

## AUFsätze

**5. Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009**

Laut Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 vom 18. 6. 2008 sollen künftig die Einkünfte aus der Überlassung beweglicher Sachen gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht mehr dem Steuerabzug unterliegen. Damit würden die Einkünfte aus der Hoteleinrichtung ebenso besteuert wie die Einkünfte aus dem Hotelgrundstück und -gebäude. Damit besteht die Problematik der unterschiedlichen Besteuerung zwischen dem rein inländischen und dem grenzüberschreitenden Sachverhalt nur noch bis zum Veranlagungszeitraum 2008.

Es sei hier erwähnt, dass die Begründung im Jahressteuergesetz für den Wegfall des Steuerabzugs irreführend ist. Dort wird der Verzicht auf den Steuerabzug damit begründet, dass die Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen Sachen und der Veräußerung von Rechten regelmäßig auf Grund der DBA in Deutschland nicht besteuert werden könnten. Diese Aussage ist zutreffend für die Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten, findet aber gerade auf die Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen Sachen keine Anwendung, da laut DBA, wie oben dargestellt, Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht und Deutschland davon auch Gebrauch macht.

Ferner sieht der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 vor, dass die Vermietungseinkünfte aus deutschen Immobilien über ausländische Kapitalgesellschaften zukünftig gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Diese Änderung führt allerdings nicht zu Gewerbesteuer, wenn keine Betriebsstätte in Deutschland besteht. Auf Grund dieser Umqualifizierung der Einkünfte muss zukünftig keine Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten mehr erfolgen. Damit ist nur noch eine Überleitung des ausländischen handelsbilanziellen Ergebnisses (z. B. bri-

ritisches GAAP oder luxemburgisches GAAP) auf einen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG erforderlich.

Die Neuregelung beseitigt die vorstehend dargestellte Europarechtswidrigkeit und dient erheblich der Vereinfachung der Besteuerungspraxis, ist mithin sehr zu begrüßen. Für Veranlagungszeiträume bis zum Inkrafttreten der Neuregelung wäre die Finanzverwaltung gut beraten, das Schreiben vom 5. 4. 2007 auch auf Fälle des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei Vermietung von beweglichen Sachen zu erweitern.

**6. Zusammenfassung**

Halten ausländische Kapitalgesellschaften inländische Immobilien als Direktinvestition, so erwerben sie, je nach Branche des Mieters, auch Einrichtung/Inventar der Immobilie. Nach derzeitiger Gesetzeslage werden die Einkünfte aus der Vermietung von beweglichen Sachen durch ausländische Kapitalgesellschaften im Wege des Steuerabzugs besteuert. Dabei wird die Steuer auf die Bruttoeinnahmen ohne Abzug von Werbungskosten erhoben. Dies führt zu einer Ungleichbehandlung gegenüber vergleichbaren rein inländischen Sachverhalten. Dieser Verstoß gegen die europarechtlich gewährte Dienstleistungsfreiheit lässt sich durch Geltendmachung von Betriebsausgaben im Kapitalertragsteuerverfahren in entsprechender Anwendung des BMF-Schreibens vom 5. 4. 2004 beseitigen. Diese europarechtswidrige Regelung wird gemäß Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 ab dem Veranlagungszeitraum 2009 aufgehoben, so dass Einkünfte, die eine ausländische Kapitalgesellschaft aus der Vermietung von beweglichen Sachen erzielt, zukünftig auf die gleiche Weise besteuert werden wie Einkünfte aus Grundstücken und Gebäuden. Damit ergibt sich für die Besteuerungspraxis eine begrüßenswerte Vereinfachung.

**Die Künstlerbesteuerung nach dem Referentenentwurf des BMF und dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009**

Von Dr. Harald Grams und Ilka Schön, beide Bielefeld\*

Der EuGH hat in den Verfahren *Gerritse*<sup>1</sup> und *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*<sup>2</sup> Teile von Regelungen des deutschen Steuerrechts über den Quellensteuereinbehalt auf Einkünfte gebietsfremder Künstler für mit der Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrages (Art. 49/50 EG) unvereinbar erklärt. Das BMF hatte daraufhin eine vorläufige Umsetzung durch BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007 vollzogen<sup>3</sup>. Nunmehr ist beabsichtigt, die Vorgaben der zuvor genannten EuGH-Urteile im Jahressteuergesetz 2009 zu vollziehen und das nationale Recht entsprechend anzupassen.

**1. Einleitung**

Gegen die Bundesrepublik Deutschland ist seit geraumer Zeit ein Vertragsverletzungsverfahren wegen der steuerlichen Erfassung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern anhängig<sup>4</sup>. Der Referentenentwurf des BMF vom 28. 4. 2008<sup>4a</sup> und der Regierungsentwurf vom 18. 6. 2008<sup>4b</sup> nehmen die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken auf und setzen sie in nationales Recht um.

Aus Vereinfachungsgründen wird die Abhandlung an den Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 angelehnt, den der Regierungsentwurf vom 18. 6. 2008 vollumfänglich übernommen hat.

