibt.

#### Wie müssen Kosten nachgewiesen werden?

Und natürlich bleibt auch mit Spannung abzuwarten, welche Anforderungen an den Nachweis der Kosten gestellt werden. Nachdem sich der EuGH insoweit festgelegt hat, werden Änderungen dieses Systems vornehmlich noch auf politischer Ebene bewirkt werden können.

Und ein weiteres Ärgernis im System der beschränkten Steuerpflicht bedarf nach wie vor der

Steuerpflicht für Künstler abschaffen wollen, wird alles unternommen werden müssen, um auch die deutschen Politiker davon zu überzeugen, dass im Hinblick auf den europäischen Binnenmarkt kein zwingender Grund besteht, an der Quellenstaatsbesteuerung festzuhalten. Das System basiert nämlich ausschließlich auf der Hypothese, dass wenn Künstler und Sportler nicht an der Quelle zur Kasse gebeten werden, sie sich der Besteuerung gänzlich entziehen würden. Die Heranziehung zur Besteuerung im Wohnsitzstaat ließe sich aber mit weitaus geringerem Verwaltungsaufwand etwa durch Kontrollmitteilungen sicherstellen. Und damit hätten wir dann den europäischen Binnenmarkt endlich auch für die Künstler geschaffen. ◀