Rücknahmen

Gewerbesteuerpflicht für im Ausland erzielte Einkünfte einer Berufssportlerin

DBA-Frankreich Art. 12 Abs. 2; DBA-Griechenland Art. XI; GewStG § 2 Abs. 1

I R 28/03, IStR 2003, 495.

Ausschlusstatbestand oder Abgeltungswirkung gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG

§ 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG

I R 37/03, IStR 2003, 495.

FG: Entscheidung

Folgeentscheidung des FG Berlin zu Gerritse

EStG §§ 25 ff., 32b Abs. 2, 50a Abs. 4 Sätze 2–4, Abs. 5 Satz 1

Die Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheids vom 3. 12. 1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. 6. 1999 verpflichtet, gegenüber dem Kläger einen Einkommensteuerbescheid für 1996 zu erlassen, mit dem die veranlagte Einkommensteuer auf ... festgesetzt wird (ESt-Berechnung unter Anwendung der ESt-Grundtabelle sowie des Progressionsvorbehalts im Sinne von § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 1996). Im Übrigen wird die Klage abgewiesen. *(amtlicher Leitsatz)*

FG-Berlin, Urt. v. 25. 8. 2003, 9 K 9312/99, vgl. hierzu schon EuGH-Vorlage in IStR 2001, 443 sowie das nachfolgende EuGH-Urteil in IStR 2003, 458, Revision beim BFH unter I R 87/03

Sachverhalt:

Der alleinstehende Kläger (Kl.) ist Niederländer und hatte im Streitjahr 1996 in Deutschland weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt inne (vgl. §§ 8 und 9 AO 1977). Am 25. 4. 1996 hatte er im Auftrag der ...-GmbH (künftig: GmbH) einen Auftritt als selbstständig tätiger Schlagzeuger (Solist) im Rahmen einer vom ... in Berlin „live" ausgestrahlten Rundfunksendung. In einem zuvor geschlossenen „Mitwirkendenvertrag" übertrug der Kl. der GmbH auch die umfassenden Senderechte. Das Honorar für alle diese Leistungen war nur als ein Gesamtbetrag vereinbart und betrug 6 007,55 DM. Der Radiosender behielt von dem Honorar namens und im Auftrag der GmbH einen Anteil i. H. von 25 v. H. (= 1 501,89 DM) als pauschale Einkommensteuer sowie zusätzlich den Solidaritätszuschlag hierauf (= 112,64 DM) und 393,02 DM Umsatzsteuer ein und führte diese Beträge an das örtlich zuständige Berliner Finanzamt, den Bekl., ab. Der Kl. erzielte im Streitjahr 1996 außerdem noch nach deutschem Steuerrecht ermittelte Einkünfte i. H. von umgerechnet insgesamt 55 000 DM (nach Abzug der mit den entsprechenden Bruttoeinnahmen zusammenhängenden Betriebsausgaben = Nettoeinkünfte) in seinem Wohnsitzstaat (Niederlande) sowie in Belgien.

Am 4. 9. 1998 ging beim Bekl. eine Einkommensteuererklärung nebst Einnahme-Überschussrechung nach § 4 Abs. 3 EStG i. d. F. des JStG 1997 vom 20. 12. 1996 (BGBl I, 2049) – EStG 1996 – ein, wonach der Gewinn aus seiner selbstständigen Tätigkeit in Deutschland nach Abzug von näher spezifizierten Betriebsausgaben, die zwischen den Beteiligten dem Grund und der Höhe nach unstreitig sind (768 DM Werbe- und Reisekosten sowie 200 DM Telefonkosten = 968 DM insgesamt) 5 039,55 DM betrage. Der Kl. beantragte in einem Begleitschreiben die Durchführung einer Jahreseinkommensteuerveranlagung. Der Bekl. prüfte die Möglichkeit einer sog. Antragsveranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG 1996. Diese Vorschrift war aber u. a. wegen Überschreitung der Grenze für die weiteren ausländischen Einkünfte (Obergrenze: 12 000 DM Nettoeinkünfte, vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 22. Aufl., § 1 Rz. 55 m. w. N.) nicht anwendbar. Er lehnte deshalb eine Einkommensteuerveranlagung unter Hinweis auf § 50 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG 1996 ab. Der Einspruch, den der Kl. auf eine Verletzung des EG-Vertrages i. d. F. des Vertrages von Nizza vom 26. 2. 2001 (BGBl II 2001, 1667) stützte, hatte keinen Erfolg.

Mit seiner Klage macht der Kl. geltend, dass er nach dem *Biehl*-Urteil des EuGH einen Anspruch auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung habe (vom 8. 5. 1990, Rs. C-175/88, DStR 1991, 454).

Das FG legte den Fall dem EuGH vor (vgl. IStR 2001, 443 m. Anm. *Grams/Molenaar*), der am 12. 6. 2003 sein Urteil fällte (vgl. IStR 2003, 458 m. Anm. *Grams/Molenaar*).

Der Kl. ist auf Grund des Ergebnisses des Vorabentscheidungsverfahrens der Ansicht, dass er einen Anspruch auf eine Einkommensteuerveranlagung unter Berücksichtigung der geltend gemachten Betriebsausgaben habe. Die Einkommensteuer sei dabei auf 0 DM festzusetzen, da bei ihm gemäß dem Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG eine sog. Antragsveranlagung unter Berücksichtigung des in die Einkommensteuer-Grundtabelle eingearbeiteten Grundfreibetrags i. H. von 12 095 DM – wie sie das EStG 1996 für in Mitgliedsstaaten der EU oder des EWR ansässige Arbeitnehmer, die künstlerische Tätigkeiten in Deutschland ausübten, vorsehe – durchzuführen sei (§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1996).

Die vom Kl. in Belgien sowie in Niederlanden erzielten Einkünfte könnten nach den Grundsätzen des *Asscher*-Urteils des EuGH (v. 27. 6. 1996, C-107/94, IStR 1996, 329, m. Anm. *Rainer*) in Deutschland nicht – auch nicht im Wege eines Progressionsvorbehalts – in die Einkommensbesteuerung miteinbezogen werden, da seine Grundfreiheiten nach dem EG-Vertrag durch einen zweifachen Progressionsvorbehalt (im Tätigkeits- und im Ansässigkeitsstaat) verletzt werden würden.

Aus den Gründen:

Die vom Kl. erhobene Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1, 2. Alt. FGO) auf Erlass eines ihn begünstigenden Verwaltungsakts i. S. von § 118 Satz 1 AO 1977 (= Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 1996) ist zulässig, aber nur teilweise begründet.

