IWB Nr. 13 vom 08.07.2009 - NWB NAAAD-24240Fach 3 Deutschland Gr. 1

S. 635

Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer und Gleichmaß der Besteuerung

Prof. Dr. Jürgen W. Hidien und und Jörg Holthaus *

§ **Rechtsgrundlagen:** AO; EStG, GG; DBA Niederlande; DBA Österreich; DBA Schweiz; Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS); Lohnsteuer-Richtlinien 2008 (LStR).

Literatur: *Brockmann/Hörster,* Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 2009 S. 280 ff.; *dies.,* Bundeskabinett verabschiedet Entwurf zum Jahressteuergesetz 2009, NWB 2008 S. 2591; *Englisch,* Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2008; *Gosch,* Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007 S. 1553 ff.; *Hartmann,* Neuregelung des Steuerabzugs bei Honorarzahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009 S. 197 ff.; *Hidien/Holthaus,* Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer ab 2009, PIStB 2009 S. 108 ff.; *Holthaus,* Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DStZ 2008 S. 741 ff.; *ders.,* Steuerfreistellung von ausländischen Künstlern und Sportlern nach dem JStG 2009 – Neue Rechtsgrundlage mit alten Anwendungsproblemen, IWB 2009 F. 3 Gr. 3 S. 1531 ff.; *Jahn,* Neuregelung des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG, PIStB 2008 S. 143 ff.; *Kahle/Schulz,* Mögliche Neuregelungen des § 49 Abs. 1 EStG durch das JStG 2009, Stbg 2008 S. 541; *dies.,* Besteuerung von Inbound-Investitionen – Ermittlung der inländischen Einkünfte und Durchführung der Besteuerung nach dem Jahressteuergesetz 2009, RIW 2009 S. 140 ff.; *Kempermann,* Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler – Zur geplanten Neuregelung der §§ 50, 50a EStG, FR 2008 S. 591 ff.; *Mensching,* Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009 S. 96 ff.; *Nacke,* Ertragsteuerliche Änderungen durch des Jahressteuergesetz 2009 – Teil 2: Fortsetzung der einkommensteuerlichen Änderungen, steuer-journal 2009 S. 14 ff.; *ders.,* Die einkommensteuerlichen Änderungen durch des Jahressteuergesetz 2009, DB 2008 S. 2792; *Reichertz,* Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach den Regelungen der DBA, sj 2007 S. 15 ff.

Das Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008 hat wesentliche Bereiche der beschränkten Steuerpflicht (§§ 49 ff. EStG) mit Wirkung ab 1.1.2009 geändert. Für Arbeitnehmer bleiben zwar die territorialen Anknüpfungspunkte für inländische Einkünfte im Steuerzugriff (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und die grundsätzliche Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs im Besteuerungsverfahren (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG) erhalten. Allerdings werden die Veranlagungsmöglichkeiten ausgedehnt und die Steuerermittlung im Veranlagungsfall zugunsten ausländischer Arbeitnehmer geändert (§ 50 Abs. 1 Satz 2–5, Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Satz 7 EStG). Insbesondere die Gewährung des vollen Grundfreibetrags bei nur zeitweise im Inland ausgeübten Tätigkeiten im Veranlagungsfall und die nur zeitanteilige Gewähr im Abzugsfall begünstigen vorwiegend EU-/EWR-Bürger.

Die Neuregelung führt zu einer gleichheitsrechtlich fragwürdigen, überdifferenzierten Besteuerung im Inland beschränkt steuerpflichtiger ausländischer Arbeitnehmer und nähert die einzelnen unterschiedlichen Steuerpflichtarten mehr als erforderlich aneinander an. Die Autoren stellen bei-

* Prof. Dr. habil. Jürgen W. Hidien und Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus sind Dozenten an der Fachhochschule für Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen in Nordkirchen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

spielhaft die unterschiedlichen Steuerbelastungen vor, geben Gestaltungshinweise und analysieren die Vereinbarkeit der Neuregelung mit EU- und Verfassungsrecht.

S. 636

I. Steuerpflicht im Grundfall

1. Nationales Recht: Ausübungsprinzip

Die Arbeitnehmer mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt außerhalb Deutschlands sind nach § 1 Abs. 4 EStG i. V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG insbesondere dann im Inland steuerpflichtig, wenn sie ihre Tätigkeit im Inland ausüben. Dieses deutsche Quellensteuerrecht kann durch ein DBA mit dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers beschränkt werden.

