

Schlussurteil in Sachen „Gerritse“: Besteuerung beschränkt steuerpflichtige Künstler innerhalb der EG

EStG 1990 (i. d. F. des JStG 1997) § 1 Abs. 3, § 10c, § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, § 49 Abs. 1 Nr. 3, § 50 Abs. 3 Satz 2, Abs. 5 Satz 4 Nr. 3, § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 2 und 3, Satz 2 und 3, § 50d Abs. 1 Satz 3, § 52 Abs. 31 Satz 2; DBA-Niederlande Art. 9 Abs. 1 und 2 Satz 1, Art. 15 Abs. 1; EGV Art. 59, Art. 60 (= EG Art. 49, Art. 50); GG Art. 3 Abs. 1

1. Ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Einkünften gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG 1990 unterliegt im Veranlagungszeitraum 1996 dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 3 und 4 EStG 1996 mit seinen Bruttoeinnahmen. Hat der beschränkt Steuerpflichtige jedoch Ausgaben, welche unmittelbar mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, und werden diese Ausgaben dem Vergütungsschuldner mitgeteilt, so sind die Ausgaben regelmäßig bereits im Rahmen des Abzugsverfahrens zu berücksichtigen. Soweit § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1990 dies ausschließt, verstößt die Vorschrift gegen Gemeinschaftsrecht (Anschluss an EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, DStR 2006, 2071).

2. Wenn und soweit unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängende Aufwendungen im Abzugsverfahren nicht berücksichtigt worden sind, kann der beschränkt Steuerpflichtige deren Erstattung in unmittelbarer oder analoger Anwendung des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1990 (i. d. F. des JStG 1997), ggf. auch des § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG 1990 beantragen. Die wahlweise Beantragung eines Veranlagungsverfahrens scheidet aus. Ein solches Wahlrecht ist weder aus Gründen des Verfassungs- noch des Gemeinschaftsrechts geboten.

3. Der Mindeststeuersatz gemäß § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG 1990 von 25 v. H. des Einkommens eines gebietsfremden beschränkt Steuerpflichtigen aus selbständiger Arbeit verstößt weder gegen Gemeinschafts- noch gegen Verfassungsrecht, sofern er nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den betroffenen Steuerpflichtigen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages i. H. des Grundfreibetrages ergeben würde (Bestätigung des BFH v. 19. 11. 2003, I R 34/02, BFHE 204, 449, BStBl II 2004, 773; Anschluss an EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, EuGHE I 2003, 5933, BStBl II 2003, 859).

BFH, Urt. v. 10. 1. 2007, IR 87/03

Sachverhalt:

I. Es handelt sich um jenen Sachverhalt, über den der EuGH auf Vorabentscheidungsersuchen des FG Berlin (Beschl. v. 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m. Anm. *Grams/Molenaar*) durch Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse* (EuGHE I 2003, 5933, BStBl II 2003, 859, IStR 2003, 458 m. Anm. *Grams/Molenaar*) entschieden hat:

Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kl.), ein in den Niederlanden wohnhafter niederländischer Staatsangehöriger, ist Musiker. Er erzielte im Streitjahr 1996 in den Niederlanden sowie in Belgien Einkünfte i. H. von (umgerechnet und nach deutschem Steuerrecht ermittelt) insgesamt 55 000 DM (netto). Daneben erhielt er für einen direkt („live“) im Rundfunk ausgestrahlten Solo-Auftritt als Schlagzeuger bei einem Radiosender im Inland ein Honorar von 6 007,55 DM. Er erklärte für diesen Auftritt Betriebsausgaben i. H. von 968 DM. Auftraggeber für den Auftritt war eine GmbH, welcher der Kl. in einem „Mitwirkendenvertrag“ auch die umfassenden Senderechte übertragen hatte. Das Honorar wurde als Gesamtbetrag geleistet; eine vertragliche Aufteilung erfolgte nicht.

Das Honorar von 6 007,55 DM wurde nach Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 des Abkommens vom 16. 6. 1959 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 (DBA-Nie-

derlande) vom 16. 6. 1959 (BGBl II 1960, 1782) und gemäß § 50a Abs. 4 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG 1990) im Wege des Steuerabzugs durch die GmbH einem Steuersatz von 25 v. H. zuzüglich Solidaritätszuschlag sowie Umsatzsteuer unterworfen.

Im September 1998 reichte der Kl. beim Bekl., Revisionskläger und Revisionsbeklagten (FA) gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1990 eine Einkommensteuererklärung ein, um hiernach als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Das FA lehnte dies ab.