Anspruch auf Durchführung einer ESt-Jahresveranlagung

Der Kl. hat trotz seiner unstreitig nur beschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1996) einen Anspruch auf Durchführung der von ihm begehrten Jahresveranlagung zur Einkommensteuer für 1996 durch den hierfür nach § 19 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 unstreitig örtlich zuständigen Bekl. Bei der Besteuerung der von ihm im Inland erzielten Einkünfte ist die auf der Basis des § 32a Abs. 1 EStG 1996 aufgestellte sog. ESt-Grundtabelle anzuwenden. Gleichzeitig sind aber auch die von ihm in seinem Wohnsitzstaat (Niederlande) sowie die in Belgien erzielten (Netto-)Einkünfte im Wege des sog. Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 1996 bei der Berechnung des auf die in Deutschland erzielten Einkünfte mitzuberücksichtigen, so dass sich eine Jahreseinkommensteuerschuld in der im Urteilstenor ausgewiesenen Höhe ergibt.

1. a) An die vom EuGH im *Gerritse*-Urteil wie auch an die in anderen Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG eingeholten Entscheidungen dieses Gerichtshofs – insbesondere zur Auslegung des EG-Vertrages als sog. primärem europäischen Recht – ist nicht nur der erkennende Senat, sondern sind auch alle anderen Gerichte in Deutschland gebunden, es sei denn, sie würden die in der *Gerritse*-Entscheidung vom EuGH beantwortete Vorlagefrage in einem weiteren Vorabentscheidungsverfahren dem EuGH erneut zur Überprüfung seiner Rechtsprechung vorlegen. Dies gilt auch für die Beurteilung von Rechtsverhältnissen, die bereits vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschrift betreffenden Streit vorliegen (ständige Rechtsprechung des EuGH, des BVerfG und des BFH, vgl. nur zuletzt Schlussanträge des GA *Leger* vom 17. 6. 2003 in der Rs. C-453/00, veröffentlicht im Internet; BVerfG, Beschl. v.

8. 4. 1987, 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 ff.; BFH, Urt. v. 18. 10. 2001, V R 106/98, BFHE 196, 363, BStBl II 2002, 551; s. a. *Dauses*, Das Vorabentscheidungsverfahren nach Artikel 177 EWG-Vertrag, S. 14; *Wohlfahrt*, in: Grabitz/Hilf, Kommentar zur Europäischen Union, Art. 177 Tz. 71; *Everling*, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, S. 65 f.; *Borchardt*, in: Lenz, EG-Vertrag, 2. Aufl., Art. 234 Rz. 32 ff.; jeweils m. w. N.) . Diese Bindung gilt im Übrigen gemäß Art. 20 Abs. 3 GG auch für die Finanzverwaltung (BFH, a. a. O., unter 2.).

b) Das im Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG ergangene Urteil des EuGH vom 12. 6. 2003 stellt nach Überzeugung des erkennenden Senats unter Heranziehung der Entscheidungsgründe daher bindend fest, dass § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG 1996 im Streitfall unanwendbar ist. Denn bei einer Anwendung dieser Vorschrift durch das erkennende Gericht, wonach die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug auf Grund des § 50a EStG unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten gilt, könnte das Gericht nicht den vom EuGH in Rn. 54 der Entscheidungsgründe geforderten individuellen Steuerbelastungsvergleich durchführen (Gegenüberstellung der Einkommensteuerbelastung hinsichtlich der in Deutschland erzielten Einkünfte nach Abzug der damit zusammenhängenden Betriebsausgaben bei Anwendung des einheitlichen Steuersatzes i. H. von 25 v. H. i. S. von § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1996 einerseits sowie bei Anwendung des für Gebietsansässige geltenden progressiven Steuersatzes i. S. der ESt-Grundatbelle, § 32a Abs. 4 EStG 1996, andererseits). Eine individuelle Steuerberechnung auf Grund der „Nettoeinkünfte" = Einkünfte i. S. von § 2 Abs. 1 EStG 1996 nach Maßgabe der ESt-Grundtabelle oder der ESt-Splittingtabelle (§ 32 a Abs. 5 EStG 1996) sieht das für den Veranlagungszeitraum 1996 gültige deutsche Einkommensteuer-Verfahrensrecht nämlich sowohl für Gebietsansässige als auch für Gebietsfremde (= beschränkt Steuerpflichtige i. S. von §§ 49 und 50 EStG 1996) nur innerhalb eines jahresbezogenen Veranlagungsverfahrens vor, weil die Einkommensteuer kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung eine Jahressteuer ist (§ 2 Abs. 6 und 7 EStG 1996).

Rolle sogenannter Erstattungszinsen

c) Die Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung i. S. von §§ 25 ff. EStG 1996 hat im Übrigen für den betreffenden Steuerpflichtigen u. a. den (sachlich auch bei beschränkt Steuerpflichtigen begründeten) Vorteil, dass der betreffende Antragsteller eines solchen Verfahrens (im Gegensatz etwa zur Durchführung eines bloßen Steuerabzugs-Ermäßigungsverfahrens, vgl. dazu *Schnitger*, FR 2003, 745 ff., 754/755 m. w. N.) bei einem positiven Überschuss seiner Einkommensteuer-Vorauszahlungen oder von einem Dritten für seine Rechnung einbehaltenen Einkommensteuer-Abzugsbeträge über die letztlich festzusetzende Einkommensteuer einen Anspruch auf Zahlung von sog. Erstattungszinsen hat (§ 233a Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO 1977; Zinsanspruch nur bei Festsetzung einer Jahressteuer, vgl. *Ruban*, in: H/H/Sp, AO/FGO, 10. Aufl., § 233a AO Rz. 7; a. A. wohl *Suhrbier-Hahn*, EuZW 2003, 465). Die Anwendung dieser Vorschrift auf Steuerpflichtige i. S. von § 50a Abs. 4 Satz 1 EStG 1996 erscheint dem erkennenden Senat schon deshalb als sachgerecht, weil die dort angesprochenen Berufsgruppen (selbstständig tätige, beschränkt steuerpflichtige Künstler, Berufssportler, Journalisten u. a.) auf Grund des Einkommensteuereinbehalts an der Quelle i. H. von 25 v. H. ihrer Bruttoeinnahmen wegen der damit verbundenen nicht unerheblichen Liquiditätseinbuße finanziell schlechter gestellt sind als vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige Künstler, Berufssportler, Journalisten u. a., bei denen nach dem EStG 1996 unstreitig kein solcher Einbehalt vorzunehmen ist (vgl. dazu grundlegend *Grams*, RIW 1997, 763 ff., ferner *Hofbauer*, IStR 2002, 839 ff., 841, jeweils m. w. N.).

Gleichstellung von selbstständigen und unselbstständigen ausländischen Künstlern, Sportlern u. a.

