Abzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG kommt vor den EuGH

EGV Art. 59 (jetzt 49), 60 (jetzt 50); EStG 1990 i. d. F. des StÄndG 1992 § 50a Abs. 4 und 5, § 50d Abs. 1

I. Dem EuGH werden zur Vorabentscheidung folgende Rechtsfragen vorgelegt:

1. Sind Art. 59 und 60 EGV dahin gehend auszulegen, dass gegen sie verstoßen wird, wenn ein in Deutschland (Inland) ansässiger Vergütungsschuldner eines im EU-Ausland (konkret: den Niederlanden) ansässigen Vergütungsgläubigers, der die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats besitzt, gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 1990 in der im Jahr 1993 geltenden Fassung in Haftung genommen werden kann, weil er den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterlassen hat, während Vergütungen an einen im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Vergütungsgläubiger (= Inländer) keinem Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 EStG unterliegen und daher auch keine Haftung des Vergütungsschuldners wegen eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs in Betracht kommt.

2. Ist die Frage zu 1. anders zu beantworten, wenn der im EU-Ausland ansässige Vergütungsgläubiger bei Erbringung seiner Dienstleistung nicht Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaats ist?

3. Falls die Frage zu 1. verneint wird:

a) Sind die Art. 59 und 60 EGV dahin gehend auszulegen, dass Betriebsausgaben, die einem im EU-Ausland ansässigen Vergütungsgläubiger im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner zu den Vergütungen führenden Tätigkeiten im Inland entstanden sind, vom Vergütungsschuldner bereits im Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a Abs. 4 EStG steuermindernd berücksichtigt werden müssen, weil auch bei Inländern nur die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Nettoeinkünfte der Einkommensteuer unterliegen?

b) Reicht es zur Vermeidung eines Verstoßes gegen Art. 59 und 60 EGV aus, wenn im Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a Abs. 4 EStG nur die mit der zum Vergütungsanspruch führenden Tätigkeit im Inland wirtschaftlich zusammenhängenden Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die der im EU-Ausland ansässige Vergütungsgläubiger dem Vergütungsschuldner nachgewiesen hat, und etwaige weitere Betriebsausgaben in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können?

c) Sind die Art. 59 und 60 EGV dahin gehend auszulegen, dass gegen sie verstoßen wird, wenn die einem in den Niederlanden ansässigen Vergütungsgläubiger nach dem DBA-Niederlande in Deutschland zustehende Steuerbefreiung im Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a Abs. 4 i. V. m. § 50d Abs. 1 EStG zunächst unberücksichtigt bleibt und erst in einem nachfolgenden Freistellungs- oder Erstattungsverfahren berücksichtigt wird, und auch der Vergütungsschuldner sich im Haftungsverfahren nicht auf die Steuerbefreiung berufen darf, während steuerfreie Einkünfte von Inländern keinem Steuerabzug unterliegen und daher auch keine Haftung wegen eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs in Betracht kommt?

d) Hängt die Beantwortung der Fragen zu 3.a) bis c) davon ab, ob der im EU-Ausland ansässige Vergütungsgläubiger im Zeitpunkt der Erbringung seiner Dienstleistung Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaats ist?

BFH, Beschl. v. 28. 4. 2004, I R 39/04
Vorinstanz: FG Hamburg v. 26. 7. 2001, II 377/00

I. Sachverhalt und Streitstand

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Kl.) ist eine GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland (Inland). Sie veranstaltete im Inland Konzerte mit einer Popmusikergruppe. Deren künstlerische Darbietungen wurden ihr von ihrem als . . . (E) firmierenden Vertragspartner zur Verfügung gestellt. E war eine nicht zur Musikergruppe gehörende natürliche Person, die seinerzeit in den Niederlanden ansässig war, im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatte und dort auch keine Betriebsstätte unterhielt. E's Staatsangehörigkeit ist dem vorlegenden Senat nicht bekannt. Im ersten und dritten Quartal 1993 zahlte die Kl. an E für die erbrachten Leistungen insgesamt 438 600 DM. Einen Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 EStG 1990 i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 1992 v. 25. 2. 1992 – EStG – (BGBl I 297, BStBl I, 146) unterließ sie, obwohl E keine Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 3 EStG vorgelegt hatte.