Positiv ist zunächst festzuhalten, dass gebietsfremden Künstlern aus der EG bzw. dem EWR im neuen § 50 Abs. 2 Satz 2

\* Dr. Harald Grams ist Rechtsanwalt, FAFStR, Steuerberater und Partner bei Grams und Partner in Bielefeld; Dipl.Kffr. (FH) Ilka Schön ist Fachassistentin für die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler, ebenfalls bei Grams und Partner, Rechtsanwälte und Steuerberater in Bielefeld.

<sup>1</sup> EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, ISrR 2003, 458, BStBl II 2003, 859.

<sup>2</sup> EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, ISrR 2006, 743, BStBl II 2007, 352.

<sup>3</sup> BMF v. 5. 4. 2007, IV C 8 – S – 2411/07/0002, ISrR 2007, 412, BStBl I 2007, 449.

<sup>4</sup> Siehe ISrR Länderbericht 21/2004 und 7/2007, 1 und Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 31. 1. 2008 IP/08/144 unter <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/144&format=HTML&aged=0&language=de&guiLanguage=de>.

<sup>4a</sup> [http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_4138/DE/BMF\\_Startseite/Aktuelles/Aktuelle\\_Gesetze/Referentenentwurfe/053\\_a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4138/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Referentenentwurfe/053_a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

<sup>4b</sup> [http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_4138/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Steuern/Steuerreform/005\\_Jahressteuergesetz\\_Kabinett\\_aml,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4138/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Steuerreform/005_Jahressteuergesetz_Kabinett_aml,templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

## AUFsätze

Nr. 5 EStG n. F. ein Veranlagungswahlrecht eingeräumt wird. Zudem wird nunmehr gesetzlich verankert, dass der Steuerabzug auf den „Gewinn“ vorgenommen werden kann (§ 50a Abs. 3 EStG n. F.), der Bruttosteuersatz für die Ausübung einer einschlägigen Tätigkeit sowie deren Verwertung einheitlich 15 % der Einnahmen beträgt (§ 50a Abs. 2 Satz 1 EStG n. F.), zu den Einnahmen nicht mehr die Reisekosten hinzuzurechnen sind, soweit die tatsächlichen Kosten nicht überschritten werden (§ 50a Abs. 2 Satz 2 EStG n. F.) und die Besteuerung der sog. 2. Ebene nicht in jedem Fall mehr durchgeführt werden muss (§ 50a Abs. 4 EStG n. F.).

Erkennbar wird, dass der richtige Weg beschritten ist, aber gleichwohl Kritik an der einen oder anderen Stelle angebracht ist und zu einem Überdenken der eingenommenen Position Anlass geben sollte.

## 2. Kritik am Steuerabzugsverfahren

Der hier im Raume stehende Referentenentwurf setzt bei der Erhebung der Ertragsteuer nach wie vor auf die Steuererhebung an der Quelle. In die Diskussion geraten war nach der Rechtsprechung des EuGH in Sachen *Gerritse* und *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*<sup>5</sup> die Frage, ob seit der Geltung der Beitreibungsrichtlinie<sup>6</sup> ein nur für Gebietsfremde geltendes Steuerabzugsverfahren als verhältnismäßig anzusehen ist. Dieses hat der BFH zwar für zweifelhaft erachtet, aber einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt<sup>7</sup>.

Der vom EuGH angeführte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz muss u. E. im Lichte der Beitreibungsrichtlinie gewertet werden. Aus dem Zusammenwirken zwischen Beitreibungsrichtlinie und richtigem Adressaten der Offenbarung der Kosten wird deutlich, dass das Verfahren der Steuereintreibung auch unter Berücksichtigung des Referentenentwurfs unverhältnismäßig ausgestaltet ist. Geleitet von der Erkenntnis, dass Betriebsgeheimnisse zu schützen sind, ist nicht nachvollziehbar, warum der jeweilige Gebietsfremde erst über den Vergütungsschuldner eine Steuerreduktion erreichen kann, indem er ihm seine Betriebsausgaben offenbart. Es muss alternativ die Möglichkeit geben, dass der Gebietsfremde in Kooperation mit der zuständigen Finanzverwaltung selbst eine Steuerreduktion herbeiführen kann. Insofern ist zu fordern, dass – so wie bei Gebietsansässigen auch –, eine Reduktion schon durch Glaubhaftmachung der Ausgaben erreicht wird. Solche Verfahren haben sich in anderen Mitgliedstaaten bewährt<sup>8</sup>. Etwaige Unsicherheiten könnten dabei durch Sicherheitszuschläge bereinigt werden; ein zu geringer Steuereinbehalt – was aber Ausnahme bleiben wird – könnte sodann über die Beitreibungsrichtlinie vollstreckt werden. Der Bescheid über die Steuerreduktion kann dem jeweiligen Vergütungsschuldner vor Zahlung vorgelegt werden; er ist geprüft und für ihn rechtsverbindlich<sup>9</sup>.

