

Hat die Entscheidung des EuGH (Rs. C-234/01) in Sachen Gerritse Auswirkungen auf das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG und die Haftung nach § 50a Abs. 5 EStG?

Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Bielefeld, und
Dick Molenaar, Belastingadviseur, Rotterdam

I. Einleitung

Ausländische Künstler, die inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG erzielen, unterliegen nicht dem normalen Besteuerungsverfahren durch Erhebung einer Steuervorauszahlung, verbunden mit einem Veranlagungsverfahren, sondern dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG. Ein Problem besteht bei dieser Form der Besteuerung darin, dass als Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung die Einnahmen herangezogen werden, ohne dass die tatsächlichen Ausgaben Berücksichtigung finden.

Aber gerade die Kostensituation ist bei ausländischen Künstlern auf Tournee von ausschlaggebender Bedeutung. Aus einer Untersuchung von 150 Fällen in der Zeit von Januar bis August 2001 wird erkennbar, dass in 90 % der Fälle eine Kostenstruktur von 50 % bis 170 % der Einnahmen gegeben ist und die durchschnittliche Kostenstruktur bei 76 %, bezogen auf die Einnahmen, liegt.¹⁾ Rechnet man zu dieser durchschnittlichen Kostenbelastung noch die Abzugsteuer von 25 % der Einnahmen hinzu, verdeutlicht sich die

eigentliche Brisanz, die in der Erhebung einer Steuer von den Einnahmen liegt. Der Gewinn wird häufig vollständig abgeschöpft oder der beschränkt steuerpflichtige Künstler muss die Steuer gar aus vorhandenem Vermögen begleichen. Das Bild stellt sich bei einem Abzugsteuersatz von 25 % dabei anhand von Zahlen folgendermaßen dar:

Einnahmen	10 000,00 €
Kosten 76 %	./ 7 600,00 €
Gewinn	2 400,00 €
./ Steuer 25 % der Einnahmen	2 500,00 €
= Verlust	100,00 €

Die Entscheidung des EuGH vom 12. 6. 2003 (Rs. C-234/01) in Sachen Gerritse²⁾ setzt sich u. a. mit der dokumentierten Kostenproblematik auseinander.

1) Molenaar/Grams, Intertax 2003, 19.

2) EuGH-Urt. v. 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, Gerritse, IStR 2003, 458 mit Anm. Grams/Molenaar.

II. Zum Fall

Herr Gerritse ist ein Musiker, der in den Niederlanden ansässig ist. Er unterlag mit inländischen Einnahmen für ein Live-Konzert eines Radiosenders in Berlin im Jahr 1996 dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG, da er beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielte. Die steuerliche Belastung stellte sich wie folgt dar:

Einnahmen	3 071,61 €
Kosten	./. 494,93 €
Gewinn	2 576,68 €
Steuer 25 % der Einnahmen	767,90 €

Obwohl Herr Gerritse außerhalb eines Tourneeprojektes lediglich Ausgaben von ca. 16 % der Einnahmen geltend machen konnte, hatte er dennoch, bezogen auf den Gewinn, eine Nettosteuer von ca. 30 % zu entrichten. Er sah sich bei diesem Nettosteuersatz einer Diskriminierung im Rahmen der europarechtlich geschützten Dienstleistungsfreiheit ausgesetzt, da ein Inländer einen Durchschnittssteuersatz von 30 % in 1996 erst ab einem zu versteuernden Einkommen von ca. 48 813 € erreichte. Eine ungleiche Behandlung lag damit auf der Hand.

Er konnte diese übermäßige Besteuerung seiner Einkünfte allerdings rechtlich gesehen nicht rügen. Gegen die Steueranmeldung über den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG konnte er sich nicht wenden, da diese nach der Rechtsprechung des BFH keine Steuerfestsetzung ihm gegenüber enthielt.³⁾ Auch das zum 1. 1. 1996 eingeführte besondere Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1996 fand auf ihn keine Anwendung, da seine Kostenbelastung nicht über 50 % der Einnahmen lag. Eine Antragsveranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG kam nicht zum Tragen, weil Herr Gerritse die maßgeblichen Grenzen nicht erreichte. Sein nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegendes Einkommen lag immerhin bei ca. 28 121 €. Deshalb stand ihm nur die Möglichkeit offen, über die Entscheidungen des EuGH in Sachen Biehl und Schumacker⁴⁾ die Verletzung seiner durch das Europarecht geschützten Rechte geltend zu machen, indem er sich auf ein Recht zur Durchführung einer Steuerveranlagung berief.