Nachdem die seinerzeit für die Besteuerung der Kl. zuständige Finanzbehörde von diesem Sachverhalt erfahren hatte, forderte

sie durch Haftungsbescheid v. 21. 3. 1997 gemäß § 50a Abs. 5 EStG i. V. m. § 73g EStDV von der Kl. die Zahlung von insgesamt 70 395,30 DM. Bei der Berechnung des Haftungsbetrags ging die Finanzbehörde davon aus, dass die Kl. für die betreffende Leistung eine Bruttovergütung von insgesamt 469 302 DM (= 438 600 DM Nettovergütung zuzüglich 7% Umsatzsteuer) geschuldet habe und der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Sätze 3, 5 und 6 EStG 15% der Bruttovergütung (= 16,05% der Nettovergütung) hätte betragen müssen. Allerdings wurde die abgegoltene Leistung im Haftungsbescheid nicht dem E, sondern einem anderen Vergütungsempfänger, dem S in den USA, zugeordnet.

Auf den Einspruch der Kl. hin änderte der inzwischen zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) den Haftungsbescheid vom 21. 3. 1997 in der Weise, dass er nunmehr E als Gläubiger der betreffenden Vergütung bezeichnete und statt der ursprünglich geltend gemachten Haftung für Körperschaftsteuer eine Haftung für Einkommensteuer geltend machte. Im Übrigen wies das FA den Einspruch jedoch in diesem Punkt zurück. Auch die daraufhin erhobene Klage war erfolglos, da die Kl. weiterhin keine Freistellungsbescheinigungen des Bundesamtes für Finanzen (BfF) gemäß § 50d Abs. 3 EStG vorgelegt hatte, nach denen sie den Steuerabzug hätte unterlassen dürfen.

2. Die Kl. hat Revision eingelegt.

II. Vorlage an den EuGH

Dem EuGH sind die im Tenor dieses Beschlusses formulierten Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Gemäß Art. 234 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 Buchst. a EG ist der Senat zur Vorlage verpflichtet. Die Rechtsfragen sind für das Revisionsverfahren entscheidungserheblich und betreffen die Auslegung des EGV. Diese ist dem EuGH vorbehalten, wenn die zutreffende Auslegung des Vertrages nicht derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel an der richtigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts keinerlei Raum bleibt (EuGH-Urt. v. 6. 10. 1982, Rs. 283/81, *CILFIT*, EuGHE 1982, 3415; *Ehricke*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 234 EGV Rn. 44, m. w. N.).

A. Rechtslage nach deutschem Steuerrecht

1. Der angefochtene Haftungsbescheid entspricht dem deutschen Steuerrecht. Dieses regelt für das Jahr 1993 (Streitjahr) die Haftung der Kl. auf Grund des geschilderten Sachverhalts im Wesentlichen wie folgt:

a) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind – von im Streitfall nicht in Betracht kommenden Ausnahmen (s. § 1 Abs. 2 und 3 EStG) abgesehen – gemäß § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG haben. Zu den inländischen Einkünften i. S. des § 49 EStG gehören Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch künstlerische Darbietungen im Inland oder durch hiermit zusammenhängende Leistungen erzielt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG). Solche Leistungen hat E im Streitfall erbracht.

b) Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). Der Steuerabzug beträgt 15% des vollen Betrags der Einnahmen; Abzüge für Betriebsausgaben und Steuern sind nicht zulässig (§ 50a Abs. 4 Sätze 3, 5 und 6 EStG). Zu den Einnahmen gehört auch die Umsatzsteuer für die von dem beschränkt einkommensteuerpflichtigen Unternehmer im Inland erbrachten Leistungen. Das gilt nach der Rechtsprechung des vorlegenden Senats (v. 30. 5. 1990, I R 57/89, BFHE 161, 97; v. 8. 5. 1991, I R 14/90, BFH/NV 1992, 291) unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer an den Vergütungsgläubiger gezahlt hat oder ob auf Grund der sog. Nullregelung des § 52 Abs. 2 UStDV 1993 von der Entrichtung des Steuerbetrags und seiner Geltendmachung als Vorsteuer abgesehen wurde.