Mit der dagegen gerichteten Klage berief der Kl. sich auf die gemeinschaftsrechtlich verbürgten Grundfreiheiten. Ein unbeschränkt steuerpflichtiger Gebietsansässiger müsse in vergleichbarer Situation wegen des Grundfreibetrags i. H. von 12 095 DM keine Steuer entrichten.

Über das im Hinblick auf dieses Vorbringen vom FG Berlin beschlossene Vorabentscheidungsersuchen (Beschl. v. 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, a. a. O.) hat der EuGH durch Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01, a. a. O., entschieden, die Art. 59 EGV (nach Änderung durch den Vertrag von Amsterdam zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften, sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte – EG –, ABLEG 1997 Nr. C 340/1, jetzt Art. 49 EG) und Art. 60 EGV (jetzt Art. 50 EG) stünden einer nationalen Regelung entgegen, nach der in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte, ohne Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte, nach Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden. Es widerspreche den Grundfreiheiten aber nicht, soweit in der Regel die Einkünfte Gebietsfremder einer definitiven Besteuerung zu einem einheitlichen Steuersatz von 25 v. H. durch Steuerabzug unterliegen, während die Einkünfte Gebietsansässiger nach einem progressiven Steuertarif mit einem Grundfreibetrag besteuert werden, sofern der Steuersatz von 25 v. H. nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde.

Der Kl. war aufgrund dieser Entscheidung nach wie vor der Ansicht, eine Einkommensteueranlagung unter Berücksichtigung der geltend gemachten Betriebsausgaben beanspruchen zu können. Die Einkommensteuer sei auf 0 DM festzusetzen, da er aus Gründen der Gleichbehandlung eine sog. Antragsanlagung unter Berücksichtigung des in die Einkommensteuer-Grundtabelle eingearbeiteten Grundfreibetrags i. H. von 12 095 DM – wie sie § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1990 für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Ansässigkeit und Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR), die künstlerische Tätigkeiten in der Bundesrepublik Deutschland ausübten, vorsehe – durchzuführen sei. Die von ihm in Belgien sowie in den Niederlanden erzielten Einkünfte könnten nach den Grundsätzen des Urteils des EuGH vom 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher* (EuGHE I 1996, 3089, 3124, IStR 1996, 329 m. Anm. *Rainer*) in Deutschland nicht – auch nicht im Wege eines Progressionsvorbehalts – in die Einkommensbesteuerung miteinbezogen werden, da ihn begünstigende Grundfreiheiten nach dem EG-Vertrag durch einen zweifachen Progressionsvorbehalt (im Tätigkeits- und im Ansässigkeitsstaat) verletzt würden.

Die so fortgeführte Klage war teilweise erfolgreich. Das FG Berlin gab ihr durch Urteil vom 25. 8. 2003, 9 K 9312/99 im Hinblick auf das erstrebte Wahlrecht auf Durchführung einer Veranlagung sowie die Gewährung des Grundfreibetrags statt und wies sie nur hinsichtlich der Einbeziehung der im Ausland erwirtschafteten Einkünfte in den Progressionsvorbehalt ab; das Urteil ist in IStR 2003, m. Anm. *Grams/Molenaar* veröffentlicht.

Ihre Revisionen stützen Kl. und FA auf Verletzung materiellen Rechts.

Gründe:

II. Das durch Beschluss des Senats vom 15. 9. 2004, I R 87/03 gemäß § 121 Satz 1 i. V. m. § 74 FGO ausgesetzte Revisionsverfahren ist durch Senatsbeschluss vom 22. 11. 2006 fortgeführt worden. Der Aussetzungsgrund war entfallen, nachdem der EuGH durch Urteil vom 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio* (IStR

2006, 743) über die ihm vom Senat durch den Beschluss vom 28. 4. 2004, I R 39/04 (BFHE 206, 120, BStBl II 2004, 878, IStR 2004, 583 m. Anm. *Grams*) nach Art. 234 Abs. 3 EG zur Vorabentscheidung vorgelegten Rechtsfragen entschieden hat.

III. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur gänzlichen Klageabweisung. Die Vorinstanz hat dem Kl. zu Unrecht eine Antragsveranlagung zugestanden. Die Revision des Kl. ist unbegründet.