Deshalb reichte er für das Kalenderjahr 1996 eine Einkommensteuererklärung zur beschränkten Steuerpflicht ein und berief sich vor dem FG Berlin darauf, dass die Abgeltungswirkung der Bruttoquellensteuer nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG gegen die Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrages verstoße. Außerdem sei ihm im Veranlagungsverfahren schon deshalb eine Erstattung zu gewähren, weil er beim Quellensteuerabzug in diskriminierender Weise zu viel Steuern zu entrichten hatte. Dies sei darin begründet, dass ihm der Abzug der Betriebsausgaben gesetzlich verwehrt wurde. Das FG Berlin hat sich dieser Argumentationslinie angeschlossen und, gerichtet auf § 50a Abs. 4 EStG, dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Verstößt es gegen Art. 52 EGV (jetzt: Art. 43 EG), dass nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 EStG i. d. F. von 1996 (EStG 1996) ein niederländischer Staatsangehöriger, der in der Bundesrepublik Deutschland

steuerpflichtige Nettoeinkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Kalenderjahr i. H. v. rund 5 000 DM erzielt, einem Steuerabzug in Höhe von 25 v. H. der (Brutto-) Einnahmen von rund 6 000 DM zuzüglich Solidaritätszuschlag durch den Schuldner der Honorarvergütung unterliegt und er keine Möglichkeit hat, die gezahlten Abgaben im Wege eines Erstattungsantrages oder eines Antrages auf Steuerveranlagung ganz oder teilweise zurückzuerlangen?⁵⁾

Am 12. 6. 2003 hat der EuGH seine Entscheidung getroffen.⁶⁾ Er kam zu der Erkenntnis, dass § 50a Abs. 4 EStG zwar nicht der Niederlassungsfreiheit, wohl aber der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 EGV (jetzt: Art. 49 EG) und Art. 60 EGV (jetzt: Art. 50 EG) insofern entgegensteht, als dem Gebietsfremden der Betriebsausgabenabzug versagt wird. Des Weiteren hat sich der EuGH auch zu der Frage geäußert, ob der Steuersatz an sich im Einklang mit dem Europarecht steht. Der Tenor der Entscheidung lautet wie folgt:

1. Die Artikel 59 EGV (nach Änderung jetzt Artikel 49 EG) und 60 EGV (jetzt Artikel 50 EG) stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren 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.
2. Dagegen stehen diese Artikel des EG-Vertrages einer solchen nationalen Regelung nicht entgegen, soweit nach ihr in der Regel die Einkünfte Gebietsfremder einer definitiven Besteuerung zu einem einheitlichen Steuersatz von 25 % durch Steuerabzug unterliegen, während die Einkünfte Gebietsansässiger nach einem progressiven Steuertarif mit einem Grundfreibetrag besteuert werden, sofern der Steuersatz von 25 % 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 Grundfreibetrages ergeben würde.

Da Herr Gerritse vor dem FG Berlin auf Durchführung der Einkommensteuerveranlagung klagte, stellt sich die Frage, ob die zitierte Entscheidung des EuGH auch die dem Veranlagungsverfahren vorgeschaltete Frage der ursprünglichen Quellensteuererhebung regelt. Sodann wird auf den anzuwendenden Steuersatz eingegangen sowie darauf, ob der Quellensteuersatz von seinerzeit 25 % und heute 20 % der Einnahmen nach wie vor so lange Geltung entfaltet, wie der Gebietsfremde nicht nachweist, dass sein tatsächlicher Steuersatz (ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages) geringer ist als die Quellensteuer oder aber, ob der im Gesetz verankerte Steuersatz auf das Nettoergebnis anzuwenden ist.