c) Der Einkommensteueranspruch entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger der Vergütung zufließt; in diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers, der Steuerschuldner ist, vorzunehmen (§ 50a Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG). Der Vergütungsschuldner hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. Tag des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige FA abzuführen und haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer (§ 50a Abs. 5 Sätze 3 und 5 EStG). Durch den Steuerabzug gilt – von im Streitfall nicht gegebenen Ausnahmen abgesehen – die Einkommensteuer auf die Einkünfte als abgegolten (§ 50 Abs. 5 EStG); eine Veranlagung des Steuerschuldners scheidet daher aus.

d) Sind die Einkünfte in Deutschland nach einem DBA nicht oder nur zu einem niedrigeren Steuersatz als dem des § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG zu besteuern, darf der Vergütungsschuldner den Steuerabzug unterlassen oder nach dem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das BfF auf Antrag bescheinigt hat, dass die Voraussetzungen des DBA dafür vorliegen (§ 50d Abs. 3 Satz 1 EStG). Fehlt eine derartige Bescheinigung (sog. Freistellungsbescheinigung), sind die Vorschriften über den Steuerabzug auch dann anzuwenden, wenn die betreffenden Einkünfte nach einem DBA nicht oder nur zu einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden dürfen (§ 50d Abs. 1 Satz 1 EStG). Daher ist es dem Vergütungsschuldner im Haftungsverfahren verwehrt, sich auf die Rechte des Vergütungsgläubigers aus dem DBA zu berufen (§ 50d Abs. 1 Satz 4 EStG).

Die Haftung der Kl. wird somit nach deutschem Steuerrecht nicht dadurch ausgeschlossen, dass gemäß Art. 5 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a, Art. 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 5 DBA-Niederlande das Besteuerungsrecht für die von E erzielten inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem Ansässigkeitsstaat (= Niederlande) zusteht und Deutschland daher diese Einkünfte nicht besteuern darf (Art. 20 Abs. 1 DBA-Niederlande).

Auf Grund der Regelung in § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG verliert der Vergütungsgläubiger jedoch nicht seine Rechte auf Steuerfreistellung oder niedrigere Besteuerung nach dem DBA. Ihm ist vielmehr auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Steuer in dem sich aus dem DBA ergebenden Umfang zu erstatten (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG).

2. Ist der Gläubiger der Vergütungen im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (= Inländer), z. B. weil er eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland ist (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG), besteht keine Verpflichtung des Vergütungsschuldners zum Steuerabzug. Eine Haftung wegen eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs kommt somit in diesem Fall nicht in Betracht. Der Vergütungsschuldner haftet auch nicht für die Einkommensteuer, die der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Vergütungsgläubiger auf Grund der erlangten Vergütungen schuldet.

B. Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Rechtsfragen

Die Revision der Kl. kann auf Grund der oben (II.A.1.) dargestellten Rechtslage nur dann ganz oder teilweise Erfolg haben, wenn die Verpflichtung der Kl., von den an E zu zahlenden Vergütungen einen Steuerabzug vorzunehmen, und die sie flankierende Haftungsregelung nach Grund oder Höhe gegen die Dienstleistungsfreiheit des EGV verstoßen.

1. Wird die vorgelegte Rechtsfrage zu 1. bejaht und die Rechtsfrage zu 2. verneint und ist somit die Haftung der Kl. bereits dem Grunde nach und unabhängig davon, ob E im Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistungen an die Kl. die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats besaß, nicht mit dem EGV vereinbar, hat die Revision in vollem Umfang Erfolg. Das

FG-Urteil und der angefochtene Haftungsbescheid für das Streitjahr sind dann wie von der Kl. beantragt aufzuheben.