Beschränkte Steuerpflicht mit grundsätzlich abgeltendem Steuerabzug

1. Der in den Niederlanden wohnende Kl. war im Streitjahr in Deutschland (nur) mit seinen Einnahmen aus der selbständig aus der selbstständig ausgeübten Tätigkeit als Musiker beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990). Er ist mit den hieraus erzielten Einkünften im Inland dem Steuerabzug zu unterwerfen, sei es – wie das FA meint – gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG 1990 für Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung der künstlerischen Tätigkeit, sei es – wovon der Kl. ausgeht – gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990 für Einkünfte aus der Überlassung von Urheberrechten gegenüber dem Rundfunksender. Der Steuerabzug beträgt gemäß § 50a Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG 1990 25 v. H. des vollen Betrags der Einnahmen. Abzüge, z. B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nach Satz 4 der Vorschrift nicht zulässig.

Schlechterstellung gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Künstlern

2. Damit könnte der Kl. schlechter gestellt sein als ein vergleichbarer unbeschränkt Steuerpflichtiger und auch als ein vergleichbarer beschränkt Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Denn bei solchen Personen bestimmt sich der Steuersatz für die Einkommensteuer unter Abzug von Ausgabenpositionen sowie unter Berücksichtigung des progressiven Steuertarifs gemäß § 32a Abs. 1 EStG 1990 und damit auch unter Gewährung des sog. Grundfreibetrages gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 1990. Eine Mindestbesteuerung scheidet dort aus (vgl. für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1990).

Konsequenzen aus dem „Gerritse“-Urteil des EuGH

3. Wie der EuGH auf Vorabentscheidungsersuchen des FG (v. 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, a. a. O.) in seinem Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01, a. a. O., entschieden hat, verträgt sich eine daraus resultierende Ungleichbehandlung teilweise nicht mit der gemeinschaftsrechtlich verbürgten Niederlassungsfreiheit: Art. 59 EGV (nach Änderung jetzt Art. 49 EG) und Art. 60 EGV (jetzt Art. 50 EG) stehen einer nationalen Regelung entgegen, nach der in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte, ohne Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte, nach Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden.

Allerdings widerspricht es den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen nicht, wenn nach dem nationalen Recht die Einkünfte Gebietsfremder einer definitiven Besteuerung zu einem einheitlichen Steuersatz von 25 v. H. durch Steuerabzug unterliegen, während die Einkünfte Gebietsansässiger nach einem progressiven Steuertarif mit einem Grundfreibetrag besteuert werden. Voraussetzung ist insofern allein, dass der Steuersatz von 25 v. H. nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages i. H. des Grundfreibetrags ergeben würde. Der Steuersatz, dem der beschränkt Steuerpflichtige unterworfen ist, ist hiermit zu vergleichen; seine inländischen Einkünfte dürfen nur dem niedrigeren der beiden Steuersätze unterworfen werden (vgl. auch BFH v. 19. 11. 2003, I R 34/

02, BFHE 204, 449, BStBl II 2004, 773, IStR 2004, 396; v. 28. 1. 2004, I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550, IStR 2004, 344; BMF-Schrb. v. 10. 9. 2004, IV A 5 – S 2301 – 10/04, BStBl I 2004, 860, DStR 2004, 1656; vgl. auch Erkenntnis des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs v. 19. 10. 2006, Zl. 2006/14/0109, Beil. zur Österreichischen Steuer-Zeitung 2007, 117).

Steuererstattung statt Steuerveranlagung ...

4. Eine sich hiernach errechnende Mindersteuer kann der Kl. allerdings nur im Wege eines Erstattungsverfahrens, nicht einer Antragsveranlagung beanspruchen.

... als Konsequenz aus dem „Scorpio“-Urteil des EuGH ...

a) Wie der EuGH in seinem Urteil vom 3. 10. 2006, C-290/04, a. a. O., entschieden hat, bleibt das Steuerabzugsverfahren, dem beschränkt steuerpflichtige Künstler unterworfen sind, jedenfalls bis zur Geltung der Richtlinie 2002/94/EG der Kommission vom 9. 12. 2002 zur Festlegung ausführlicher Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit bestimmten Abgaben, Zöllen, Steuern und sonstigen Maßnahmen – EG-Beitreibungsrichtlinie – (ABIEG Nr. L 337, 41) i. V. m. dem Gesetz zur Durchführung der EG-Beitreibungsrichtlinie (EG-Beitreibungsgesetz) i. d. F. vom 3. 5. 2003 (BGBl I 2003, 654) und damit auch für das Streitjahr aus Sicht des EG-Rechts unbeanstandet. Der EuGH hat das Abzugsverfahren – als „angemessene Weise (...), (um) die Effizienz dieser Erhebung zu gewährleisten“ (Tz. 35 und 38 des Urteils) – ausdrücklich als „verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaates“ angesehen und als solches nicht in Frage gestellt (Tz. 37 des Urteils).