Für die Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung des Kl. i. S. von §§ 25 ff. EStG 1996 spricht auch, dass auf diese Weise verfahrensrechtlich eine Gleichstellung von selbstständig tätigen gebietsfremden Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten u. a. mit nichtselbstständig tätigen gebietsfremden Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten u. a. aus dem EU-Ausland erreicht wird, denen der deutsche Gesetzgeber in Umsetzung der *Biehl*- und *Schumacker*-Urteile des EuGH mit Wirkung ab 1. 1. 1996 ein (von der Höhe ihrer in Deutschland erzielten Einkünfte unabhängiges) Jahresveranlagungswahlrecht zur Einkommensteuer eingeräumt hat (§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1996). Aus dem *Schumacker*-Urteil ergibt sich auch, dass die Finanzverwaltung den Kl. mit seinem Anliegen gegen dessen Willen nicht etwa nur auf ein (gesondert durchzuführendes) Billigkeitsverfahren nach § 163 AO 1977 verweisen darf (vgl. dazu aber Tz. 2.5 des Schreibens des BMF vom 23. 1. 1996, IV B 4 – S 2303 – 14/96, BStBl 1996, 89; *Schauhoff*, IStR 1997, 5), denn das Verfahren nach § 163 AO 1977 und das Einkommensteuerveranlagungsverfahren sind nach Ansicht des EuGH nicht gleichwertig (Rn. 57 des *Schumacker*-Urteils in IStR 1995, 126, 129).

Ermöglichung des Betriebsausgabenabzuges

2. a) Auf Grund der Aussage des EuGH in Leitsatz 1 seines Urteils im Vorabentscheidungsverfahren steht für den erkennenden Senat ferner bindend fest, dass sowohl § 50 Abs. 5 Satz 1 als auch § 50a Abs. 4 Sätze 2 bis 4 EStG 1996 insoweit im Streitfall unanwendbar sind, als der Kl. einen Anspruch auf Festsetzung der Einkommensteuer für die in Deutschland im Streitjahr erzielten Einkünfte nach der Gewinnermittlungsmethode hat, welche für einen vergleichbaren Inländer gelten würde. Ein Inländer könnte im Rahmen der für Unternehmer, die wie der Kl. Einkünfte aus freiberuflicher Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1996) erzielen, geltenden Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 3 EStG von den vom ihm vereinnahmten Bruttoerlösen sämtliche mit der selbstständigen Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1996) abziehen. Dies kann demgemäß auch der Kl., so dass sich im Streitfall steuerpflichtige Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1996 i. H. von 4 646,53 DM (= 5 039,55 DM ./. 393,02 DM Umsatzsteuer) ergeben.

b) Für diese nach deutschem Einkommensteuerrecht unstreitig im Inland steuerpflichtigen Einkünfte des Kl. aus selbstständig ausgeübter künstlerischer Tätigkeit betreffend seine Darbietung zur Ermöglichung der Tonaufnahme des Konzerts selbst sowie zum anderen der zeitgleichen Ausstrahlung der Tonaufnahme als Livesendung im Rundfunk (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG 1996 sowie allgemein BFH, Urt. v. 12. 11. 1986, I R 268/83, BFHE 148, 453, BStBl II 1987, 372) steht nach Art. 9 Abs. 2 Satz 2 DBA-Niederlande vom 16. 6. 1959 (BGBl II 1960, 1782) i. d. F. des Zweiten Zusatzprotokolls vom 21. 5. 1991 (BGBl II 1991, 1429) der Bundesrepublik Deutschland als sog. Tätigkeitsstaat das umfassende Besteuerungsrecht zu. Die genannte Vorschrift entspricht inhaltlich bei ihrer Anwendung auf den Streitfall der Regelung in Art. 17 Abs. 1 OECD-MA 2003 (künftig: MA; vgl. *Schauhoff*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, DBA-Niederlande Art. 9 Rz. 3 und 50 ff. m. w. N. sowie *Stockmann*, in: Vogel, DBA, 4. Aufl., Art. 17 Rz. 64). Zu Art. 17 Abs. 1 MA ist es aber anerkannt, dass bei einer Vergütung für einen Live-Auftritt im Rundfunk oder Fernsehen auch etwaige Honorarbestandteile, die auf die Überlassung der Senderechte u. ä. m. für

die Ausstrahlung der Ton- bzw. Bildaufnahme an Dritte entfallen mögen, in den Anwendungsbereich allein dieser Regelung über das Besteuerungsrecht fallen (und nicht etwa unter Art. 12 Abs. 1 MA = Art. 15 Abs. 1 DBA-Niederlande, die Einkünfte aus Lizenzgebühren behandeln, vgl. dazu Nr. 9 Satz 2 des Musterkommentars der OECD zu MA Art. 17; *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, a. a. O., MA Art. 17 Rz. 18; *Stockmann*, in: Vogel, a. a. O., Art. 17 Rz. 43; s. a. BMF-Schrb. in BStBl 1996, 89, Beispiel 6a zu Tz. 2.3, 2.4).

3. a) Nach übereinstimmender Ansicht des EuGH sowie der höchstrichterlichen nationalen Rechtsprechung führt eine vom EuGH festgestellte Unvereinbarkeit nationaler Bestimmungen mit dem primären Gemeinschaftsrecht grundsätzlich nicht zur Nichtigkeit der betreffenden nationalen Norm, es sei denn, das nationale Recht würde dies ausdrücklich so vorsehen (ist im Streitfall nicht gegeben; vgl. dazu EuGH-Urt. v. 4. 4. 1968, Rs. 34/67, EuGHE 1968, 363 ff., 374, und v. 9. 3. 1978, Rs. 106/77, EuGHE 1978, 629 ff., 646; BVerwG, Urt. v. 29. 11. 1990, 3 C-77.87, BVerwGE 87, 154 ff.; vgl. außerdem *Dauses* und *Everling*, a. a. O.). Das Urteil des EuGH führt vielmehr zur Unanwendbarkeit der entgegenstehenden innerstaatlichen Vorschrift (vgl. dazu allgemein BVerfG in BVerfGE 75, 223 ff., 244 f., sowie Urt. v. 28. 1. 1982, 1 BvR 1025/82, 1 BvL 16/83 und 10/91, BVerfGE 85, 191 ff., 204; *Birk*, in: H/H/Sp, AO/FGO, 10. Aufl., § 4 Rz. 271, m. w. N.; *Birkenfeld*, StuW 1998, 55 ff., 61, jeweils m. w. N.). Im Übrigen bleibt das dem Gemeinschaftsrecht nicht widersprechende nationale Recht weiter anwendbar. Der Mitgliedstaat mit abweichendem nationalen Recht ist aber verpflichtet, den unanwendbaren Teil seines Rechts aufzuheben oder zu ändern, soweit es nicht gemeinschaftsrechtskonform ist (vgl. dazu *Di Fabio*, NJW 1990, 947 ff., 950, m. w. N.).

„Gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung"

b) Auf Grund der Unanwendbarkeit des § 50a Abs. 4 Sätze 2 bis 4 sowie des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG 1996 entsteht im Streitfall aber eine große Lücke im System der Einkommensbesteuerung von selbstständig tätigen, beschränkt steuerpflichtigen Künstlern und von den anderen, in § 50a Abs. 4 EStG 1996 aufgeführten beschränkt Steuerpflichtigen. Diese Lücke kann nach Auffassung des erkennenden Senats bis zum Vorliegen einer Reaktion des nationalen Gesetzgebers auf das Urteil des EuGH im hiesigen Vorabentscheidungsverfahren nur im Wege sog. gesetzesübersteigender richterlicher Rechtsfortbildung geschlossen werden (vgl. zu dieser Art der Rechtsfortbildung allgemein *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Teil II Kap. 5 Abschn. 4, zur richterlichen Rechtsfortbildung speziell im Steuerrecht *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., § 5 Rz. 71 ff., m. w. N. sowie zur Rechtsfortbildung durch den BFH als Aufgabe des obersten Fachgerichts in Steuersachen i. S. von § 11 Abs. 4 und 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, *Sunder-Plassmann* und *Lange*, in: H/H/Sp, a. a. O., § 11 Rz. 93 ff. und § 115 Rz. 145 ff., jeweils m. w. N.). Die gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung ist nach *Larenz*, a. a. O., zwar als Rechtsfortbildung „extra legem", aber „intra ius" zu verstehen, bewegt sich also innerhalb des Rahmens der Gesamtrechtsordnung und der ihr zu Grunde liegenden Rechtsprinzipien.

c) Bei der Rechtsfortbildung muss das erkennende Gericht nicht nur die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben auf Grund der sog. Grundfreiheiten des EG-Vertrages (Art. 39 ff.) in ihrer Auslegung durch den EuGH, sondern auch den Grundrechtskatalog des GG und hier insbesondere den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1) beachten, der auch gegenüber natürlichen Personen mit ausländischer Staatsangehörigkeit gilt (vgl. BFH, Urt. v. 20. 4. 1988, I R 219/82, BFHE 154, 38, BStBl II 1990, 701, unter B.4.a.; *Dürig*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Rz. 285, jeweils m. w. N.).

d) Ferner können sich grundsätzlich auch Vorgaben aus dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 DBA-Niederlande ergeben, wie der BFH bereits einmal speziell zu diesem DBA positiv entschieden hat (BFH, Urt. v. 14. 3. 1989, I R 20/87, BFHE 157, 77, BStBl II 1989, 649; s. a. zur Verletzung der Diskriminierungsverbote nach dem DBA-Philippinen sowie dem DBA-USA Urteile v. 22. 4. 1998, I R 54/96, BFHE 186, 89, BFH/NV 1998, 1290, sowie v. 29. 1. 2003, I R 6/99, DB 2003, 1200, mit Anm. *Thömmes*). Nach einhelliger Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum ist Art. 24 Abs. 1 DBA-Niederlande aber nur dann verletzt, wenn die Staatsangehörigkeit – und nichts anderes – das nach innerstaatlichem Steuerrecht für die Schlechterstellung ausschlaggebende Merkmal ist (vgl. dazu *Thömmes*, in: Lehner, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Köln 1996 = Bd. 19 der DStJG, S. 95, m. w. N.). Da in Europa fast alle Staaten natürliche Personen nach den Kriterien „Wohnsitz" bzw. „gewöhnlicher Aufenthalt" besteuern, hat das DBA-Diskriminierungsverbot nur geringe praktische Bedeutung (*Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, a. a. O., MA Art. 24 Rz. 14). In Bezug auf Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU wie den Kl. als beschränkt Steuerpflichtigen ist im vorliegenden Zusammenhang kein Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 DBA-Niederlande denkbar, da die heranzuziehenden Normen des EStG nicht speziell EU-Staatsangehörige gegenüber Nicht-EU-Staatsangehörigen benachteiligen (im Gegenteil: § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1996, auf den nachstehend im Einzelnen noch einzugehen sein wird, stellt die EU- und EWR-Staatsangehörigen bewusst und gewollt besser als alle anderen vergleichbaren beschränkt Steuerpflichtigen [Arbeitnehmer]).

4. a) Im Streitfall hält der erkennende Senat in Bezug auf die materiell-rechtliche Ausgestaltung der erforderlichen Einkommensteuer-Jahresveranlagung beim Kl. für das Streitjahr 1996 eine (inhaltlich begrenzte) analoge Anwendung der vom Gesetzgeber gerade mit Wirkung ab 1. 1. 1996 neu eingeführten Vorschriften über die sog. Antragsveranlagung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit einer EU- oder EWR-Staatsangehörigkeit, wie sie der Kl. aufweist (§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 i. V. m. Abs. 1 bis 3 EStG 1996), unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) für verfassungsrechtlich zwingend erforderlich (gleicher Ansicht: *Harald Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Rz. 5.137 = S. 173; *ders.* in StuW 2000, 369 ff., 372; ähnlich *Jürgen Lüdicke*, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, S. 659 u. 669; jüngst auch *Reuter/Klein*, IStR 2003, 634 ff., 636 unter besonderer Fokussierung der Auswirkungen des *Gerritse*-Urteils auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen von beschränkt Steuerpflichtigen).

Eine solche Antragsveranlagung war auch im ursprünglichen Gesetzesentwurf der Bundesregierung (JStG 1997 mit insoweit rückwirkender Geltung ab 1. 1. 1996) für natürliche Personen wie den Kl. (selbstständige, beschränkt steuerpflichtige Künstler und die anderen in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG 1996 genannten Berufsgruppen) vorgesehen (s. BT-Drs. 13/4839, S. 78/79). Der vom BMF ausgearbeitete Gesetzesvorschlag wurde jedoch im Zuge der parlamentarischen Beratungen u. a. aus Gründen der Praktikabilität der Besteuerung (sonst u. U. Notwendigkeit der Ermittlung umfangreicher ausländischer Einkünfte für die Anwendung des Progressionsvorbehalts) zu Gunsten einer Beibehaltung des bisherigen Quellensteuererhebungsverfahrens mit definitiver Besteuerungswirkung (unter gleichzeitiger Anhebung des Brutto-Quellensteuersatzes bei künstlerischen Einkünften von 15 auf 25 v. H., vgl. dazu im Einzelnen Regierungsdirektor im BMF *Scheurle*, IStR 1997, 65, 66 m. w. N.) verworfen.