2. Werden die vorgelegten Rechtsfragen zu 1. und 2. bejaht, ist die Haftung der Kl. nur dann bereits dem Grunde nach mit dem EGV unvereinbar, wenn E im Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistungen die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats besaß. Da das FG dazu bisher keine Feststellungen getroffen hat, ist das FG-Urteil in diesem Fall aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen, damit noch geklärt wird, ob E bei Erbringung der Dienstleistungen die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats besaß.

3. Wird die vorgelegte Rechtsfrage zu 1. verneint, hängt der Erfolg der Revision und Klage davon ab, inwieweit der Umfang des geltend gemachten Haftungsanspruchs mit dem EGV vereinbar ist. Dazu werden die Rechtsfragen zu 3.a) bis d) vorgelegt.

C. Vereinbarkeit des Steuerabzugs und der Haftung mit dem EGV

Der vorlegende Senat hält es für zweifelhaft, ob der Steuerabzug und die ihn flankierende Haftungsregelung mit der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 und 60 EGV vereinbar sind. Anders als die Kl. ist er nicht der Auffassung, dass die Rechtslage durch das EuGH-Urteil in EuGHE 2003, I-5945, BStBl II 2003, 859 weiterhin „*Gerritze*", vgl. IStR 2003, 458 bereits im Sinne der Kl. geklärt ist.

1. Nach dem EuGH-Urteil *Gerritze* verstößt es gegen Art. 59 und 60 EGV, wenn Einkünfte, die ein in Deutschland beschränkt einkommensteuerpflichtiger EU-Bürger (sog. Gebietsfremder) durch eine selbständige im Inland ausgeübte künstlerische Darbietung erzielt, als Bruttoeinkünfte – also ohne Abzug der Betriebsausgaben – besteuert werden, während bei Steuerpflichtigen, die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind (sog. Gebietsansässige), nur die Nettoeinkünfte – also die Betriebseinnahmen nach Abzug der Betriebsausgaben – besteuert werden. Nach Auffassung des EuGH besteht bei solchen nationalen Regelungen die Gefahr, dass sie sich hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten auswirken und damit zu einer mittelbaren Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit führen (s. Rn. 28 des EuGH-Urteils *Gerritze*).

2. Das EuGH-Urteil enthält keine Aussagen zu den sich im Streitfall stellenden Fragen, ob die Steuererhebung im Wege eines sich nach den Bruttoeinkünften bemessenden Steuerabzugs und die sie flankierende Haftungsregelung auch dann gegen Art. 59 und 60 EGV verstoßende mittelbare Diskriminierungen sind, wenn für den Gebietsfremden die Möglichkeit eröffnet wird, in einem sich an das Steuerabzugsverfahren auf Antrag anschließenden Verfahren nach seinen inländischen Nettoeinkünften besteuert zu werden und den etwaigen Differenzbetrag zum Steuerabzugsbetrag erstattet zu bekommen (s. BMF, v. 3. 11. 2003, IV A 5 – S 2411 – 26/03, IStR 2004, 135; s. a. *Cordewener*, IStR 2004, 109), oder wenn der Gebietsfremde nach den gesetzlichen Regelungen (s. § 50d Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 EStG) auf Grund eines DBA eine Freistellung vom Steuerabzug oder die Erstattung der Abzugssteuer erreichen könnte bzw. bei rechtzeitiger Antragstellung hätte erreichen können.