Das bestehende und durch den Referentenentwurf unterstrichene System der Steuererhebung durch Steuerabzug an der Quelle könnte den gebietsansässigen Vergütungsschuldner davon abhalten, Engagements mit gebietsfremden Künstlern einzugehen. In der Praxis hat sich auch nach der Rechtsprechung

des EuGH in Sachen *Gerritse* und *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*<sup>10</sup> zu dem hier einschlägigen Themenkomplex gezeigt, dass die Tendenz zur Anerkennung von Kosten auf der Ebene des Quellensteuereinhalts gering ist. Die gebietsansässigen Vergütungsschuldner gehen in die Richtung, eher zu viel, denn zu wenig Steuer einzubehalten, da die für sie bestehende Haftungsregelung nicht hinwegzudenken ist. So besteht z. B. die Gefahr, dass die Finanzverwaltung die Höhe der angesetzten Kosten später nicht anerkennt und entsprechend zu wenig einbehaltene Steuer im Wege der Haftung einfordert, obwohl dieses für den Gebietsansässigen als steuerlichen Laien nicht erkennbar war. Das Gleiche gilt bezogen auf die Rechtsfrage, was unter Kosten zu verstehen ist, die in „... unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang ...“ mit den Einnahmen aus der Veranstaltung stehen, wie in § 50a Abs. 3 Satz 1 EStG n. F. niedergelegt. Was dazuzurechnen ist, vermag z. Zt. keiner genau zu sagen. Losgelöst davon, dass nach Verwaltungsauffassung Gemeinkosten – entgegen der Rechtsauffassung der Europäischen Kommission im Vertragsverletzungsverfahren 1999/4852 – nicht darunter fallen sollen<sup>11</sup>, wird z. B. in der Praxis die Auffassung vertreten, dass selbst Personalkosten im Wohnsitzstaat nicht mit dazuzurechnen sind und zwar auch dann, wenn sie durch die Planung und Durchführung der Veranstaltung zustande gekommen sind.

Der Vergütungsschuldner ist zudem nicht dazu bereit, den erhöhten Verwaltungsaufwand kostenmäßig zu tragen, der mit der Ermittlung der Nettobemessungsgrundlage und der Erstellung der modifizierten Steueranmeldung im Zusammenhang steht<sup>12</sup>. Der Staat verlagert hierdurch Aufwand, den er selbst zu tragen hätte, entschädigungslos auf außerhalb der Verwaltung stehende Personen.

Vom Gebietsfremden wird auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH<sup>13</sup> im Ergebnis erwartet, dass er sich über die Rechtmäßigkeit des Steuerabzuges und über an den Vergütungsschuldner geleistete Erstattungen zivilrechtlich auseinandersetzt, obwohl öffentlich-rechtliche Ansprüche im Raume stehen, nämlich allein Steueransprüche des Staates.

Die zuvor genannten Probleme können dadurch beseitigt werden, dass dem Gebietsfremden ein Wahlrecht dahingehend eingeräumt wird, seine steuerlichen Belange rechtsverbindlich mit der Finanzverwaltung im eigenen Namen zu regeln. Ggf. besteht sodann für ihn auch die Möglichkeit, im einstweiligen Rechtsschutz vorzugehen. Das Verfahren vor den Finanzgerichten gegen den Staat ist gegenüber Verfahren vor den Zivilgerichten günstiger, denn der Steuerpflichtige hat gar keinen (im einstweiligen Rechtsschutz) bzw. einen geringeren Gerichtskostenvorschuss (im Klageverfahren) zu leisten, unterliegt im finanzgerichtlichen Verfahren dem Amtsermittlungsgrundsatz und steht damit beweisrechtlich besser als im Verfahren vor den Zivilgerichten. Auch wird das Geschäftsverhältnis zu seinem nationalen Partner nicht durch Prozesse belastet, die ihren Ursprung im öffentlichen Recht haben. Letztlich wird verhindert, dass öffentlich-rechtliche Steueransprüche zu Lasten des Gebietsfremden mit einem Insolvenzrisiko in der Person des Gebietsansässigen belastet werden.

Dem Gebietsfremden ist mithin – losgelöst vom Regelungsumfang der Beitreibungsrichtlinie – als milderes Mittel das Recht zuzugestehen, steuerlich negative Vermutungen (hier Nichtzahlung der Steuer zur Legitimation der Einschaltung ei-

5 Siehe Fn. 1 und 2.

6 Richtlinie 2001/44/EG des Rates v. 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, [http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga\\_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=301L0044&lg=de](http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=301L0044&lg=de).

7 BFH v. 29. 11. 2007, I B 181/07, IStR 2008 112 m. Anm. Grams.

8 Siehe zum Verfahren in Großbritannien Grams, IWB Fach 5 Gruppe 2, 401 und zum Verfahren in den Niederlanden Molenaar/Grams, IWB Fach 5, Gruppe 2, 329.

9 Siehe Fn. 8.

10 Siehe Fn. 1 und 2.

11 Siehe Fn. 3.

12 Siehe dazu § 73d, S. 83 im Referentenentwurf.

13 BFH v. 7. 11. 2007, I R 19/04, IStR 2008, 266, <http://www.bfhurteile.de/IR.1904.htm>.

## AUFsätze

nes Dritten) durch eigenes Handeln zu widerlegen, indem durch sein Tätigwerden gegenüber der Finanzverwaltung eine Anerkennung der Kosten erreicht wird. Unsicherheiten können durch Sicherheitsleistung ausgeglichen werden (z. B. Bankbürgschaft). Hierdurch wird verhindert, dass aktuell erforderliche liquide Mittel über den Steuerabzug beim Vergütungsschuldner „geparkt“ werden und durch einen zu hohen Steuereinbehalt die aktuelle Gefahr begründet wird, laufende Tourneekosten nicht zahlen zu können. In diesem Sinne hat es der EuGH z. B. zugelassen, dass die gesetzliche Unterstellung vorgeprägten Handelns durch aktives Zutun des Gebietsfremden widerlegt werden kann. Generelle Sicherungsgedanken werden dabei als nicht angemessen zur Erreichung des Ziels eingestuft<sup>14</sup>.