3) Bestätigung der früheren Rechtsprechung durch BFH-Beschl. v. 25. 11. 2002, I B 69/02, BFH/NV 2003, 398.

4) EuGH-Urt. v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88, Biehl, Slg. 1990 I, 1779; EuGH-Urt. v. 14. 1. 1995, Rs. C-279/93, Schumacker, IStR 1995, 126.

5) FG Berlin, Beschl. v. 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 mit Anm. Grams/Molenaar.

6) EuGH-Urt. v. 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, Gerritse, IStR 2003, 458 mit Anm. Grams/Molenaar.

III. Untersuchungsansatz des EuGH

1. Betriebsausgabenabzug bei Steuererhebung nach § 50a Abs. 4 EStG?

Der EuGH hat sich in der Entscheidung Gerritse, was Teil 1 des Tenors widerspiegelt, zunächst mit der Frage beschäftigt, ob der Ausschluss vom Betriebsausgabenabzug, allgemein gesehen, im Einklang mit der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 49 EG und Art. 50 EG steht.

Im Veranlagungsverfahren selbst ist die Regelung des § 50a Abs. 4 EStG nicht (mehr) von Bedeutung, da sie dem Vorauszahlungsverfahren zuzuordnen ist.⁷⁾ Insofern besteht eine vergleichbare Situation zum besonderen Erstattungsverfahren. Auch dort spielt der dem Bereich der Erhebung der Steuer zuzurechnende § 50a Abs. 4 EStG keine Rolle mehr, es sei denn, man will auch den ursprünglichen Steuereinkhalt untersuchen, gegen den sich der Steuerpflichtige nicht wenden konnte, um daraus Rückschlüsse auf den Erstattungsanspruch zu ziehen. Indem der EuGH die Steuererhebungsvorschrift im Vorauszahlungsverfahren zum Prüfungsgegenstand macht, macht er gleichzeitig Ausführungen zu der Frage, wie er im Grundsatz zu der Erhebung einer Vorauszahlung allein von den Einnahmen (und nicht vom Gewinn) steht.

Dem EuGH und dem FG Berlin geht es nicht allein um das Veranlagungsverfahren. Deutlich wird dieses zum einen dadurch, dass sich das FG Berlin im Vorlagebeschluss eingehend mit der Norm des dem Vorauszahlungsverfahren zuzurechnenden § 50a Abs. 4 EStG auseinandergesetzt hat und in der Vorlagefrage diese zur Prüfung durch den EuGH stellte.⁸⁾ Der EuGH hielt es für erforderlich, auch auf diesen Teil der Frage zu antworten. Im Veranlagungsverfahren selbst spielt § 50a Abs. 4 EStG keine Rolle mehr, da insofern die allgemeinen Regeln über die Gewinnermittlung gelten.

Herr Gerritse verwies in seinem Verfahren auf die eingangs zitierte Untersuchung, die erkennbar mache, dass die Besteuerung der Einnahmen zu willkürlichen Ergebnissen, bezogen auf die Nettosteuer, führt.⁹⁾ Des Weiteren wies er in der mündlichen Verhandlung auf eine Studie der Universität Paris X von Herrn Prof. Audéoud aus April 2002¹⁰⁾ hin. Dort wird die Besteuerung der Einnahmen mit 25 % als „eindeutig diskriminierend“ bezeichnet. Der Steuersatz gilt als „prohibitiv“.

Der EuGH sah sich aufgrund dieser Umstände dazu veranlasst, unter Rdnr. 26 das Argument des Herrn Gerritse wegen der besonderen Problematik bei Künstlertourneen in die Entscheidung aufzunehmen, indem er ausführt:

Der Kläger weist insbesondere auf die schwerwiegenden Folgen für gebietsfremde Künstler auf Tournee in Deutschland hin, die im Allgemeinen hohe Betriebsausgaben hätten.