3. Die Kl. weist zwar zutreffend darauf hin, dass bereits die Steuererhebung im Wege des Steuerabzugs und die im Fall eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs drohende Haftung des Abzugsverpflichteten den Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen benachteiligen und nach Art. 59 und 69 EGV verbotene mittelbare Diskriminierungen sein können. Der Steuerabzug kann z. B. zu Liquiditätsnachteilen des Gebietsfremden führen, die einem gebietsansässigen Vergütungsgläubiger, dessen Betriebseinnahmen in der Regel keinem Steuerabzug unterliegen (zu Ausnahmen bei Vergütungen für Bauleistungen, s. §§ 48 ff. EStG in der jetzigen Fassung), nicht entstehen. Der Steuerabzug ist für den Gebietsfremden auch mit dem Risiko verbunden, trotz Einbehalt der Abzugssteuer durch den Vergütungsschuldner keine Erstattung gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu erlangen, wenn der Vergütungsschuldner die einbehaltene Abzugssteuer nicht abgeführt hat. Die Abzugsverpflichtung des Vergütungsschuldners und sein Haftungsrisiko im Fall eines zu geringen Steuerabzugs sind auch Wettbewerbsnachteile der Gebietsfremden. Sie können die Vergütungsschuldner veranlassen, zur Vermeidung der mit dem Steuerabzug verbundenen Kosten und Risiken Dienstleistungen Gebietsansässiger statt entsprechender Leistungen Gebietsfremder in Anspruch zu nehmen. Das Abzugsverfahren und die Haftungsregelung können somit grenzüberschreitende Dienstleistungen innerhalb der EU gegenüber Dienstleistungen innerhalb eines Mitgliedstaats erschweren und dadurch der Zielsetzung des Art. 59 EGV zuwiderlaufen (s. EuGH v. 3. 10. 2002, C-136/00; *Danner*, Rn. 29, EuGHE 2002, I-8171; vgl. auch EuGH v. 5. 10. 1994, C-381/93, *Kommission/Frankreich*, Rn. 17, EuGHE 1994, I-5161).

4. Die mit dem Steuerabzugsverfahren und der Haftungsregelung verbundenen Nachteile für den Gebietsfremden und Belastungen für den Vergütungsschuldner sind jedoch möglicherweise gerechtfertigt.

a) Das Abzugsverfahren und die zu seiner Absicherung dienende und es ergänzende Haftungsregelung sind legitime und sachgerechte Mittel, um Gebietsfremde mit ihren inländischen Einkünften steuerlich zu erfassen und eine Nichtbesteuerung der Einkünfte im Inland und im Ansässigkeitsstaat zu verhindern (vgl. den in Rn. 33 des EuGH-Urteils *Gerritze* wiedergegebenen Vortrag der finnischen Regierung und der deutschen Finanzbehörde). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass vor der Änderung der Richtlinie 76/308/EWG vom 15. März 1976 – sog. Beitreibungsrichtlinie – (ABlEG L 73/18 v. 19. 3. 1976) durch die Richtlinie 2001/44/EG v. 15. 6. 2001 (ABlEG L 175/17 v. 28. 6. 2001) und dem am 23. 6. 2001 in Kraft getretenen Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande über die gegenseitige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steueransprüchen und der Bekanntgabe von Schriftstücken v. 21. 5. 1999 (BGBl II 2001, 2, BStBl I 2001, 66; zum Datum des In-Kraft-Tretens s. BGBl II 2001, 691, BMF v. 6. 9. 2001, BStBl I 2001, 613) die Niederlande nicht verpflichtet waren, in Fällen wie dem Streitfall deutsche Einkommensteueransprüche beizutreiben (BMF v. 20. 1. 2000, Tz. 4.8., BStBl I 102, 109).

b) Die Bemessung der im Wege des Steuerabzugs erhobenen Einkommensteuer nach den Bruttoeinkünften verstößt – vorbehaltlich eines sich auf Antrag des Gebietsfremden anschließenden Erstattungsverfahrens – nach Auffassung des erkennenden Senats nicht gegen Art. 59 und 60 EGV, da der Vergütungsgläubiger den zum Steuerabzug verpflichteten Vergütungsschuldner in der Regel nicht über die Höhe seiner Betriebsausgaben informiert, insbesondere deshalb nicht, um seine Kalkulationsgrundlagen und seine Gewinnspanne sowie etwaige Betriebsgeheimnisse nicht offen zu legen. Forderte man, dass der gebietsfremde Dienstleistungserbringer die mit seiner Leistung wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen dem Kunden mitteilt, damit die Abzugssteuer nach den Nettoeinkünften bemessen werden kann, könnte der grenzüberschreitende Dienstleistungsverkehr nicht unerheblich erschwert werden. Eine entsprechende Regelung wäre daher ihrerseits eine mittelbare Diskriminierung.