### 3. Kritik im Rahmen der Steuererhebung (für Gebietsfremde)

a) Zu beanstanden ist auch, dass durch den Zugriff der Steuer bereits im Zeitpunkt einer Anzahlung und vor Leistungserbringung unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen für Gebietsfremde und Gebietsansässige geschaffen wurden und auch nach dem hier im Raume stehenden Referentenentwurf beibehalten werden. Besonders deutlich wird dieses Problem bei Betrachtung der Besteuerung von gebietsfremden juristischen Personen.

Im weltweiten Geschäft mit Konzerttourneen ist es „Gesetz“, dass schon nach Vertragsunterzeichnung eine Anzahlung auf die im Vertrag verankerte Garantiezahlung fällig wird. Es werden Größenordnungen von mindestens 50 % bis sogar 100 % vorab eingefordert, je nachdem wie bekannt die gebietsfremde Künstlergruppe ist. Der Zeitraum zwischen Anzahlung und Leistungserbringung kann viele Monate umfassen; im Konzertgeschäft liegt der vorgelagerte Zahlungszeitpunkt schon oft ein Jahr vor der Präsentation der jeweiligen Konzerte in Deutschland.

Den Gebietsansässigen wird dagegen durch das bestehende und auch in Zukunft weitgeltende System der Ertragsbesteuerung ein gesetzlich angeordneter Wettbewerbsvorteil bezogen auf ihre Liquidität gewährt, denn sie zahlen auf eine Anzahlung im Kalenderjahr 2008 für eine Konzertserie in 2009 die darauf entfallende Ertragsteuer erst für das Jahr 2009. Der späteste Zeitpunkt der Zahlung kann sich sogar auf das Jahr 2011 verlagern, wenn die Jahressteuererklärung abgegeben wird. Im konkreten Beispiel hat eine gebietsfremde juristische Person ihre Ertragsteuer bereits auf die Anzahlung vorzeitig, nämlich in 2008 zu entrichten, denn § 50a EStG knüpft allein an den Zufluss der Vergütung (§ 50a Abs. 5 Satz 1 EStG i. V. m. § 11 EStG) und nicht an die Gewinnrealisierung an. Für den Gebietsansässigen gilt dagegen bei der Frage der ertragsteuerlichen Erfassung von Anzahlungen nicht das Zuflussprinzip (§ 11 EStG), sondern allein das in § 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 264 f. HGB verankerte Realisationsprinzip. Anhand der Regelungen zur Bilanzierung wird deutlich, dass eine mit dem Steuerzugriff verbundene Gewinnrealisierung erst mit Leistungserbringung zu erfolgen hat (konkret: mit Durchführung des Konzerts). Solche einseitigen Liquiditätsvorteile bei der Frage der Einforderung von Steuervorauszahlungen sind aber nach der Rechtsprechung des EuGH gemeinschaftsrechtlich gesehen untersagt<sup>15</sup>.

b) Bei Betrachtung des Referentenentwurfs wird deutlich, dass nunmehr auch gesetzlich für Steuerpflichtige aus der EG und dem EWR eine Nettobesteuerung bereits an der Quelle möglich ist (§ 50a Abs. 3 EStG n. F.), was grundsätzlich gesehen

der Dienstleistungsfreiheit entgegenkommt. Aber bei genauerer Betrachtung wird erkennbar, dass die Steuerreduktion erst mit Nachweis des Betriebsausgabenabzuges greift, denn die Betriebsausgaben sind „... in einer für das Finanzamt nachprüfbarer Form ...“ nachzuweisen. Was die Finanzverwaltung unter „Nachweis“ versteht, hat sie bereits in ihrem BMF-Schreiben vom 5. 4. 2007 deutlich gemacht<sup>16</sup>. Darunter sollen insbesondere Rechnungskopien und Zahlungsnachweise fallen.

Solche Vorgaben behindern den freien Dienstleistungsverkehr, denn ein in dieser Form geforderter Nachweis ist denknottwendig im Zeitpunkt der Leistung von Vorauszahlungen nicht und selbst im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht immer möglich. Der Gebietsfremde kann zu diesen Zeitpunkten entweder noch keine Rechnungen oder aber nicht alle Rechnungen vorweisen, losgelöst davon, dass alle geforderten Zahlungsnachweise ebenfalls noch nicht vorliegen. Der Gebietsfremde muss damit eine überproportionale Steuervorauszahlung leisten, die – bezogen auf den tatsächlichen Gewinn – wesentlich zu hoch ist, denn die gesetzlich eingeforderte Steuer ist – auch nach dem Referentenentwurf – nach wie vor von den Einnahmen zu erheben. Die überzahlte Steuer kann er auf der Grundlage der gesetzlichen Konzeption erst dann und allein über den gebietsansässigen Vergütungsschuldner wieder zurückfordern, wenn die Ausgaben feststehen und „nachgewiesen“ werden, was oft erst nach Beendigung der Tournee der Fall sein wird. Die auf die Kosten zu erhebende Steuer fehlt damit im Tagesgeschäft zur Begleichung der fälligen Betriebskosten. Ein Gebietsansässiger hat dagegen im Verfahren der Steuervorauszahlungen (§ 37 EStG) seine Kosten nur glaubhaft zu machen; er zahlt in jeder Phase der Steuererhebung Abgaben nur und allein auf den (zu erwartenden) Gewinn.