... bei im Abzugsverfahren nicht berücksichtigtem Erwerbsumwand ...

b) Der Steuerabzug bezieht sich zwar – prinzipiell und im Einklang mit der deutschen Regelungslage – auf die vereinnahmte Bruttovergütung. Hatte der beschränkt Steuerpflichtige jedoch Ausgaben, welche unmittelbar mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, so sind diese regelmäßig bereits im Rahmen dieses Abzugsverfahrens zu berücksichtigen, vorausgesetzt, sie wurden dem Vergütungsschuldner mitgeteilt. Eine nationale Regelung, die dem entgegensteht, verstößt ebenfalls gegen Art. 59 und Art. 60 EG. Weitere – nur mittelbar mit jener Tätigkeit zusammenhängende – Betriebsausgaben sind hingegen „ggf. in einem anschließenden Erstattungsverfahren“ zu berücksichtigen (Tz. 52 des Urteils). Dasselbe muss im Hinblick auf unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängende Aufwendungen gelten, wenn und soweit diese im Abzugsverfahren nicht berücksichtigt worden sind.

... gemäß § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG oder analog § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG

c) Im Streitfall sind die vom Kl. geltend gemachten Betriebsausgaben nach den tatrichterlichen Feststellungen nicht bereits bei dem gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 oder 3 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 durchgeführten Steuerabzug durch die GmbH berücksichtigt worden. Sie waren dem Steuerabzugsverpflichteten bei Vornahme des Abzugs womöglich nicht einmal bekannt; tatrichterliche Feststellungen dazu fehlen. Vorausgesetzt, er unterfällt im Ergebnis einem höheren Steuersatz als ein Gebietsansässiger, steht dem Kl. deswegen nach der – aufgrund des Vorrangs von Gemeinschaftsrecht verbindlichen – Auslegung von Art. 59 und Art. 60 EGV durch den EuGH in dessen Urteil vom 3. 10. 2006, C-290/04, a. a. O., ein entsprechender Erstattungsanspruch zu, der sich auf diejenigen – von ihm nunmehr nachzuweisenden – Ausgaben erstreckt, die in unmittelbarem Zusammen-

hang mit dem Auftritt im Inland zusammenhängen und sich ggf. auch auf solche Ausgaben erstrecken kann, die mit jenem Auftritt nur mittelbar zusammenhängen (vgl. zu Letzterem allerdings das zwischenzeitlich ergangene EuGH v. 15. 2. 2007, C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria*, IStR 2007, 121). Die Rechtsgrundlage für einen derartigen Erstattungsanspruch folgt für den Personenkreis u. a. der Künstler und Sportler, dem auch der Kl. angehört, entweder in unmittelbarer (vgl. dazu BMF-Schr. v. 3. 11. 2003, , IV A 5 – S 2411 – 26/03, BStBl I 2003, 553, DStR 2003, 1980) oder aber, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt sind, in entsprechender Anwendung des – rückwirkend auch im Streitjahr anzuwendenden, vgl. § 52 Abs. 31 Satz 2 EStG 1990 i. d. F. des JStG 1997 vom 20. 12. 1996 (BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523) – § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1990 i. d. F. des JStG 1997. Die einschränkenden tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift, insbesondere das Erfordernis höherer Aufwendungen als die Hälfte der Einnahmen, sind in gemeinschaftsrechtlich konformer und normerhaltender Weise zu reduzieren. Unabhängig davon stand dem Kl. im Streitjahr ein auf § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG 1990 gestützter Erstattungsanspruch für den Fall zu, dass Deutschland für die in Rede stehenden Honorare nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Niederlande ein Besteuerungsrecht ganz oder teilweise (vgl. BMF-Schr. v. 23. 1. 1996, , IV B 4 – S 2303 – 14/96, BStBl I 1996, 89, BeckVerw 074800, unter Tz. 5.4) nicht zustehen sollte.

Kein wahlweises Recht auf Antragsveranlagung

d) Eine Steuerveranlagung kann daneben oder stattdessen vom Kl. nicht beansprucht werden. Eine solche Antragsveranlagung sieht das EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 nicht vor. Sie ist auch weder aus gemeinschafts- noch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten (s. auch z. B. *Schnitger*, FR 2003, 745, 755; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 6. Aufl., § 50d Rz. 12; anders z. B. *Reuter/Klein*, IStR 2003, 634, 636).