D. Umfang der passiven Dienstleistungsfreiheit

1. Schließlich könnte der Ausgang des Rechtsstreits davon abhängen, ob E – was das FG bislang nicht festgestellt hat – im Streitjahr Staatsangehörige eines EG-Mitgliedstaats war oder nicht. Art. 59 Abs. 1 EGV betrifft seinem Wortlaut nach nur Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der

EU für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind. Natürliche Personen sind nur dann Angehörige eines Mitgliedstaats, wenn sie die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzen (Art. 8 Abs. 1 EGV; nach Änderung jetzt Art. 17 Abs. 1 EG).

2. Der Rat konnte zwar nach Art. 59 Abs. 2 EGV (jetzt Art. 49 Abs. 2 EG) mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission beschließen, dass das die Dienstleistungen betreffende Kapitel des EGV auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines Nicht-Mitgliedstaats besitzen und innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind. Ein solcher Beschluss wurde aber bislang nicht gefasst (s. *Müller-Graff*, in: Streinz, a. a. O., Art. 49 EGV Rn. 57; *v. d. Groeben/Thiesing/Ehlermann*, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl., 1997, Art. 59 Rn. 50).

3. Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung verleiht Art. 59 EGV jedoch nicht nur dem Erbringer der Dienstleistungen, sondern auch dem Empfänger der Leistungen Rechte (s. EuGH v. 26. 10. 1999, C-294/97, *Eurowings Luftverkehr AG*, Rn. 34, EuGHE 1999, I-7463, BStBl II 1999, 851). Im Schrifttum wird dazu die Auffassung vertreten, diese sog. passive Dienstleistungsfreiheit setze nicht voraus, dass der Leistungserbringer Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaats ist (s. *Müller-Graff*, a. a. O., Art. 49 EGV Rn. 55; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 49, 50 EGV, Rn. 17; *Völker*, Passive Dienstleistungsfreiheit, S. 197).

4. Der vorlegende Senat hat wegen Art. 59 Abs. 2 EGV Zweifel, ob diese Auslegung des EGV zutreffend ist. Er legt deshalb die Rechtsfragen zu 2. und 3.d) dem EuGH zur Vorabentscheidung vor. Sie sind ggf. entscheidungserheblich. Je nachdem, wie der EuGH die entsprechenden Vorfragen beantwortet, kann von der Antwort auf diese weiteren Rechtsfragen abhängen, ob die Sache zur Klärung der Staatsangehörigkeit des E an das FG zurückzuverweisen ist.

Anmerkung:

Die zur Besprechung gestellte Entscheidung des BFH vom 28. 4. 2004, Az. I R 39/04 gibt dem EuGH die Möglichkeit, erneut zur Frage der Europarechtskonformität der Besteuerung von gebietsfremden Künstlern aus anderen Staaten der EU Stellung zu beziehen.

Unter C. des Beschlusses führt der BFH aus, inwiefern seiner Meinung nach das in der Bundesrepublik Deutschland verankerte System der Bruttoquellenbesteuerung nach § 50a Abs. 4 EStG mit dem EG-Vertrag in Einklang steht.

1. Zunächst weist das Gericht darauf hin, dass seiner Auffassung nach die Entscheidung des EuGH vom 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, IStR 2003, 458 mit Anm. *Grams/Molenaar*, keine Auswirkungen auf das Recht zur Steuererhebung von den Einnahmen an der Quelle habe, da der EuGH auf diese Frage in der genannten Entscheidung nicht eingegangen sei. In der Literatur war dieses zuletzt von *Schroen* anders beurteilt worden, der dafür plädierte, den Steuerabzug nur auf den Gewinn zuzulassen (*Schroen*, NWB, Fach 3, 12923). Schließlich teilte auch das FG Düsseldorf die Auffassung, dass Kosten bereits an der Quelle zu berücksichtigen seien (FG Düsseldorf v. 18. 8. 2003, IStR 2004, 90 mit Anm. *Grams*).