c) Zu bemängeln ist – bezogen auf den im Raume stehenden Referentenentwurf – auch der für natürliche Personen verankerte Durchschnittssteuersatz auf das Nettoergebnis von 30 % (§ 50a Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG n. F.). Ein Gebietsansässiger zahlt in 2007 eine Durchschnittsteuer von 30 % erst ab einem zu versteuernden Einkommen i. H. von ca. 70 000 €. Ein solches Einkommen ist als überdurchschnittlich zu bezeichnen. Dieser Umstand verdeutlicht, dass Einkünfte von über 250 € bis zu einer Größenordnung von unter 70 000 € teilweise erheblich schlechter gestellt sind als es im Falle von Gebietsansässigen der Fall ist. Nicht zu akzeptieren ist, dass insbesondere Geringverdiener überproportional belastet werden, denn die Diskrepanz zwischen dem individuellen Steuersatz eines Gebietsansässigen und dem eines Gebietsfremden steigt, je geringer die Einkommen sind.

Eine statistische Erhebung der Künstlersozialkasse trifft zum 1. 1. 2007 eine Aussage zur Frage von Durchschnittseinkommen im Bereich Musik<sup>17</sup>. In Zahlen stellt sich das Einkommen wie folgt dar:

Einkommen Männer	10 378 €
Einkommen Frauen	8 544 €
Durchschnitt	9 698 €

Noch schlechter ist die Einkommenssituation bei den Berufsanfängern<sup>18</sup>. Hier stellt sich die Situation in Zahlen wie folgt dar:

Einkommen Männer	7 110 €
Einkommen Frauen	6 690 €
Durchschnitt	6 914 €

16 Siehe Fn. 3.

17 [http://www.kuenstlersozialkasse.de/wDeutsch/ksk\\_in\\_zahlen/statistik/durchschnittseinkommenversicherte.php](http://www.kuenstlersozialkasse.de/wDeutsch/ksk_in_zahlen/statistik/durchschnittseinkommenversicherte.php).

18 [http://www.kuenstlersozialkasse.de/wDeutsch/ksk\\_in\\_zahlen/statistik/durchschnittseinkommenberufsanfaenger.php](http://www.kuenstlersozialkasse.de/wDeutsch/ksk_in_zahlen/statistik/durchschnittseinkommenberufsanfaenger.php).

14 EuGH v. 11. 10. 2007, C-451/05, *Elisa*, Rn. 94f., IStR 2007, 894.

15 EuGH v. 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft/Hoehchst*, IStR 2001, 215, Rn. 58f., Slg. 2001, 1727.

## AUFsätze

Die Unterschiede verdeutlichen sich anhand des nachfolgenden Beispiels, berechnet nach der Grundtabelle 2008 und ausgehend von einem zu versteuernden Einkommen des Gebietsfremden von 1 000 €:

Berechnung lt. Gerritse-Entscheidung des EuGH		Berechnung lt. Referentenentwurf des BMF	
zVE	1 000,00 €		1 000,00 €
+ Grundbetrag	7 664,00 €		7 664,00 €
BMG	8 764,00 €		8 764,00 €
Steuer (2,03 % auf 1 000 €)	20,30 €	Steuer lt. BMF	178,00 €

Anhand des Beispiels wird deutlich, dass es nicht angehen kann, einen Gebietsfremden nach dem Referentenentwurf mit 17,8 % Durchschnittssteuer auf den tatsächlichen Verdienst von nur 1 000 € zu belasten, den Gebietsansässigen, der ja im Beispiel real mehr, nämlich 7 774 € erzielte, nur mit einem durchschnittlichen Satz i. H. von 2,03 % bezogen auf seine Gesamteinkünfte. Das im nationalen Recht verankerte Prinzip der Steuergerechtigkeit gebietet es, reales Einkommen von 8 764 € höher zu besteuern, als ein solches in Höhe von nur 1 000 €. Durch den Ansatz des Grundfreibetrages bei der Berechnung wurde das Einkommen des Gebietsfremden entsprechend der EuGH-Entscheidung in Sachen *Gerritse* (C-234/01) schon in die Steuerpflicht „gehoben“, was ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages nicht der Fall gewesen wäre.