b) Es kann nach Auffassung des erkennenden Senats im Streitfall dahinstehen, ob die Differenzierung des Gesetzgebers hinsichtlich der Gewährung des Rechts auf eine sog. Antrags-Jahres-

veranlagung mit der Folge der Besteuerung nach dem progressiven Tarif unter Einbeziehung des Grundfreibetrags danach, ob der betreffende beschränkt steuerpflichtige Künstler die nach dem EStG 1996 in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte als Einkünfte aus nichtstselbständiger Tätigkeit (Arbeitnehmer) oder als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (Freiberufler) erzielt hat, mit den Grundfreiheiten der Art. 39 ff. EG vereinbar ist oder nicht (das im Vorabentscheidungsverfahren ergangene Urteil nimmt zur gemeinschaftsrechtlichen Kompatibilität einer Besteuerung den selbstständig tätigen Künstler nach einem einheitlichen Steuersatz i. H. von 25 v. H. der Nettoeinkünfte – wie vom EuGH angedacht – mit der Begünstigungsregelung in § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1996 nicht speziell Stellung; der erkennende Senat hat diese Frage in seinem Vorlagebeschluss auch nicht angesprochen; der schwedische Regeringsrätt hat eine inhaltlich vergleichbare Frage, bezogen auf das schwedische Einkommensteuerrecht, mit Beschl. v. 10. 4. 2003 dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt, Az. des EuGH: C-169/03; s. zum Ganzen jüngst *Grams/Molenaar*, IStR 2003, 267, 268/269, m. w. N.).

c) aa) Die Differenzierung in § 50 EStG 1996, die allein Berufstätigen aus der EU oder dem EWR, die als nichtselbstständig Beschäftigte in Deutschland Einkünfte erzielen, insbesondere bei nur kurzzeitiger Berufstätigkeit im Inland wegen der unterschiedslosen Gewährung des vollen Grundfreibetrags i. H. von 12 095 DM (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 1996) in Verbindung mit den – allerdings allen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern zustehenden – weiteren persönlichen Steuerermäßigungsmöglichkeiten nach § 50 Abs. 1 Satz 6 EStG erhebliche Steuervergünstigungen zukommen lässt, ist zumindest nach den Maßstäben von Art. 3 Abs. 1 GG sachlich nicht hinreichend gerechtfertigt. Freiberufler haben gegenüber Arbeitnehmern im Zusammenhang mit ihrer Berufstätigkeit in der Regel höhere Aufwendungen zu tragen, da sie z. B. die – grundsätzlich ertragsunabhängig anfallenden – Kosten für die Infrastruktur eines eigenen Unternehmens (personelle und sächliche Mittel) sowie die Aufwendungen für Werbung, Fortbildung und Akquisition neuer Aufträge und nicht zuletzt die Kosten für ihre soziale Absicherung ganz allein tragen müssen. Dementsprechend nimmt der Gesetzgeber des EStG bei gebietsansässigen Steuerpflichtigen hinsichtlich des anwendbaren Steuersatzes aus gutem Grund keine Differenzierung zwischen Arbeitnehmern und Freiberuflern vor (zur Vereinbarkeit des sog. Mindeststeuersatzes i. H. von 25 v. H., der in den Jahren 1996 bis 1998 angesichts eines sog. Eingangssteuersatzes i. H. von 25,9 v. H. nur die Bedeutung eines Ausschlusses des Grundfreibetrags hatte und den der Gesetzgeber für die Einkommensteuerveranlagung beschränkt steuerpflichtiger Selbstständiger im Gegensatz zu vergleichbaren Arbeitnehmerfällen nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG 1996 statuiert hat, mit den Grundfreiheiten nach dem EG-Vertrag s. FG Düsseldorf, Urt. v. 25. 4. 2002, 11 K 5753/99, EFG 2002, 916, Az. der Revision beim BFH: I R 34/02; *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, a. a. O., Art. 24 Rz. 16, sowie *Lüdicke*, IStR 2001, 286, jeweils unter Berufung auf das *Asscher*-Urteil des EuGH).

bb) Allein der Umstand, dass wegen des gleichzeitig vorgesehenen Progressionsvorbehalts für die im Wohnsitzstaat oder anderen Staaten erzielten weiteren Einkünfte vom Veranlagungsfinanzamt mitunter komplizierte Sachverhaltsermittlungen und Steuerberechnungen vorzunehmen sind (so schon Gesetzesbegründung der Bundesregierung zum JStG 1996, BT-Drs. 13/1558, S. 158/159, sowie *Kischel*, IStR 1995, 368, 372 und *Scheurle*, IStR 1997, 65, 66) kann eine solche Unterscheidung nach Ansicht des erkennenden Senats nicht tragfähig legitimieren, da auch bei den Veranlagungen beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer im Inland die Zahl der grenzüberschreitenden Sachverhalte in den letzten 20 Jahren deutlich zugenommen hat und auch hier deshalb gehäuft komplizierte Fälle zu bearbeiten sind (Beispiel: grenzüberschreitender Arbeitnehmerverleih, vgl. dazu beispielhaft den Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH vom 4. 9. 2002, I R 21/01, BFHE 200, 265, BStBl II 2003, 306). Im Übrigen könnte das Verfahren der Erfassung der ausländischen Einkünfte stark vereinfacht werden, wenn der Gesetzgeber auch hier eine Regelung treffen würde, wie er sie bei einer Antragsveranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG 1996 mit Wirkung ab 1. 1. 1996 eingeführt hat (= § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG 1996).

cc) Das Argument, Arbeitnehmer verfügten oftmals allein über Lohneinkünfte im Tätigkeitsstaat, so dass die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im Wohnsitzstaat mangels ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte dort scheitere (vgl. dazu *Gosch*, in: Kirchhof, EStG-Kompaktkommentar, 3. Aufl., § 50 Rz. 26), vermag angesichts der Regelung der auf solche Sachverhalte zugeschnittenen weiteren Ausnahmeregelung in § 1 Abs. 3 EStG 1996 (der Steuerpflichtige muss nur im Ausland geringere Nettoeinkünfte als 12 001 DM p. a. erzielt haben, um den Vorteil der umfassenden Inländer-Jahresveranlagung erhalten zu können) ebenfalls nicht zu überzeugen. Aus der Begründung des Gesetzesentwurfs zur Einführung von § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1996 im Rahmen des JStG 1996 ergibt sich denn auch, dass der Gesetzgeber die Antragsveranlagung wohl deshalb auf die Arbeitnehmergruppe unter den beschränkt steuerpflichtigen Berufstätigen beschränkt hat, weil die beiden einschlägigen EuGH-Urteile, aus denen er einen Anspruch von EU- und EWR-Staatsangehörigen auf Durchführung einer Jahresveranlagung herausinterpretiert hat (*Biehl* und *Schumacker*), sich jeweils nur auf Fälle der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerbesteuerung bezogen (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 13/4839, S. 150).