Der EuGH dokumentiert hierdurch, dass der Abzug der Betriebsausgaben bereits bei der Erhebung eine bedeutende Rolle spielt. Denn „schwerwiegende Folgen“ sind dann offenbar, wenn die Ausgaben bei der Steuererhebung aus der steuerlichen Betrachtung ausgeklammert werden. Der EuGH hat sich dieser Argumentation angeschlossen, obwohl für diese Fälle

das besondere Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1996 vorgesehen ist, ein Verfahren also, das dem ausländischen Künstler die nachgelagerte Erstattung garantiert. Die Einbehaltung von den Einnahmen, ohne Berücksichtigung der Kosten, verbunden mit der anschließenden Erstattung, wird vom EuGH für nicht legitim erachtet. Die Ausklammerung der Betriebsausgaben bei der Besteuerung an der Quelle würde darauf hinauslaufen, dass auf den Gebietsfremden ein höherer Steuersatz angewendet wird als bei Gebietsansässigen, was vom EuGH für unzulässig erachtet wird (Rdnr. 53). Auch im Verfahren der Steuervorauszahlung gilt der Grundsatz der Gleichbehandlung, so dass nur die Erhebung von einer einheitlichen Bemessungsgrundlage einen Europarechtsverstoß verhindert¹¹⁾.

Im Übrigen führt der EuGH unter Rdnr. 28 aus, dass sich nationale Rechtsvorschriften (!), die Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug von Betriebsausgaben verweigern, der Gebietsansässigen hingegen gewährt wird, hauptsächlich zum Nachteil von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken und damit zu einer grundsätzlich gegen Art. 49 EG und Art. 50 EG verstoßenden mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führen. Durch die Ausdrucksweise im Plural verdeutlicht der EuGH, dass seiner Auffassung nach alle gesetzlichen Normen, die beschränkt Steuerpflichtigen den Betriebsausgabenabzug versagen, nicht europarechtskonform sind.

Der EuGH hat sein Urteil in der Sache Gerritse in die Kontinuität früherer Entscheidungen eingebettet. Hinzuweisen ist dabei auf die Entscheidung in der Rechtssache Metallgesellschaft, Hoechst.¹²⁾ Dort führt der EuGH unter Rdnr. 56 dieser Entscheidung wörtlich aus:

„Es ist nur sachgerecht, dass eine Gesellschaft keine Vorauszahlungen auf eine Steuer entrichtet, der sie zu keinem Zeitpunkt unterliegt.“

Hinter dieser Aussage verdeutlicht sich der Denkansatz des EuGH, dass seiner Auffassung nach die Erhebung einer zu hohen Vorauszahlung zu Zins- und Liquiditätsnachteilen führt, was europarechtlich unzulässig ist. Dieser durch den EuGH für nicht zulässig erachtete Zustand wird auch dann erreicht, wenn die Steuer von einer zu hohen Bemessungsgrundlage erhoben wird.

Damit wird deutlich, dass der EuGH den Abzug der Betriebsausgaben in jedem Fall immer gewährleistet wissen will. Das gilt sowohl für das Vorauszahlungsverfahren als auch für das Veranlagungsverfahren.

Nicht zu folgen ist der Auffassung von Schroen, wonach das Urteil i.S. Gerritse nicht bei der Steuererhebung gelten soll, da die zu zahlende Steuer immer erst

7) So auch BFH-Beschl. v. 2. 2. 1994, I B 143/93, BFH/NV 1994, 865, 866; Heinicke in: Schmidt, EStG, § 50a Rdnr. 1.

8) FG Berlin, Beschl. v. 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 mit Anm. Grams/Molenaar.

9) Siehe Fn. 1.

10) Titel: „Studie über die Mobilität und den freien Verkehr von Personen und Produktionen im kulturellen Bereich“. Die Studie ist abrufbar im Internet unter: http://europa.eu.int/comm/culture/eac/mobility_de.pdf.

11) So auch Heinemann, IWB F 11a, 661.

12) EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-397/98, Metallgesellschaft, C-410/98, Hoechst, IStR 2001, 215.

am Ende des Kalenderjahres ermittelt werden könne¹³⁾. Zum einen ist der Abzug der Ausgaben in jeder Phase der Besteuerung sicherzustellen, was sich daraus ableitet, dass der EuGH allein die Vorauszahlungsnorm des § 50a Abs. 4 EStG europarechtlich sanktionierte. Die zu zahlende Steuer kann auch unterjährig ermittelt werden, wenn eine zentrale Steuerbehörde, wie das Bundesamt für Finanzen, eingeschaltet wird. Kann bei einem Inländer die Steuer unterjährig ermittelt werden, dann ist dieses auch bei einem Gebietsfremden möglich.

2. Welcher Steuersatz kommt zur Anwendung?

Damit stellt sich die Frage, welcher Nettosteuersatz in beiden Fällen anzuwenden ist. Insofern ist Teil 2 des Tenors von Bedeutung, der aber der Erläuterung bedarf. Es sind nämlich mehrere Lesarten denkbar.

Zum einen könnte sowohl im Vorauszahlungs- als auch im Veranlagungsverfahren derjenige Steuersatz zur Anwendung kommen, der sich aus der Grundtabelle, ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages, ergibt. Zum anderen ist die Entscheidung aber auch in dem Sinne lesbar, dass der im Gesetz verankerte Steuersatz von seinerzeit 25 % (heute 20 %) auf den Gewinn anzuwenden ist, und zwar so lange, wie sich nach der Grundtabelle (ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages) keine geringere Steuer ergibt. Es gibt aber auch Stimmen, die den Bruttoquellensteuersatz, bezogen auf die Einnahmen, so lange angewendet sehen wollen, wie der Gebietsfremde nicht nachweist, dass er im Falle einer Veranlagung eine geringere Steuer zu zahlen hat.¹⁴⁾

Die Auffassung, die Erhebung der Steuer von den Einnahmen sei so lange zulässig, wie keine geringere Steuer anhand einer Veranlagung nachgewiesen wird, steht bereits deshalb nicht im Einklang mit der Entscheidung in Sachen Gerritse, weil nach dem ersten Teil des Tenors ein Betriebsausgabenabzug immer sicherzustellen ist. Das gilt sowohl im Vorauszahlungs- als auch im Veranlagungsverfahren. Diese Vorgabe des EuGH ist eindeutig¹⁵⁾.

Die Entscheidung des EuGH ist richtigerweise so zu verstehen, dass auf das gefundene Nettoergebnis allein der im Gesetz verankerte Steuersatz von 25 % bzw. 20 % anzuwenden ist. Bei einer anderen Interpretation würde sich nämlich eine neue Schlechterstellung des Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen, bezogen auf die Dienstleistungsfreiheit, ergeben. Er wäre dazu berufen, im Hinblick auf jede Veranstaltung bzw. Veranstaltungsserie, die er im Inland durchführt, zunächst zur Ermittlung der Vorauszahlung eine Schattenveranlagung durchzuführen. Der damit verbundene Zeit- und Kostenaufwand, der sich mit zunehmenden Inlandsaktivitäten steigert, würde ihn in finanzieller Hinsicht gegenüber einem Gebietsansässigen schlechter stellen. Der Gebietsansässige muss nicht jeden einzelnen inländischen Geschäftsvorfall zur Ermittlung seiner Vorauszahlung vorlegen; vielmehr genügt hier eine Zusammenfassung seiner tatsächlichen bzw. geplanten Investitionen. Selbst dann, wenn man hierin eine nur geringfügige Benachteiligung erblicken sollte, liegt darin ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit, denn auch geringfügige Benachteiligungen sind europarechtlich „verboten“.¹⁶⁾

Die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes auf das Nettoergebnis ist auch deshalb nicht ungewöhnlich, weil, früher wie heute, diejenigen Gebietsfremden, die keine Betriebsausgaben aufzuweisen haben, schon vor der Entscheidung in Sachen Gerritse bezogen auf das Nettoergebnis besteuert wurden und werden.