Abgrenzung zum „Schumacker“-Urteil des EuGH

aa) Es genügen vielmehr in Einklang mit den Vorgaben in dem EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006, C-290/04, a. a. O., die aufgezeigten Möglichkeiten einer (nachträglichen) Erstattung. Soweit der Kl. dagegen Tz. 58 des EuGH-Urteils vom 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker* (EuGHE I 1995, 225, IStR 1995, 126) anführt, folgt daraus nichts anderes. Der EuGH verlangt darin zwar die auch verfahrensrechtliche Gleichbehandlung gebietsfremder und gebietsansässiger Arbeitnehmer im Hinblick auf die Durchführung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs- ebenso wie eines Einkommensteuer- veranlagungsverfahrens, dies aber vor dem Hintergrund des seinerzeit gänzlichen Ausschlusses solcher beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer von den genannten Verfahren, die ihr überwiegendes Einkommen im Inland erzielen und die deswegen im Tätigkeitsstaat wie vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer zu behandeln sind.

Keine Gewährung des Grundfreibetrags

So liegen die Dinge bei dem selbständig tätigen Kl. jedoch nicht. Er wohnte im Streitjahr in den Niederlanden und hatte außer dem in Rede stehenden Honorar für das Rundfunkkonzert im Inland keine weiteren Einnahmen erzielt. Ihm stehen deswegen keine weiteren personenbezogenen Steuervergünstigungen im Inland zu, welche im Rahmen einer Steuerveranlagung zu berücksichtigen wären. Insbesondere betrifft dies den vom Kl. begehrten vollständigen Abzug der Sonderausgabenpauschale gemäß § 10c EStG 1990 sowie die vom Kl. ebenfalls beanspruchte Gewährung des Grundfreibetrags gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 1990. Der Senat hat bereits durch Urteile vom 19. 11. 2003, I R 34/02, a. a. O. sowie vom 19. 11. 2003, I R 57, 58/02, IStR 2004, 324,

entschieden, dass dieser Freibetrag einem beschränkt Steuerpflichtigen auch bei Durchführung einer Steuerveranlagung weder aus Gründen des Gemeinschaftsrechts noch aus verfassungsrechtlichen Gründen einer Gleichbehandlung (gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) mit Arbeitnehmern, die eine entsprechende künstlerische Tätigkeit ausüben, einzuräumen wäre. An beidem ist festzuhalten (s. auch *Gosch*, in: Kirchhof, a. a. O., § 50a Rz. 36).

Möglichkeit des Antrags auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG

bb) Im Übrigen trägt im deutschen Recht den durch das EuGH-Urteil vom 14. 2. 1995, C-279/93, a. a. O., verlangten gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen zwischenzeitlich § 1 Abs. 3 EStG 1990 und die hiernach gegebene Möglichkeit Rechnung, auf Antrag als fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt und als solcher im Wege der Veranlagung mit den Einkünften i.S. des § 49 Abs. 1 EStG 1990 besteuert werden zu können. Der Umstand, dass der Kl. die – gemeinschaftsrechtlich unbeanstandeten (vgl. EuGH v. 14. 9. 1999, C-391/97, *Gschwind*, EuGHE I 1999, 5491, BStBl II 1999, 841, IStR 1999, 597) – einschränkenden Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG 1990 im Streitjahr nicht erfüllte, rechtfertigt eine darüber hinausgehende Antragsveranlagung derzeit nicht (so eindeutig EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, a. a. O., dort Tz. 50; s. zur Abgrenzung auch die Schlussanträge des Generalanwalts *Léger* v. 6. 5. 2006 in jener Rs., dort Tz. 64 ff.).

Besonderheiten von Künstlerauftritten

cc) Schließlich verträgt sich eine Antragsveranlagung nicht ohne weiteres mit den tatsächlichen Besonderheiten eines nur gelegentlich oder einmalig im Inland auftretenden Künstlers, wie dies der Kl. ist. Denn veranlagt wird die Einkommensteuer als Jahressteuer. Für einen Steuerpflichtigen, der nur kurzfristig und sporadisch im Inland tätig wird, wird es oftmals an entsprechenden Einkünften in jenem Kalenderjahr fehlen, in dem ihm für diese Tätigkeit Aufwendungen entstehen. In einem solchen Fall (vorweggenommenen oder nachträglichen) Aufwandes wird dessen Berücksichtigung im Wege der vorfallbezogenen Erstattung gegenüber einer Veranlagung erleichtert, was wiederum dem Grundsatz einer verhältnismäßigen und schonenden Beachtung der Liquidität des Steuerpflichtigen Rechnung trägt.