dd) Zwar hat das BVerfG in seinen bisherigen Entscheidungen zu Einzelvorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht den Steuerausländer grundsätzlich in einer gegenüber der Besteuerungssituation für den Steuerinländer wesentlich anderen Situation gesehen, so dass es die betreffenden Normen des EStG bislang unbeanstandet gelassen hat (vgl. *Thömmes*, a. a. O., S. 93 mit Rechtsprechungsnachw.). Im Streitfall geht es aber nicht um eine Ungleichbehandlung zwischen Steuerinländern und Steuerausländern, sondern um eine unterschiedliche Besteuerung innerhalb der Gruppe der Steuerausländer, je nachdem, ob es sich um Arbeitnehmer oder Nicht-Arbeitnehmer handelt. Im Übrigen erkennt auch der EuGH an, dass sich unbeschränkt Steuerpflichtige und beschränkt Steuerpflichtige nicht in der gleichen Situation befinden (einzige Ausnahme: der beschränkt Steuerpflichtige erzielt nahezu sein gesamtes Einkommen im Tätigkeitsstaat; vgl. Rn. 31 f. des *Schumacker*-Urteils, a. a. O.; Rn. 18 ff. des *Wielockx*-Urteils v. 11. 8. 1995, C-80/94, DB 1995, 2147, m. Anm. *Saß*; Rn. 20 f. des *Gschwind*-Urteils v. 14. 9. 1999, C-391, 97, IStR 1999, 597; Rn. 21 des *Zurstrassen*-Urteils v. 16. 5. 2000, C-87/99, IStR 2000, 335; Rn. 43 ff. des *Gerritse*-Urteils, a. a. O.; s. dazu auch *Thömmes*, IWB, Fach 11a, S. 647).

Der EuGH trägt dem u. a. dadurch Rechnung, dass er angesichts einer fehlenden gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung der Mitgliedstaaten der Europäischen Union zur umfassenden Harmonisierung ihrer Gesetze über die Festsetzung und Erhebung der direkten Steuern (vgl. Art. 93 EG) eine gewisse Höherbesteuerung des Steuerausländers gegenüber dem vergleichbaren Steuerinländer trotz bestehender DBA gemeinschaftsrechtlich für zulässig hält, wenn sich das Gesamteinkommen des ersteren aus Einkunftsquellen in mehreren Staaten zusammensetzt (Rn. 46 ff. des *Gilly*-Urteils v. 12. 5. 1998, C-336/96, IStR

1998, 336, m. Anm. *Rainer* und *Lehner*; s. a. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, a. a. O., WV vor Art. 39-55 Rz. 261 a. E.; *Saß*, DB 1998, 1482 ff., jeweils m. w. N.).

d) aa) Der erkennende Senat hält es daher zum einen für sachgerecht, für die Durchführung des Einkommensteuer-Jahresveranlagungsverfahrens beim alleinstehenden Kl. § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG 1996 insoweit analog anzuwenden, als die ihm gegenüber festzusetzende Einkommensteuer für seine in Deutschland erzielten Einkünfte i. H. von 4 646,53 DM grundsätzlich nach Maßgabe von § 32a Abs. 1 bis 3 EStG 1996 zu berechnen ist.

Anteiliger Sonderausgaben-Pauschbetrag

bb) Hinsichtlich der Berücksichtigung von Aufwendungen des beschränkt Steuerpflichtigen für Unterhaltsleistungen, Rentenverpflichtungen, sog. dauernde Lasten, gezahlte Kirchensteuer, Zinsen nach den §§ 233a, 234 und 237 AO 1977, Steuerberatungskosten, Berufsausbildungs- oder Berufsweiterbildungskosten, Kosten für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse und Schulgeld sieht das EStG 1996 nur bei Arbeitnehmern die Berücksichtigung eines Pauschbetrags i. H. von 108,00 DM pro Jahr vor, der mit Ausnahme der Arbeitnehmer aus der EU oder dem EWR bei einer nicht ganzjährigen Tätigkeit ggf. nur anteilig für die einzelnen Tage der inländischen Berufstätigkeit zu gewähren ist (vgl. § 50 Abs. 1 Sätze 5-7 sowie Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 Satz 5 EStG 1996).

Der Kl. hat unstreitig nur einen einzigen Tag in Deutschland gearbeitet und die o. g. Aufwendungen sind ganz überwiegend auch im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung im Wohnsitzstaat Niederlande zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für Steuerberatungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1996). Soweit solche im Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit in Deutschland angefallen sind, mindern sie zudem bereits als Betriebsausgaben i. S. von § 4 Abs. 4 EStG 1996 den in Deutschland zu versteuernden (Netto-)Gewinn i. S. von § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG 1996 (ggf. im Wege des Verlustrücktrags aus einem späteren Veranlagungszeitraum nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG 1996, vgl. dazu allgemein *Heinicke*, a. a. O., § 4 Rz. 520 „Rechtsverfolgungskosten" Abschn. b, m. w. N.). Die im Zusammenhang mit der in Deutschland ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit angefallenen Steuerberatungskosten sind außerdem noch im Rahmen der von den Niederlanden beim Kl. durchzuführenden Welteinkommensbesteuerung [mit anschließender Herausrechnung der auf die in Deutschland erzielten Nettoeinkünfte anfallenden anteiligen niederländischen Einkommensteuer] zu berücksichtigende Betriebsausgaben und mindern damit das nach niederländischem Ertragssteuerrecht zu ermittelnde Nettoeinkommen in Deutschland (vgl. zu dieser besonderen Art des Progressionsvorbehalts allgemein *Galavazi*, in: Debatin/Wassermeyer, a. a. O., DBA-Niederlande Art. 20 Rz. 126 ff., m. w. N.).