Losgelöst vom europarechtlichen Ansatz hilft m.E. das Verfassungsrecht bei der Frage weiter, ob Kosten bereits an der Quelle in Abzug zu bringen sind. Die Steuererhebung von den Einnahmen kann unter Berücksichtigung des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich legitimiert sein, denn der Gesetzgeber hat im Rahmen der Ausgestaltung des Gleichheitssatzes einen weiten Gestaltungsspielraum und kann generalisieren, typisieren und pauschalieren. Das setzt aber voraus, dass eine solche Form der Besteuerung nicht zu einer erheblichen Abweichung vom Gleichheitssatz führt und eine verhältnismäßig kleine Zahl von Steuerpflichtigen tangiert; Art. 3 Abs. 1 GG ist dabei allenfalls dann nicht verletzt, wenn „... eine schonendere Zwischenlösung aus sachlichen Gründen nicht möglich ist" (BVerfG v. 8. 10. 1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348). Auffällig ist zunächst, dass der Gesetzgeber selbst keine Angaben darüber macht, in welchem Umfang die Vorgaben des BVerfG eingehalten werden, denn es gibt hierzu keinerlei Veröffentlichungen. Der BFH sollte daher bei nächster Gelegenheit die Chance nutzen und das BMF nach § 122 Abs. 2 FGO zum Beitritt auffordern. Mit der Aufforderung können gezielte Fragen im Hinblick auf die tatsächlichen Grundlagen für die Ausgestaltung der Steuererhebung von den Einnahmen gestellt werden (*Offerhaus*, in: H/H/Sp, AO, FGO, § 122 Rn. 33). Nicht zuletzt würde ein solches Verfahren auch dazu dienen, einschlägiges Material in ein Revisionsverfahren einzuführen, das ansonsten nicht zugänglich wäre (*Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO § 122 Rn. 21). Es darf bei einer solchen Verfahrensweise unterstellt werden, dass im BMF keinerlei Erhebungen bezüglich der durchschnittlichen Kostenbelastung vorhanden sind. Die Verfassungswidrigkeit läge dann auf der Hand, denn es wäre nicht erwiesen, dass eine nur geringe Zahl von Steuerpflichtigen betroffen ist; die Steuererhebung durch unterstellte Ausgaben von 50 % wäre als willkürlich einzustufen.

Bei der Frage, ob der zuvor vom BFH gewählte Ansatz richtig ist, sei erlaubt, zusätzlich einen Blick auf das Verfahren der Lohnsteuererhebung zu werfen. Auch die Lohnsteuer ist eine Quellensteuer, die von den Einnahmen erhoben wird (§ 38f. EStG). Der Steuerpflichtige kann aber seine mit den Einnahmen im Zusammenhang stehenden Ausgaben bereits bei der Erhebung der Quellensteuer in Ansatz bringen, wenn er seine zukünftig zu erwartenden Kosten im Rahmen eines Lohnsteuerfreibetrages auf der Steuerkarte eintragen lässt (§ 39a EStG). Diese verfahrensrechtliche Handhabung ist geboten, da Arbeitnehmer ansonsten gegenüber von Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften benachteiligt würden (Art. 3 Abs. 1 GG), denn diese können ihre Kosten bereits bei Festsetzung der Vorauszahlungen in Abzug bringen (§ 37 EStG). „Weil durch den Lohnsteuerabzug Einkommensteuer erhoben wird, ist tunlichst zu vermeiden, dass im Abzugsverfahren die Lohnsteuerschuld überschritten wird. Deshalb ist es grundsätzlich erforderlich, das gesamte materielle Recht in das Lohnsteuerverfahren einzubringen" (*Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 38, Rn. A 16). „Die Eintragung eines Freibetrages darf das FA nicht von vornherein ablehnen, indem es, ohne in eine Prüfung der Glaubhaftigkeit der Angaben eingetreten zu sein, den Antragsteller auf einen späteren Ermäßigungsantrag nach Leistung der betreffenden Ausgaben ... verweist" (BFH v. 5. 11. 1972, VI R 284/69, BStBl II, 139 Leitsatz 2.). Die zuvor dargestellten Grundsätze sind Ausfluss des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, das das BVerfG auch im Rahmen der Lohnbesteuerung angewendet wissen will (BVerfG v. 8. 10. 1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348). Auch gebietsfremde Künstler, die als Arbeitnehmer im Inland tätig sind, können bei Verträgen mit inländischen Arbeitgebern nach § 39d Abs. 2 EStG ihre Kosten bereits an der Quelle in Abzug bringen, indem sie sich diese auf der Bescheinigung nach § 39d EStG eintragen lassen.