In welcher Form sich der EuGH die Nettobesteuerung vorstellt, ergibt sich aus einer Gegenüberstellung von Rdnr. 52 und Rdnr. 54 sowie den Ausführungen unter Rdnrn. 25 f. des Urteils. Zunächst wird festgestellt, dass der Betriebsausgabenabzug zu gewähren ist (Rdnrn. 25 f.). Sodann verwendet der EuGH unter Rdnr. 52 die Formulierung „die Besteuerung Gebietsfremder zu einem einheitlichen Steuersatz von 25 %“, um unter Rdnr. 54 den „angewandten Steuersatz von 25 %“ zu erwähnen. Das Zusammenspiel der genannten Fundstellen lässt erkennen, dass nach Gewährung des Betriebsausgabenabzugs ein „einheitlicher Steuersatz von 25 %“ gilt, der sich von dem „angewandten Steuersatz von 25 %“ unterscheidet.

Auch die Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Sache Gerritse¹⁷⁾ verdeutlichen diese Sichtweise. Dort heißt es unter Rdnr. 49 wörtlich:

In der vorliegenden Rechtssache bedeutet die deutsche Regelung, die Einkünfte eines Gebietsfremden mit dem Pauschalsteuersatz von 25 % zu besteuern, keineswegs, auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz des Steuersystems, dass die Steuer auf die Bruttoeinkünfte des Gebietsfremden zu erheben ist.

Zunächst einmal hat der EuGH diesen Ausführungen nicht widersprochen. Zum anderen bauen das Urteil, als auch die Ausführungen des Generalanwalts in der Struktur auf den gleichen Argumenten auf. Durch die Formulierung „keineswegs“ wird klar, dass der Pauschalsteuersatz von seinerzeit 25 % unter allen erdenklich erscheinenden Gesichtspunkten als ein solcher zu verstehen ist, der bezogen auf das Nettoergebnis gilt.

Anhand der vorangegangenen Ausführungen wird deutlich, dass nach dem Urteil des EuGH in Sachen Gerritse immer der Nettobetrag mit einem Steuersatz von 25 % bzw. 20 % zu belegen ist. Die steuerliche Belastung des Herrn Gerritse stellt sich danach wie folgt dar:

Einnahmen	3 071,61 €
Kosten	./ 494,93 €
Gewinn	2 576,68 €
Darauf Steuer 25 %	644,17 €

Herr Gerritse hat mithin einen Erstattungsanspruch von 123,73 €, zieht man von der geschuldeten Steuer die geleistete Vorauszahlung von 25 % auf die Einnahmen bzw. 30 % auf den Gewinn ab. Wie sich aus dem zweiten Teil des Tenors ergibt, könnte er unter

13) Schroen, NWB F 3, 12565.

14) Zur Rechtslage von der Gerritse-Entscheidung des EuGH: BFH-Beschl. v. 25. 11. 2002, I B 69/02, BFH/NV 2003, 398.

15) Schon in der Entscheidung Schumacker führte der EuGH aus, dass eine verfahrensrechtliche Benachteiligung des Gebietsfremden europarechtlich gesehen unzulässig ist, EuGH-Urt. v. 14. 1. 1995, Rs. C-279/93, Schumacker, IStR 1995, 126.

16) EuGH-Urt. v. 13. 12. 1989, Rs. C-49/89, Societe Corsica Ferries France, Slg. 1989, 4441, Rdnr. 8.

17) Schlussanträge vom 13. 3. 2003, Rs. C-234/01, Gerritse, IStR 2003, 269.

den Steuersatz von 25 % kommen. Das würde aber voraussetzen, dass er nach der Grundtabelle, ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages, eine geringere Steuer schuldet. Rechnet man, wie der EuGH unter Rdnr. 54 ausführt, zum Gewinn den Grundfreibetrag hinzu, so ergäbe sich ein Steuersatz von 26,5 %. Dieser ist höher als die 25%ige Steuer, bezogen auf das Nettoergebnis, so dass es beim Ansatz der 25%igen Nettosteuer bleibt. Eine geringere Steuer hätte sich anhand der modifizierten Grundtabelle allenfalls dann ergeben, wenn Herr Gerritse aus einer anderen Veranstaltung einen Verlust erlitten hätte, der natürlich hier zum Abzug zu bringen gewesen wäre.