Daher ist für den erkennenden Senat kein zwingender Grund er kennbar, warum ihm „extra legem" der auf eine ganzjährige inländische Berufstätigkeit ausgelegte Pauschbetrag des § 10c Abs. 1 EStG 1996 (108,00 DM) im Gegensatz zu allen anderen beschränkt steuerpflichtigen Selbstständigen als Jahresbetrag ungekürzt steuermindernd gewährt werden müsste. Die in § 50 Abs. 1 Satz 7 EStG für Arbeitnehmer aus Nicht-EU- oder Nicht-EWR-Staaten statuierte Quotelung dieses Pauschbetrags je nach der Anzahl der Monate oder Tage der inländischen Berufstätigkeit bewegt sich nach Ansicht des erkennenden Senats bei ihrer Anwendung auf den Sachverhalt des Kl. noch innerhalb des dem Gesetzgeber eingeräumten Freiraums für die typisierende Regelung massenhaft auftretender Lebenssachverhalte bei der Einkommensteuer (vgl. dazu *Tipke/Lang*, a. a. O., § 4 Rz. 132 unter Würdigung der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG) und ist deshalb auch verfassungs- und gemeinschaftsrechtlich unbedenklich (vgl. dazu allgemein EuGH-Urteile *Wielockx*, und *de Groot*, letzteres vom 12. 12. 2002, C-385/00, DStRE 2003, 150, mit Anm. *Thömmes*, a. a. O.). Im Übrigen hätte der Kl. – wie alle beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen – z. B. Spenden an gemeinnützige Organisationen etc. i. S. von § 10b EStG 1996, welche rechtsdogmatisch ebenfalls als Sonderausgaben einzuordnen sind, zusätzlich zum (anteiligen) Pauschbetrag nach § 10c Abs. 1 i. V. m. § 50 Abs. 1 Satz 7 EStG 1996 in Deutschland einkommensteuermindernd geltend machen können (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 6 EStG 1996, sowie *Heinicke*, a. a. O., § 50 Rz. 27).

Wendet man im Streitfall § 50 Abs. 1 Satz 7 EStG 1996 analog an, so ergibt sich ein anteiliger Sonderausgaben-Pauschbetrag i. S. von § 10c Abs. 1 EStG für den Kl. i. H. von 0,30 DM (= 108 DM : 360), so dass sein zu versteuerndes inländisches Nettoeinkommen 4 646,23 DM beträgt (vgl. zur Quotelung nach dieser Vorschrift allgemein *Herkenroth*, in: H/H/R, a. a. O., § 50 EStG Rz. 102).

Progression auch im Quellenstaat

cc) Auf der anderen Seite ist nach Überzeugung des Senats § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG im Streitfall ebenfalls analog anzuwenden, da der Gesetzgeber die Vergünstigung des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG 1996 bewusst mit der Nachteilskomponente des Progressionsvorbehalts verbunden hat (die Modifikation des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG – ausdrückliche Einbeziehung der Antragsveranlagungsfälle i. S. des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG – erfolgte zeitgleich mit der Einführung dieser Antragsveranlagung im Rahmen des JStG 1996).

Der erkennende Senat hält § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 1996 unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des BFH zur ähnlichen Rechtslage bei § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG für verfassungsgemäß. Danach ist die Statuierung eines gesetzlichen Progressionsvorbehalts hinsichtlich der im Ausland erzielten Einkünfte im Rahmen der Durchführung einer Einkommensteuer-Jahresveranlagung in Deutschland unter Anwendung der ESt-Grundtabelle oder ESt-Splittingtabelle nach dem GG und den von Deutschland abgeschlossenen DBA immer dann zulässig, wenn das betreffende DBA einen solchen Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich verbietet (= Änderung der BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt, vgl. Urt. v. 19. 12. 2001, I R 63/00, BFHE 197, 495, BStBl II 2003, 302, mit Anm. *Mössner*, IStR 2002, 242, und v. 15. 5. 2002, I R 40/01, BFHE 199, 224, BStBl II, 660; s. a. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, a. a. O., MA Art. 23 A Rz. 122, m. w. N.). Letzteres hat der BFH im Urt. v. 15. 5. 2002, a. a. O., für das DBA-Niederlande erst kürzlich ausdrücklich verneint.

Der Progressionsvorbehalt im Tätigkeitsstaat kann dazu führen, dass der Steuerpflichtige – wie hier der Kl. – mit einem zweifachen Progressionsvorbehalt konfrontiert wird (im Tätigkeitsstaat hinsichtlich seiner Einkünfte in den übrigen Staaten und im Ansässigkeitsstaat hinsichtlich seiner Einkünfte im Tätigkeitsstaat). Dies ist aber DBA-rechtlich und verfassungsrechtlich zulässig, auch wenn vergleichbare nichtselbstständig tätige, gebietsfremde und damit beschränkt steuerpflichtige Künstler durch den nach § 39d Abs. 1 Satz 1 EStG statuierten Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse I (ohne sofortige Anwendung eines Progressionsvorbehalts hinsichtlich der im Ausland erzielten Einkünfte) faktisch insoweit gegenüber selbstständig tätigen, gebietsfremden Künstlern begünstigt werden (diese Ungleichbehandlung müsste ggf. durch eine Reform des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Abs. 4 EStG für die Zukunft beseitigt werden, vgl. zum zweifachen Progressionsvorbehalt allgemein *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, a. a. O., MA Art. 23 A Rz. 122; *ders.*, IStR 2002, 289/290; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., S. 340; *Djanani/Hartmann*, IStR 2000, 321).

Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages stehen dem ebenfalls nicht entgegen: Dass im Ausland erzielte Einkünfte und die sich hieraus ergebende Leistungsfähigkeit bei der deutschen Besteuerung vollständig ausgeblendet werden, gebietet das Gemeinschaftsrecht nach Ansicht des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, nicht (Urteil in BFHE 199, 224, BStBl II 2002, 660, unter II.2.c)cc).

ESt-Festsetzung im Fall

5. Die vom Bekl. festzusetzende Einkommensteuer für 1996 beträgt somit – wie mit den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung bereits erörtert – 1 113,00 DM. Der Betrag setzt sich wie folgt zusammen: 4 646,00 DM Nettoeinkünfte in Deutschland zuzüglich (umgerechnet) 55 000,00 DM Nettoeinkünfte in anderen Staaten ergibt ein Gesamt-Nettoeinkommen i. H. von 59 646 DM. Daraus ist nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG 1996 bei Anwendung der ESt-Grundtabelle auf der Basis eines durch 54 teilbaren und dementsprechend abgerundeten Betrages von 59 616 DM ein durchschnittlicher Steuersatz i. H. von 23,9717 v. H. abzuleiten. 4644 (durch 54 teilbar) × 23,9717 v. H. ergibt einen Betrag i. H. von 1 113,24 DM (zur Auslegung des § 32b Abs. 2 EStG 1996 s. *Krabbe*, in: Blümich, EStG, § 32b Rz. 51–55, m. w. N.).