2. DBA

a) Lohnsteuerabzug durch „deutschen Arbeitgeber"

Die aktuellen deutschen DBA bestätigen das deutsche Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitnehmer für einen inländischen Arbeitgeber oder zu Lasten einer inländischen Betriebsstätte seines ausländischen Arbeitgebers im Inland arbeitet („inländischer Arbeitgeber"). In diesen Fällen ist zudem der Arbeitgeber grundsätzlich nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStG verpflichtet Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer wird nach § 39d Abs. 1 EStG grundsätzlich in Steuerklasse I eingereiht und erhält vom Betriebsstättenfinanzamt eine entsprechende Bescheinigung.

b) 183-Tage-Regel

Wird ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer für einen ausländischen Arbeitgeber im Inland nicht zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers tätig, wird das deutsche Quellensteuerrecht durch die einschlägigen DBA nur dann bestätigt, wenn sich der Arbeitnehmer in einem bestimmten – im DBA näher definierten – Bezugszeitraum länger als 183 Tage im Inland aufhält. Als Bezugszeitraum kommt das Kalenderjahr (z. B. im Verhältnis zu Belgien, Dänemark, Frankreich, Italien, Luxemburg Niederlande, Österreich, Portugal, Spanien, Schweden, Schweiz, Tschechien, Türkei), ein abweichendes Steuerjahr (z. B. 6. April bis 5. April in Großbritannien) oder ein völlig variabler Zeitraum von 12 Monaten (z. B. DBA mit Norwegen, Polen, Rumänien, Russland) in Betracht.

c) Veranlagung

In diesen Fällen unterliegen die inländischen Einkünfte mangels inländischem Arbeitgeber bzw. Betriebsstätte keinem Lohnsteuerabzug. Diese Arbeitnehmer müssen veranlagt werden. Im Einzelfall können Einkommensteuervorauszahlungen gem. § 37 EStG festgesetzt werden.

S. 637

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

II. Steuerpflicht in Sonderfällen

1. Nationales Recht: Inländischer Arbeitgeber (Kassenstaatprinzip)

Bestimmte beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer erzielen inländische Einkünfte – unabhängig vom Ort ihrer Tätigkeit – allein dadurch, dass sie ihren Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber beziehen:

- § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG z. B. bei inländischen öffentlichen Kassen,
- § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG z. B. als Geschäftsführer einer inländischen Gesellschaft,
- § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG Bordpersonal von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr von inländischen Luftfahrtunternehmen

2. DBA: Teilweise steuerfreie Einkünfte

Diese über die Inlandstätigkeit aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG hinausgehenden Einkünfte werden von den einschlägigen DBA nur teilweise (insbesondere bei öffentlichen Kassen und Bordpersonal) bestätigt. Alle diese Fälle unterliegen nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Lohnsteuerabzug.

3. Bestimmte Sportler und Künstler

a) Grundsätzlich gilt im DBA-Recht das Ausübungsprinzip

Fehlt bei angestellten darbietenden Sportlern und Künstlern ein inländischer Arbeitgeber oder eine inländische Betriebsstätte ihres ausländischen Arbeitgebers, so bestätigen die deutschen DBA das deutsche Quellensteuerrecht am auf den Inlandsaufenthalt entfallenden Arbeitslohn auch schon bei kurzfristigen Inlandsaktivitäten dieser Personengruppe. Ausnahmen bilden etwa die DBA Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg und Niederlande, nach denen auch bei angestellten Künstlern und Sportlern ein deutsches Quellensteuerrecht nur dann bestätigt wird, wenn ein deutscher Arbeitgeber, eine deutsche Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers oder ein Aufenthalt von über 183 Tagen im Kalenderjahr gegeben ist.