Keine Notwendigkeit einer erneuten EuGH-Anrufung

5. Die Rechtsfolge, eine Antragsveranlagung unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht beanspruchen zu können, richtet sich in erster Linie nach nationalem Recht. Sie ergibt sich überdies unmittelbar aus den EuGH-Urteilen vom 12. 6. 2003, C-234/01, a. a. O. sowie vom 3. 10. 2006, C-290/04, a. a. O. Sie ist damit auch aus Sicht des Gemeinschaftsrechts geklärt, so dass es einer abermaligen Vorlage an den EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG nicht bedarf (vgl. EuGH v. 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, EuGHE 1982, 3415, BeckRS 2004, 72919).

6. Da die Vorinstanz eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat, war ihr Urteil aufzuheben. Die Klage war insgesamt abzuweisen.

x

x

x

xxxx

Gründe:

xxx

Anmerkung:

Die zur Entscheidung gestellte Entscheidung des BFH vom 10. 1. 2007 verstößt m. E. sowohl gegen Gemeinschafts- als auch gegen Verfassungsrecht.

I. Der BFH hätte meiner Auffassung zufolge das Verfahren aussetzen und eine Vorabentscheidung des EuGH einholen müssen. Die Entscheidung des EuGH vom 6. 10. 1982, Rs. 283/81, *CILFIT*, Slg. 1982, 3415, ist dagegen entgegen der Rechtsauffassung des BFH – nicht einschlägig. In besagtem Urteil kam der EuGH unter Tz. 4 de Tenors zu der Erkenntnis, dass eine Vorlageverpflichtung dann entfällt, wenn diese aufgrund einer früheren Entscheidung des EuGH sinnlos erscheint. Der EuGH führt wörtlich aus: „Dies gilt insbesondere dann, wenn die gestellte Frage tatsächlich bereits in einem gleich gelagerten Fall Gegenstand einer Vorabentscheidung gewesen ist oder wenn der Gerichtshof die betreffende Rechtsfrage in einer gesicherten Rechtsprechung gelöst hat, gleich in welcher Art von Verfahren sich diese Rechtsprechung gebildet hat, und selbst dann, wenn die strittigen Fragen nicht vollkommen identisch sind.“ In Tz. 5 der besagten Entscheidung vertieft der EuGH diese Grundgedanken indem er anmerkt, dass die Vorlageverpflichtung nur dann entfallen darf, wenn, „... die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.“

Bei einem Verstoß gegen die Vorlageverpflichtung geht das BVerfG von einer Verletzung des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG (gesetzlicher Richter) aus (BVerfG vom 15. 5. 2003, 1 BvR 552/03). Ein solcher Verstoß wird dann angenommen, wenn bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz bestimmenden Gedanken eine Entscheidung nicht mehr verständlich erscheint und offensichtlich unhaltbar ist. Dass ist schon dann der Fall, wenn ein letztinstanzliches Hauptsachengericht einer Vorlagepflicht trotz der seiner Auffassung nach bestehenden Entscheidungserheblichkeit der gemeinschaftsrechtlichen Frage – überhaupt nicht nachgeht, obwohl es selbst Zweifel hinsichtlich der richtigen Beantwortung der Frage hegt (grundsätzliche Verkennung der Vorsorgepflicht). Gleiches gilt in den Fällen, in denen das letztinstanzliche Hauptsachengericht in seiner Entscheidung bewusst von der Rechtsprechung des EuGH zu entscheidungserheblichen Fragen abweicht und gleichwohl nicht oder nicht neuerlich vorlegt (bewusstes Abweichen ohne Vorlagebereitschaft). Letztlich wird ein Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG im Falle des Nichtvorliegens einer einschlägigen Rechtsprechung des EuGH dann angenommen, wenn das letztinstanzliche Hauptsachengericht den ihm in solchen Fällen notwendig zukommenden Beurteilungsspielraum in unvertretbarer Weise überschritten hat (Unvollständigkeit der Rechtsprechung, vgl. hierzu: BVerfGE 75, 223).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtserkenntnisse hat der BFH meiner Auffassung zufolge mehrere Entscheidungen des EuGH unrichtig gewertet und ist zumindest im Zusammenspiel dieser Entscheidungen – von der klaren Rechtsprechung des EuGH abgewichen:

1. Eine Verletzung ist hier zunächst darin zu sehen, dass der EuGH im Vorabscheidungsverfahren des FG Berlin (v. 25. 8. 2003, 9 K 9312/99, EFG 2003, 1709) von den (unterstellten) Vorgaben des EuGH abgewichen ist (EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, 5933). Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass sich die vom FG Berlin gestellte Rechtsfrage

in einem Klageverfahren über die Antragsveranlagung stellte. Der EuGH hatte die Vorlagefrage in diesem Sinnzusammenhang zu beantworten. Dabei hat er in seinem Urteil das nationale Gericht angewiesen, im unterstellten Verfahren eine steuerliche Vergleichsberechnung durchzuführen. Dieser Anweisung ist der BFH durch die Rechtsprechung in der zur Beurteilung gestellten Entscheidung ausgewichen. Da der EuGH erkennbar von einer durchzuführenden Veranlagung ausgegangen ist (siehe auch EuGH v. 26. 10. 1995, C-191/94, *Kommission gegen Luxemburg*, Slg. 1995, I, 3685; v. 14. 2. 1995, C-270/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I, 225, Rn. 48) und eine Vergleichsberechnung für erforderlich erachtete, konnte der BFH unter Berücksichtigung der Entscheidung *CILFIT* (s. o.) gerade nicht davon ausgehen, dass die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass keine vernünftigen Zweifel an der Richtigkeit der Entscheidung aufkommen können.

2. Der BFH ist zudem auch von der Entscheidung des EuGH vom 26. 10. 1995, C-191/94, *Kommission gegen Luxemburg*, Slg. 1995, I, 3685, abgewichen.

In dieser auch als *Biehl II* genannten Entscheidung führt der EuGH unter Rn. 16 wörtlich aus: „*Dasselbe gilt für Rechtsvorschriften, nach denen der Steuerpflichtige, der nicht im Wege der Veranlagung besteuert wird, während der Steuerjahrs mindestens 9 Monate im Inland beschäftigt gewesen sein muss, um in den Genuss des Jahresausgleiches zu kommen.*“ Unter Rn. 18 fährt der EuGH wie folgt fort: „*Nach ständiger Rechtsprechung kann die Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit Bestimmungen des Vertrages, selbst wenn diese unmittelbar anwendbar sind, nämlich abschließend nur durch zwingende innerstaatliche Bestimmungen behoben werden, die dies. rechtliche Wirkung besitzen, wie die zu ändernden Bestimmungen ...*“ Die Kernaussage des EuGH besteht also darin, dass gemeinschaftsrechtlich gesehen eine verfahrensrechtliche Gleichbehandlung bezog auf das Veranlagungsverfahren vorgesehen ist; andere Verfahren zur Erstattung sind nur dann gemeinschaftsrechtlich gesehen akzeptabel, wenn sie „... dieselbe rechtliche Wirkung besitzen wie die zu ändernden Bestimmungen ...“. Der BFH erkennt u.a., dass das von ihm favorisierte Vereinfachte Erstattungsverfahren (§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG) die vom EuGH geforderten tatsächlichen Wirkungen verglichen mit dem Veranlagungsverfahren nicht entfaltet. Die Steuererstattung aufgrund des Vereinfachten Erstattungsverfahrens unterliegt z.B. keiner Verzinsung (FG Köln v. 27. 1. 2005, 2 K 3316/02, XXX). Darüber hinaus sind im Vereinfachten Erstattungsverfahren auch Verlustvor- bzw. -rückträge grundsätzlich gesehen nicht möglich. Der BFH hätte auf der Grundlage der Entscheidung des EuGH vom 6. 10. 1982 in der Rs. *CILFIT* (s.o.) aber auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BVerfG die Entscheidung in der Rechtssache *Biehl II* zwingend zur Anwendung bringen müssen; denn insoweit liegt eine klare und gesicherte Rechtsprechung vor.

3. Aber auch die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Schumacker* (v. 14. 2. 1995, C-279/93, Slg. I 1995, 225) sieht ein anderes Ergebnis vor, als vom BFH in der zur Besprechung gestellten Entscheidung festgestellt. Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass in der Ausgangssituation des Herrn *Schumacker* ähnliche rechtliche Rahmenbedingungen vorgelegen haben, wie im Falle des Herrn *Gerritse*. Im Falle *Schumacker* war das Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG ausgeschlossen. Allenfalls hätte er über § 163 AO ein Billigkeitsverfahren durchführen können. Auch Herr *Gerritse* standen im Kalenderjahr 1996 keine rechtlichen Möglichkeiten zu, eine entsprechende Erstattung herbeizuführen. Das Veranlagungsverfahren war ebenfalls wegen § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht gegeben. Das Vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG war nicht durchführbar, da die tatbestandlichen Voraussetzungen nicht vorgelegen haben (Betriebsausgaben von mehr als 50 %); auch das Ver-