### 5. Sonstige Kritikpunkte (für Gebietsfremde und Drittstaatler)

a) Der Referentenentwurf ist auch dadurch gekennzeichnet, dass dem Gebietsfremden nicht die erforderlichen Verfahrensrechte wegen eines zu hohen Steuereinhalts gegen die Steueranmeldung eingeräumt werden (Einspruchsmöglichkeiten). Diese Forderung ist umso wichtiger, weil das „Vereinfachte Erstattungsverfahren“ entfallen ist (siehe S. 72 des Referentenentwurfs) und eine Erstattung erst im Rahmen des Veranlagungswahlrechts nach § 50 Abs. 2 Nr. 5 EStG n. F. zugestanden wird. Vergleicht man diese Situation mit der eines Inländers, so wird deutlich, dass dieser gegen die Festsetzung einer Vorauszahlung Einspruch einlegen und sich gegen eine zu hohe Steuerforderung zur Wehr setzen kann. Dem Gebietsfremden wird dieses Recht verwehrt; zumindest fehlen hierzu klare gesetzliche Vorgaben.

Vor dem Hintergrund, dass der Gebietsansässige – im Falle von Zweifeln und wegen der ihn treffenden Haftung für einen zu geringen Steuereinbehalt – eher dazu geneigt ist, den Steuerabzug von einer zu hohen Bemessungsgrundlage vorzunehmen, wird deutlich, dass dem Gebietsfremden spiegelbildlich ein umfassendes Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerfestsetzung durch Steueranmeldung eingeräumt werden muss.

b) Drittstaatler sind durch den Referentenentwurf insoweit betroffen, als ihnen eine Nettobesteuerung völlig verwehrt wird. Das Vereinfachte Erstattungsverfahren wird nämlich abgeschafft; eine Veranlagung bleibt ebenfalls ausgeschlossen.

Hierdurch können bei hohem Produktionsaufwand Rechte beschnitten werden, die sich aus dem gemeinschaftsrechtlich harmonisierten Urheberrecht ableiten. Von Bedeutung dabei ist, dass durch die Bruttobesteuerung ohne Kostenberücksichtigung Urheber wirtschaftlich davon z. B. abgehalten werden können, ihr Ausführungsrecht wahrzunehmen und – losgelöst davon – keine angemessene Vergütung erzielen, wenn eine Besteuerung nach dem Bruttoergebnis – ohne Kostenberücksichtigung erfolgt.

Mit dem Übereinkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums, niedergelegt in Anhang 1 C des Übereinkommens von Marrakesch zur Errichtung der Welt-

handelsorganisation, das durch den Beschluss des Rates vom 22. 12. 1994 94/800/EG im Namen der EG in Bezug auf die in ihre Zuständigkeiten fallenden Bereiche von der EG genehmigt wurde, erlangen auch Drittstaatler Rechte im Bereich des Urheberrechtsschutzes<sup>25</sup>. Art. 9 Abs. 1 des genannten Übereinkommens bestätigt, dass die Mitglieder die Art. 1 bis 21 des Berner Übereinkommens (1971) und den Anhang dazu zu befolgen haben<sup>26</sup>. Ausfluss des Übereinkommens ist im nationalen Recht z. B. § 19 Abs. 2 UrhG, wonach dem Urheber das Recht zusteht, das Werk öffentlich zu Gehör bringen zu dürfen. Dieses Recht ist in Art. 11 Abs. 1, Art. 11bis Abs. 2 des Berner Übereinkommens garantiert. Art 11bis Abs. 2 des Berner Übereinkommens legt zudem fest, dass der Anspruch auf angemessene Vergütung nicht beeinträchtigt werden darf.

Gerade Showproduktionen sind sehr kostenlastig. Sind die Vorlaufkosten sehr hoch (z. B. bei 90 % der Einnahmen) kann der Urheber davon abgehalten werden, in Deutschland tätig zu werden. Denn bei einer Bruttoquellensteuer i. H. von 15 % der Einnahmen muss er noch 5 % mitbringen, damit die Steuer gezahlt werden kann. Gerade Urheber, die keine liquiden Mittel haben, werden davon abgehalten, hier tätig zu werden.

Gleichzeitig wird der Anspruch auf angemessene Vergütung beeinträchtigt, soweit die Steuer über dem liegt, was Inländer zu zahlen haben. Der hoheitliche Zugriff durch die Steuer auf die Einnahmen ist dabei nicht anders zu beurteilen als der unzulässige Fall, in welchem dem vergütungspflichtigen Inländer ein gesetzlich niedergelegter „Rabatt“ i. H. von 15 % auf die angemessene Vergütung eingeräumt werden würde.

c) Der Referentenentwurf hebt die Besteuerung auf der sog. 2. Ebene auf, soweit die Besteuerung auf der 1. Ebene durchgeführt wurde (§ 50a Abs. 4 EStG n. F.). Dieses Ergebnis greift aber z. B. dann nicht, wenn auf der 1. Ebene die Nettobesteuerung durchgeführt wird. Insofern muss sich der Gebietsfremde sowohl um die Entlastung seiner eigenen Einkünfte kümmern und dementsprechend mit Kosten verbundenen Verwaltungsaufwand betreiben und zudem auch noch um die in §§ 73a f. EStDV verankerten Pflichten.

Durch die Kumulation der gesetzlichen Verpflichtungen kommt der Gebietsfremde in eine wesentlich schlechtere wirtschaftliche Ausgangsposition, denn die gesetzlichen „Aufgaben“ zwingen ihn dazu, Beratung hinzuzuziehen, was mit Geldaufwand verbunden ist. Der Gebietsansässige ist einer solchen Doppelbelastung dagegen nicht ausgesetzt.