b) Steuerabzug gem. § 50a EStG

Die ausländischen Arbeitgeber der im Inland auftretenden Sportler und Künstler sind verpflichtet einen Steuerabzug von 15 % der Bruttovergütung einzubehalten und dem deutschen Auftrittsfinanzamt anzumelden und abzuführen (Bruttobesteuerung gem. § 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 5 Satz 2 EStG). Übernommene oder besonders gewährte Reisekosten bleiben hierbei grundsätzlich unberücksichtigt (§ 50a Abs. 2 Satz 2 EStG). Betroffen sind z. B. Gastspiele ausländischer Theater- und Opernensembles oder Orchester, Freundschaftsspiele oder Spiele anlässlich einer Europa- oder Weltmeisterschaft von ausländischen Sportmannschaften. Eine Nettobesteuerung an der Quelle gewährleistet und gestattet nunmehr § 50a Abs. 3 EStG für EU- bzw. EWR- Steuerpflichtige. Allerdings beträgt dann der Steuersatz immerhin 30 %. Ob diese Ausgestaltung europarechtskonform ist, bleibt abzuwarten.

S. 638

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

III. Besteuerung und Steuerbelastung ab 2009

1. Lohnsteuerabzug durch inländischen Arbeitgeber ohne Veranlagung

Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen (§§ 38 ff. EStG), hat sich ab 2009 zunächst – vorbehaltlich einer Antragsveranlagung (s. unten II, 4 und 5) – nichts geändert. Wie bisher unterliegen ihre Vergütungen dem Steuerabzug nach Steuerklasse I. In die monatlichen Lohnsteuertabellen sind hierbei wie bisher $^1/_{12}$ vom Grundfreibetrag, vom Arbeitnehmerpauschbetrag (§ 9a Nr. 1 Buchst. a EStG), vom Sonderausgabenpauschbetrag (§ 10c Abs. 1 EStG) und von der Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2, 3 und 5 EStG) eingearbeitet. Nach § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG ermäßigen sich diese Pauschalen, wenn die Einkünfte nicht während eines vollen Kalendermonats zugeflossen sind.

Beispiel 1

A mit Wohnsitz in der Schweiz arbeitet zwei volle Monate in einer deutschen Betriebsstätte (z. B. Zweigniederlassung) seines schweizerischen Arbeitgebers S in Deutschland. Sein monatlicher Bruttoarbeitslohn beträgt 3.000 €.

Lösung

A erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, die nach Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz in Deutschland besteuert werden dürfen. S hat für zwei Monate Lohnsteuer nach Steuerklasse I an das deutsche Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (§ 38 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStG). Der Lohnsteuerabzug hat grundsätzlich Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG). Das neue Veranlagungswahlrecht (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b i. V. mit Satz 7 EStG) gilt für A, unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit, nicht, da die Schweiz weder zur EU noch zum Europäischen Wirtschaftraum gehört.

2. Obligatorische Veranlagung bei anderen Arbeitnehmern

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, werden mit ihren inländischen Einkünften veranlagt. Nach § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG ermäßigen sich der Arbeitnehmer- und Sonderausgabenpauschbetrag sowie die Vorsorgepauschale auch für sie, wenn die Einkünfte nicht während des vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats geflossen sind.

Nach § 50 Abs. 2 Satz 2 letzter Halbsatz EStG wird ihnen allerdings nunmehr der **volle Grundfreibetrag** gewährt, auch wenn sie nur zeitweise und kurzzeitig inländische Einkünfte bezogen haben. Im Gegensatz hierzu gilt der Tarif des § 32a Abs. 1 EStG für alle anderen Einkunftsarten mit der Maßgabe, dass der Grundfreibetrag gerade nicht berücksichtigt, sondern dem Einkommen hinzuzurechnen ist. Auch eine zeitanteilige Kürzung des Grund- freibetrags ist in § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG, der im Übrigen entsprechende Kürzungen bestimmter Pauschalen vorgibt, nicht vorgesehen. Ein Mindeststeuersatz, wie er noch bis 2008 bestand, existiert ab 2009 für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer nicht mehr. Dies führt im Beispiel 2 – im Gegensatz zur Fallgruppe im Beispiel 1 – zu einer vom Gesetzgeber wohl kaum gewollten Begünstigung vergleichbarer Fälle.

S. 639

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beispiel 2

B mit Wohnsitz in Albanien (kein DBA) arbeitet zwei Monate auf einer Baustelle (keine Betriebsstätte, da die Bauausführung unter sechs Monaten dauern soll, vgl. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO) seines albanischen Arbeitgebers in Deutschland. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt monatlich 3.000 €.