anlagungsverfahren zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) war nicht einschlägig, da die inländischen Einkünfte des Kl. nicht mindestens 90 % seiner Welteinkünfte betragen haben. Der BFH drängt den Kl. des Ausgangsverfahrens damit aus dem Verfahren, indem er von ihm fordert, er hätte ein anderes Verfahren, das tatbestandlich gesehen nicht anwendbar ist, beschreiten müssen. Insofern ist Rn. 48 der Entscheidung Schumacker (s. o.) einschlägig. Der EuGH führt hier deutlich aus: „*Aus alledem folgt, dass Art. 48 des Vertrages die verfahrensrechtliche Gleichbehandlung gebietsfremder Gemeinschaftsangehöriger mit gebietsansässigen Inländern vorschreibt. Die Weigerung, die für gebietsansässige Inländer bestehenden Jahresvergleichsverfahren auf gebietsfremde Gemeinschaftsbürger anzuwenden, stellt eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung dar.*“ Die Begründung des BFH, die Entscheidung *Schumacker* beziehe sich nur auf Bürger, die ihr überwiegendes Einkommen in Deutschland bezogen hätten, liegt aufgrund der allgemeinen Formulierung des EuGH unter Rn. 48 neben der Sache. Vor diesem Hintergrund hat selbst der deutsche Gesetzgeber sowohl das in § 1 Abs. 3 EStG verankerte Verfahren zur Antragsveranlagung im Rahmen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht geschaffen, zum anderen aber auch das in § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG verankerte Verfahren zur Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer.

II. Entgegen der Rechtsauffassung des BFH in der oben genannten Entscheidung verstößt der Ausschluss der Selbständigen vom Veranlagungsverfahren auch gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Soweit sich das höchste deutsche Steuergericht auf seine Entscheidung vom 19. 11. 2003 (I R 34/02, BStBl II 2004, 773) beruft, ergibt sich daraus nichts anderes. Selbständige und nichtselbständig Tätige sind im Rahmen der Gleichheit im Steuerrecht zwingend gleich zu behandeln. Soweit der BFH von der Prämisse ausgeht, im Inland beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer verfügten regelmäßig allein über Lohneinkünfte im Tätigkeitsstaat, so dass die Berücksichtigung ihrer persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat mangels ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte dort oftmals scheitert, geht diese Feststellung an den tatsächlichen Gegebenheiten vorbei. Die durch den BFH hervorgehobene Personengruppe fällt nämlich allein unter den Tatbestandsbereich des § 1 Abs. 3 EStG. In der Gruppe derjenigen, die der Antragsveranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG unterliegen, sind nur solche Persönlichkeiten erfasst, die ausschließlich für eine beschränkte zeitliche Dauer in Deutschland tätig werden. Warum sollte ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, verglichen mit Herrn *Gerritse*, in Deutschland eine Antragsveranlagung durchführen können, während dieses bei Herrn *Gerritse* selbst, der ebenfalls nur kurz in Deutschland im Wege der Selbständigkeit tätig wurde, nicht der Fall sein soll. Gerade dieser Vergleich offenbart die Brisanz der rechtlichen Argumentation des BFH. Eine davon zu trennende Frage ist, ob im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ebenfalls der Grundfreibetrag zu gewähren ist. Auch insofern ist m. E. von einem verfassungsrechtlichen Gebot auf Gleichbehandlung i. S. des Art. 3 Abs. 1 GG auszugehen. Der vom BFH hervorgehobene soziale Charakter des Grundfreibetrages ist bei kurzfristig im Inland tätig werdenden Arbeitnehmern nicht anders ausgeprägt als bei hier kurzfristig tätig werdenden Selbständigen.

III. Der BFH hat zur oben genannten Entscheidung ebenfalls eine Pressemitteilung herausgegeben. Im dritten Abs. der Pressemitteilung deutet er eine interessante Entwicklung an. Auf der Grundlage der Entscheidung des EuGH in der Rs. *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (3. 10. 2006, C-290/04) scheint der BFH der Rechtsauffassung zu sein, dass ein Steuerabzugsverfahren seit Geltung der Beitreibungs-Richtlinie 2001/44/EG nicht mehr gerechtfertigt sein könnte. Bekanntermaßen hat der EuGH in seiner zuvor genannten Entscheidung vom 3. 10. 2006 in Sachen *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* eine Rechtfertigung der

bestehenden Benachteiligung im Rahmen der Steuerhebung auf der Grundlage der fehlenden bilateralen Vollstreckungsmöglichkeit angenommen. Der Fall *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* spielte nämlich im Kalenderjahr 1993, also vor Erweiterung der Beitreibungsrichtlinie auf die direkten Steuern.

Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt (EA/StR), Steuerberater, Bielefeld