Dieser Nachteil ist nur dann behoben, wenn Gebietsfremde nicht in die Verpflichtungen zur Durchführung des Steuerabzugs auf der 2. Ebene mit einbezogen werden.

d) Zu bemängeln ist schließlich, dass der Referentenentwurf die Gesetzesänderung erst ab dem 1. 1. 2009 zulässt (Art. 22 Abs. 5 Referentenentwurf). Die den deutschen Gesetzgeber zum Handeln zwingenden Entscheidungen des EuGH in Sachen *Gerritse* und *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*<sup>27</sup> sind bereits seit geraumer Zeit verkündet und begründen Rechtsansprüche auf sofortige Anwendung auf alle noch offenen Fälle. Der gemeinschaftswidrige Zustand wird für die Vergangenheit andernfalls nicht beseitigt.

### 6. Zusammenfassung

Der zur Diskussion gestellte Referentenentwurf ist der richtige Weg in die richtige Richtung. Die vorangegangenen Aus-

25 Beschluss des Rates 94/800/EG v. 22. 12. 1994, ABIL336, 1.

26 BGBl II 1973, 1071 und BGBl II 1985, 81.

27 Siehe Fn. 1 und 2.

## AUFsätze

Diese statistischen Erhebungen verdeutlichen, dass der angedachte Weg, eine Nettobesteuerung an der Quelle zu einem durchschnittlichen Einheitssteuersatz i. H. von 30 % auf den modifizierten Gewinn durchzuführen, bei der überwiegenden Zahl von Steuerpflichtigen zu zu hohen Steuern führt, was aber nach der Rechtsprechung des EuGH verboten ist<sup>19</sup>. Ein genereller Durchschnittssteuersatz i. H. von 30 % ist nicht erforderlich; es können vielmehr Stufenregelungen eingeführt werden, die das zuvor dargestellte Ergebnis vermeiden.

d) Zu bemängeln ist ferner, dass nach dem Referentenentwurf Verluste aus anderen Einkunftsarten bzw. Verluste aus Konzerten des gleichen Jahres aber auch bei solchen aus anderen Kalenderjahren bei der Bemessung der Nettobesteuerung nach § 50a EStG an der Quelle keine Berücksichtigung finden<sup>20</sup>. Diese Verfahrensweise führt zu einer verbotenen höheren Steuerbelastung im Vorauszahlungsverfahren als bei Gebietsansässigen und zugleich zu einer Benachteiligung im Rahmen der Liquidität. Verluste werden nämlich bei Gebietsansässigen immer schon im Rahmen der Festsetzung von Vorauszahlungen steuermindernd mit berücksichtigt.

e) In § 50a Abs. 3 EStG des Referentenentwurfs ist festgehalten, dass der Anspruch auf Nettobesteuerung nicht greift, soweit es um die Überlassung von Rechten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG geht.

Insofern liegt ein klarer Verstoß gegen die *Scorpio*-Entscheidung des EuGH vor, wonach Kosten direkt an der Quelle zu berücksichtigen sind. Insbesondere in Fällen von Showproduktionen (z. B. Musicals) werden Nutzungsrechte oft entgeltlich erworben. Diese Kosten müssen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden dürfen.

#### 4. Kritik im Rahmen der Steuerveranlagung (für Gebietsfremde)

a) Im Referentenentwurf wird dem Gebietsfremden ein grundsätzlich zu begrüßendes Veranlagungswahlrecht eingeräumt; gleichwohl fehlen klare Zuständigkeitsregelungen für das angedachte Veranlagungsverfahren.

Für die Erhebung von Steuern auf das Einkommen natürlicher Personen trifft § 19 AO eine Regelung. In § 19 Abs. 1 AO wird zunächst die Zuständigkeit festgelegt, soweit der Steuerpflichtige einen Wohnsitz in Deutschland unterhält. Diese Regelung ist auf die hier im Raume stehende Gruppe von Steuerschuldern aus anderen Mitgliedstaaten bzw. dem EWR regelmäßig nicht anwendbar.

In anderen Fällen knüpft § 19 Abs. 2 Satz 1 AO an den Bezirk an, in dem sich das Vermögen befindet; trifft dieses auf mehrere Bezirke zu, ist das Finanzamt in dem Bezirk zuständig, in dem sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet. Da das von gebietsfremden Künstlern und Produktionsgesellschaften in Deutschland erzielte Einkommen regelmäßig in ihren Wohnsitzstaat transferiert wird, ist diese Vorschrift ebenfalls nicht einschlägig.

Ist sodann eine Bestimmung nach dem Vermögen nicht möglich, ist § 19 Abs. 2 Satz 2 AO einschlägig. Die örtliche Zuständigkeit bestimmt danach nach der vorwiegenden Ausübung oder der Verwertung der Tätigkeit. Aufgrund der Tatsache, dass gebietsfremde Vergütungsgläubiger einerseits in mehreren Städten spielen bzw. u. U. mit vielen Veranstaltern im Inland zusammenarbeiten, ist eine Bestimmung der allgemeinen Zuständigkeit auch nach § 19 Abs. 2 Satz 1 AO nahezu unmöglich. Die hier

einschlägige Norm lässt keine eindeutigen Wertungen zu, so dass der Gebietsfremde nicht absehen kann, an welches Finanzamt er sich denn zur Durchführung seiner Veranlagung wenden muss. Durch diese Verfahrensweise wird die Verwirklichung der Dienstleistungsfreiheit behindert, zu der nach der Rechtsprechung des EuGH auch die Verfahrensrechte gehören<sup>21</sup>.