Zulassung der Revision

7. Die Revision wird wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Anmerkung:

Am 25. 8. 2003 hat das FG Berlin die zuvor abgedruckte Entscheidung in Sachen *Gerritse* verkündet. Ein Urteil musste ergehen, da der Beklagte (Bekl.) Gründe für eine Abhilfe nicht gesehen hat.

Ohne näher auf den Sachverhalt einzugehen, fällt auf, dass im Ergebnis zwar kein europarechtlicher Anspruch auf den Grundfreibetrag gegeben ist (EuGH v. 12. 6. 2003, Rs. 234/01, *Gerritse*, IStR 2003, 458 mit Anm. *Grams* und *Molenaar*), dieser aber gleichwohl aus verfassungsrechtlichen Gründen durch das FG zuerkannt wurde. Der durch das Gericht gewählte Ansatz ist u. E. richtig. Künstler sind häufig auch als Arbeitnehmer im Inland tätig. Es wäre mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG schwerlich zu vereinbaren, einem Künstler der nach § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Arbeitnehmer veranlagt wird, den Grundfreibetrag zuzugestehen, diesen aber einem Künstler, der selbstständig tätig wurde, zu versagen. Die eher zufällige Zuordnung zu einer Einkunftsart darf nicht darüber befinden, ob einem Steuerpflichtigen der Grundfreibetrag zu gewähren ist oder nicht.

Nicht zu folgen ist u. E. der Auffassung des FG Berlin im Hinblick auf den Ansatz der Progression in Deutschland. Der EuGH hat in der Rs. *Asscher* entschieden, dass im Falle der Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt die Progression nur im Wohnsitzstaat berücksichtigt werden darf (EuGH v. 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*, IStR 1996, 329, Rn. 26). Diese Rechtsprechung des EuGH ist gerade vor dem Hintergrund der im künstlerischen Bereich tätigen Steuerpflichtigen folgerichtig. Diese Berufsgruppe ist regelmäßig in einer Vielzahl von Mitgliedsstaaten tätig. Sollten sie in jedem dieser Staaten das weltweite Einkommen anzugeben haben, würden sie erheblich benachteiligt. Denn sie müssen die Einkünfte nach dem jeweiligen Recht des Tätigkeitsstaates ermitteln, in dem der Auftritt stattfindet (BFH v. 22. 5. 1991, I R 32/90, BStBl II 1992, 94). Es darf unterstellt werden, dass jeder Mitgliedsstaat seine eigenen Nuancen zur Bestimmung der steuerpflichtigen Einkünfte hat, so dass ein erheblicher Kostenfaktor auf die hier in Frage stehen Künstler zukommen würde. Eine solche Mehrbelastung ist allerdings europarechtlich gesehen unzulässig (EuGH v. 3. 10. 2000, C-58/98, *Corsten*, Slg. 2000, I-7919, Rn. 46).

Der Sonderausgabenpauschbetrag ist u. E. in vollem Umfang zu gewähren. Auch Selbstständige dürften regelmäßig Steuerberatungskosten im Rahmen der Jahresveranlagung zu tragen haben, die als Sonderausgaben abziehbar sind. Zu denken ist hier insbesondere an die Kosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung.

Im Revisionsverfahren werden sich weitergehende Fragen von rechtlichem Interesse stellen. Herr *Gerritse* erzielte sein Einkommen zum einen für die Übertragung der zur Sendung im Rundfunk erforderlichen urheberrechtlich geschützten Rechte, zum anderen aber auch für den Auftritt selbst. Es kann sich auf Abkommensebene um eine reine Lizenz, aber auch um ein reines Auftrittshonorar, oder aber um eine Vergütung für beide Bereiche handeln. Je nachdem wie die Einstufung zu erfolgen hat, liegt das Besteuerungsrecht im Wohnsitz- oder im Tätigkeitsstaat. In welcher Form die Einstufung auf Abkommensebene vorzunehmen ist, regelt das DBA mit den Niederlanden nicht. Es enthält daher eine Lücke. Besteht eine europarechtliche Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, so ist deshalb die weitergehende Frage zu stellen, wie eine solche Lücke zu schließen ist.

U. E. besteht eine europarechtliche Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, denn anderenfalls könnten sich durch eine doppelte Besteuerung einer Einkunftsquelle Barrieren für den freien Dienstleistungsverkehr nach Art. 49 EG aufbauen. Ist im DBA eine Lücke enthalten, so ist diese u. E. in dem Sinne zu schließen, dass das Besteuerungsrecht des Staates der Ausübung der beruflichen Tätigkeit gegenüber dem des Wohnsitzstaates zurückzutreten hat. Derjenige Staat, der sein Besteuerungsrecht durch Quellensteuererhebung zuerst ausüben will, muss u. E. deshalb zurücktreten, weil er im Rahmen der bilateralen Verhandlungen nicht auf eine eindeutige Regelung hingewirkt hat. Dieses Ergebnis kann, um eine Ausgewogenheit herzustellen, jeden der beteiligten Staaten treffen, je nachdem, ob er der Tätigkeitsstaat ist oder nicht. Auf der Ebene des Abkommens handelt es sich dann um Einkünfte i. S. des Art. 21 Abs. 1 OECD-MA.

Doch selbst dann, wenn man sich dieser Rechtsauffassung nicht anzuschließen vermag, bleibt der Fall europarechtlich gesehen interessant. Es stellt sich nämlich auch die Frage nach einem Anspruch auf Meistbegünstigung. Warum muss Herr *Gerritse* in Deutschland Steuern zahlen, während ein US-amerikanischer Künstler nach Art. 17 Abs. 1 DBA-USA aus dem Kreise der Steuerpflichtigen dann ausgeklammert wird, wenn seine Einnahmen unter 20 000 US-$ im Kalenderjahr liegen? Die h. M. bejaht einen Anspruch auf Meistbegünstigung (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 778; *Wassermeyer*, Vermeidung der Doppelbesteuerung, S. 151 f.). Diesem Ansatz ist u. E. zu folgen, da das Funktionieren des Binnenmarktes in Frage gestellt wäre, sollten Bürger aus Drittstaaten besser ausgestaltete Rahmenbedingungen erhalten als Unionsbürger. Allerdings müsste vom EuGH der Grundsatz der Inländerbehandlung auch auf den Grundsatz der Ausländergleichstellung ausgedehnt werden. Dieses wird in der Kommentierung von *Randelzhofer, Forsthoff* bejaht (*Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, vor Art. 39–55 EGV Rn. 259).

Der Fall *Gerritse* ist daher weiterhin unter europarechtlichen Gesichtpunkten als äußerst interessant einzustufen. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH die anstehenden Rechtsfragen lösen wird.

Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt (FAfStR), Steuerberater, Bielefeld und Dick Molenaar, Belastingadviseur, Rotterdam