Ist bei Arbeitnehmern bereits eine Entlastung an der Quelle möglich, so stellt sich die Frage, warum dieses nicht auch bei solchen Steuerpflichtigen möglich sein soll, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen. Eine Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung liegt nicht auf der Hand. Insbesondere der Umstand, dass auch beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus dem künstlerischen Bereich über § 39d Abs. 2 EStG eine Quellensteuerentlastung geltend machen können, sollte nach-

denklich stimmen. Soweit Künstler betroffen sind, die nicht innerhalb der EU ansässig sind, kann auch nicht das Argument der Vollstreckungsmöglichkeit angeführt werden. Die Freibeträge der Arbeitnehmer können ebenfalls zu hoch eingetragen sein. Geht der Arbeitnehmer in das Ausland zurück, bestehen die gleichen potentiellen Vollstreckungsschwierigkeiten wie im Rahmen der Besteuerung der unter § 50a EStG fallenden Steuerschuldner. Schließlich hilft auch das vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG nicht weiter und zwar losgelöst von der Frage, ob dieses verfassungsrechtlich überhaupt zulässig ist (FG München v. 19. 2. 2004, IStR 2004, 280 mit Anm. *Grams*). Gilt es, bei der Quellenbesteuerung der Arbeitnehmer eine zu hohe Besteuerung an der Quelle zu vermeiden (*Tizaskalik*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 38, Rn. A 16 und, ist der Verweis auf eine spätere Erstattung unzulässig (BFH v. 5. 11. 1972, VI R 284/69, BStBl II, 139 Leitsatz 2.), dann müssen diese Grundsätze auch beim Quellensteuerabzug nach § 50a EStG Geltung entfalten, um einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu verhindern. Nur diese Betrachtungsweise wäre systemkonform.

2. Unter Punkt C. 3. und 4. weist der BFH darauf hin, dass das zurzeit bestehende System der Bruttoquellenbesteuerung gegen die Dienstleistungsfreiheit der Art. 59 und 60 EGV (jetzt: Art. 49 und 50 EG) verstößt. Das Gericht weist auf Nachteile hin, die im Rahmen der Steuererhebung entstehen. Diese genannten Nachteile führen dazu, dass ein Gebietsfremder für ein Engagement im Inland weniger geeignet erscheint, da der inländische Vergütungsschuldner bei Vereinbarungen mit Gebietsansässigen weniger steuerliche Risiken zu tragen hat. Diesem Ansatz ist uneingeschränkt zu folgen. Dabei darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die frühere Bauabzugsteuer genau aus diesem Grunde abgeschafft wurde.

In der Konsequenz dürfte die Quellenbesteuerung damit für Angehörige anderer Mitgliedstaaten hinfällig sein. In einer weiteren Entscheidung hat der BFH nämlich festgestellt, dass, abgeleitet aus der hier zur Besprechung gestellten Entscheidung, ernstliche Zweifel an der europarechtlichen Zulässigkeit der Quellenbesteuerung bestehen, so dass dem Antragsteller des Verfahrens ein Anspruch auf Aufhebung der Vollziehung zuerkannt wurde (BFH v. 16. 6. 2004, I B 44/04).

Es darf mit Spannung erwartet werden, wie der EuGH die vom BFH dezidiert gestellten Fragen beantworten wird. Der EuGH hat nunmehr die Möglichkeit, quasi das gesamte System der Besteuerung der gebietsfremden Künstler einer europarechtlichen Würdigung zu unterziehen.

Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt, FAStR, Steuerberater,
Grams und Partner, Bielefeld, Köln