Zuständig sollte allein das Finanzamt sein, das den ersten Kostenanerkennungsbescheid (s. o.) erlassen hat oder aber – sollte ein solcher Antrag nicht gestellt worden sein – das Finanzamt, das für die Besteuerung des Veranstalters zuständig ist, der den ersten Auftritt des Künstlers in Deutschland im Kalenderjahr veranstaltet hat.

b) Zu kritisieren ist zudem die generelle Ausklammerung des Grundfreibetrages im Veranlagungsverfahren. Der Referentenentwurf sieht dazu in § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. vor, dass das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag zu erhöhen ist, so dass im Ergebnis die Steuer anzusetzen ist, die sich so dann aus der Grundtabelle ableitet.

aa) Die Erhöhung um den Grundfreibetrag ist Ausfluss der Rechtsprechung des EuGH in Sachen *Gerritse* und insofern zunächst legitim<sup>22</sup>. Aus der Entscheidung *Gerritse* ist aber auch zu entnehmen, dass zu prüfen ist, ob eine vergleichbare Vergünstigung im Wohnsitzstaat gewährt wird. Das war im Falle *Gerritse* der Fall, was sich aus einer Rückfrage des Gerichtshofs bei der niederländischen Regierung ergab<sup>23</sup>. Aus der Anfrage des EuGH im Verfahren *Gerritse* an die niederländische Regierung und aus den Ausführungen des EuGH im Urteil selbst kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der Grundfreibetrag dann zu gewähren ist, wenn eine vergleichbare Regelung im Wohnsitzstaat fehlt (dieses scheint z. B. in Rumänien und Bulgarien, aber auch in Liechtenstein der Fall zu sein).

bb) Auch der Umstand, dass der sich aus der einschlägigen Steuertabelle ergebende Steuerbetrag anzusetzen ist, der sich unter Berücksichtigung des hinzugerechneten Grundfreibetrages ergibt, steht nicht im Einklang mit der Entscheidung des EuGH in Sachen *Gerritse*<sup>24</sup>.

Der EuGH führte dazu im 2. Teil des Tenors zum *Gerritse* Urteil wörtlich wie folgt aus:

„Dagegen stehen diese Artikel des EG-Vertrags 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 Grundfreibetrags ergeben würde.“

Aus dem Tenor des EuGH Urteils wird deutlich, dass nicht der Steuerbetrag aus der Grundtabelle zu entnehmen ist, der sich aus einer Erhöhung um den Grundfreibetrag ergibt, sondern anzuwenden ist der Steuersatz, der sich aus Hinzurechnung des Grundfreibetrages zum tatsächlich zu versteuernden Einkommen ergibt. Jede andere Betrachtung würde dazu führen, dass beim Gebietsfremden im Ergebnis nicht erzieltes Einkommen (in Höhe des Grundfreibetrages) besteuert wird.

21 EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, IStR 1995, 126, Rn. 48f.

22 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, IStR 2003, 458, Rn. 48f., Slg. 2003, 5933.

23 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, IStR 2003, 458, Rn. 51., Slg. 2003, 5933.

24 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, IStR 2003, 458, Rn. 53f., Slg. 2003, 5933.

19 EuGH v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, IStR 1996, 329, Rn. 49f., Slg. 1996, 3089.

20 Siehe Seite 71, 6. Absatz.

## PRAXISFORUM

führungen haben aber gezeigt, dass über einige essentielle Änderungen nachgedacht werden sollte. Zu fordern ist dabei insbesondere, dass der gebietsfremde Künstler dazu berechtigt sein muss, sein individuelles Steuerrechtsverhältnis direkt mit der Finanzbehörde regeln zu dürfen. Er muss im Übrigen verfahrensrechtlich gesehen die gleichen Rechte erhalten wie ein vergleichbarer Inländer. Hierzu sind die eindeutige Bestimmung der Zuständigkeiten der Finanzbehörden für das vorgesehene Veranlagungswahlrecht und die Rechtsbehelfsrechte gegen die Steueranmeldung des gebietsansässigen Vergütungsschuldners zu rechnen.

Gemeinschaftsrechtlich gesehen zu kritisieren ist der Umstand, dass Steuerpflichtige aus Drittstaaten von jeglicher Steuererstattung auf das Nettoergebnis ausgeschlossen werden. Von Bedeutung dabei ist, dass durch das Steuerrecht das Recht zur Aufführung und Verbreitung urheberrechtlich geschützter Werke unter gewissen Voraussetzungen eingeschränkt werden kann. Auch kann der Anspruch auf angemessene Vergütung negativ tangiert sein. Soweit die angedachten Änderungen vorgenommen werden, bestehen u. E. keine weiteren gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.