Der Auffassung von Schnitger, wonach der Bruttosteuersatz von 25 % mit dem der Grundtabelle, ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages, zu vergleichen ist, ist nicht zu folgen¹⁸⁾. Steuersätze sind nur dann vergleichbar, wenn sie von einer einheitlichen Bemessungsgrundlage erhoben werden.

Der anzuwendende Steuersatz von 25 % ist im Vergleich zu Gebietsansässigen immer noch sehr hoch, denn ein Durchschnittssatz von ca. 25 % wird bei einem Inländer in 1996 erst bei ca. 33 545 € erreicht. Dieses Ergebnis wird vom EuGH offensichtlich deshalb toleriert, weil das Auslandseinkommen, das bei Herrn Gerritse immerhin ca. 28 121 € betragen hat, außer Ansatz bleibt.

IV. Auswirkungen auf die Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG?

Wurde die Steuer nicht im Wege des Steuerabzugs erhoben, stellt sich die Frage, in welcher Höhe der inländische Vergütungsschuldner für die nicht einbehaltene und abgeführte Steuer haftet.

Im Haftungsrecht gilt nach der h. M. der Grundsatz der Akzessorietät, wonach die Haftung das Bestehen einer Steuerschuld voraussetzt.¹⁹⁾ Besteht die Steuerschuld nur in einer bestimmten Höhe, so begrenzt diese mit hin auch die Höhe der Haftungsschuld.

Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Frage, wie zu verfahren ist, wenn der Inländer die Ausgaben des Gebietsfremden nicht nachweisen kann. Hier kommt u. E. der Richtlinie 77/799 des Rates vom 19. 12. 1997 besondere Bedeutung zu. Danach kann das deutsche Finanzamt über das Bun-

desamt für Finanzen den anderen Mitgliedsstaat ersuchen, die entsprechenden Kosten mitzuteilen. Anderenfalls sind sie nach § 162 AO sachgerecht zu schätzen. Die Schätzung ist so vorzunehmen, wie auch bei einem inländischen Künstler geschätzt würde, so er denn keine Gewinnermittlung einreicht; das Nettoergebnis ist in Anlehnung an Inländer feststellbar. Dabei dürfte der Ansatz von ca. 76 % der Einnahmen für den Fall sachgerecht sein, dass der betreffende Künstler selbst alle Produktionskosten, wie Ton und Licht, Reisekosten, Begleitpersonal usw. zu tragen hat.²⁰⁾

Unter europarechtlichen Gesichtspunkten ist der Kostenansatz auch im Haftungsverfahren geboten, da eine Diskriminierung auf der Ebene des Steuerschuldners auch vom Empfänger der Dienstleistung gerügt werden kann.²¹⁾

V. Zusammenfassung

Die Entscheidung des EuGH in Sachen Gerritse regelt primär die Steuererhebung im Vorauszahlungsverfahren. Die Kostensituation ist bei ausländischen Künstlern derart gravierend, dass sich eine Besteuerung der Einnahmen als Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrages darstellt. Deshalb darf in jedem Fall der Steuereinkhalt nur vom Gewinn als Bemessungsgrundlage erhoben werden.

Der im Gesetz verankerte Steuersatz von 25 % bzw. 20 % wird vom EuGH als Nettosatz gewertet und angewendet. Dieser Satz gilt sowohl für das Vorauszahlungs- als auch für das Veranlagungsverfahren. Für den Fall, dass die Steuer nach der Grundtabelle ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages geringer ist als der im Gesetz verankerte Steuersatz, kommt eine weitere Reduktion zum Tragen.

Der Anspruch auf Nettobesteuerung gilt auch im Haftungsverfahren. Der inländische Vergütungsschuldner hat daher im Wege der Haftung nicht für die Steuer bezogen auf die Einnahmen einzustehen, sondern nur für diejenige, die sich nach Abzug der Betriebsausgaben ergibt.

18) Schnitger, FR 2003, 745.

19) Tipke/Kruse, AO, § 191, Rdnr. 15 m. w. N.

20) Molenaar/Grams, Intertax 2003, 198.

21) EuGH-Urteil vom 26. 10. 1999, C-294/97, Eurowings, IStR 1999, 691.