Lösung

B erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, die mangels DBA im Inland besteuert werden dürfen. Da sie keinem Lohnsteuerabzug unterliegen, ist B beim Tätigkeitsfinanzamt grundsätzlich zu veranlagen. Im Rahmen der Veranlagung werden von seinen Einkünften in Höhe von 6.000 € $^{2}/_{12}$ des Arbeitnehmer- und des Sonderausgabenpauschbetrags und der Vorsorgepauschale abgezogen. Zudem erhält er den vollen Grundfreibetrag. Seine Einkommensteuer beträgt daher 0 €.

3. Bestimmte Sportler und Künstler

Beschränkt steuerpflichtige angestellte Sportler, Artisten und Künstler mit ausländischem Arbeitgeber ohne inländische Betriebsstätte unterliegen mit ihrem anteiligen Lohn für Inlandsauftritte („Darbietungen") ab 1.1.2009 dem Steuerabzug von nunmehr 15 % (§ 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG). Dagegen unterliegen beschränkt steuerpflichtige angestellte Sportler, Artisten oder Künstler mit inländischem Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug (wie in Beispiel 1). § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG verdrängt diesen – wie bisher – ausdrücklich nicht. Allerdings gelten dann teilweise Vereinfachungsregeln (R 39d Abs. 3 und 4 LStR; vgl. auch BMF, Schreiben v. 31.7.2002 - S 2369, BStBl 2002 I S. 707).

Beispiel 3

K mit Wohnsitz in der Schweiz ist angestellter Cellist eines schweizerischen Symphonieorchesters. Das Orchester gastiert für zwei Monate ausschließlich in Deutschland. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt monatlich 3.000 €.

Lösung

K erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, die nach Art. 17 Abs. 1 DBA Schweiz in Deutschland besteuert werden dürfen. Sie unterliegen beim schweizerischen Arbeitgeber einem Steuerabzug von 15 % (§ 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG). Die ESt in Höhe von 900 € plus 49,50 € Solidaritätszuschlag hat der Arbeitgeber beim (ersten) Auftrittsfinanzamt in Deutschland anzumelden und abzuführen. Pauschalen oder Grundfreibetrag sind auch nicht anteilig zu berücksichtigen. Der Steuerabzug nach § 50a EStG hat gem. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG Abgeltungswirkung. Das neue Veranlagungswahlrecht (§ 50 Abs. 2 Satz 7 EStG) gilt für K, unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit, nicht.

S. 640

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

4. Ausnahmen von der Abgeltungswirkung

Sowohl der Steuerabzug nach § 50a EStG (Beispiel 3) als auch der Lohnsteuerabzug (Beispiel 1) haben nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG zunächst Abgeltungswirkung. Die drei unterschiedlichen Steuerbelastungen in Beispiel 1 bis 3 sind somit grundsätzlich endgültig.

Der Gesetzgeber lässt aber nunmehr sechs Ausnahmen von der Abgeltungswirkung zu (§ 50 Abs. 2 Satz 2 EStG). Von Bedeutung sind hier vier Fallgruppen:

- Die erste betrifft alle Personen, insbesondere Arbeitnehmer, die den größten Teil ihrer Welteinkünfte aus Deutschland beziehen und auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG annähernd wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden können (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG).
- Die zweite hier interessierende Ausnahme (vgl. unten III, 6) betrifft zwingend alle beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer unabhängig von ihrem Wohnsitz, die nach § 39d Abs. 2 EStG einen Freibetrag auf ihre Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 EStG für Spenden (§ 10b EStG) oder Werbungskosten (§ 9 EStG) haben eintragen lassen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a EStG).
- Als dritte hier ebenfalls interessierende Ausnahme (vgl. unten III, 5 a) haben alle beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, sofern sie EU-/EWR-Staatsbürger sind, die in einem dieser Staaten auch ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, die Möglichkeit eine Veranlagung zu beantragen (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b und Satz 7 EStG).
- Die spezielle Antragsregelung für alle Fälle des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG in § 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG soll hier nicht vertieft werden, da sie nach § 50 Abs. 2 Satz 7 EStG an die gleichen (europarechtlichen) Voraussetzungen geknüpft ist wie die Antragsveranlagung für Arbeitnehmer. Dieses Veranlagungswahlrecht ersetzt das bisherige vereinfachte Erstattungsverfahren beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

5. Antragsveranlagung für EU/EWR-Bürger

a) Neue günstige Rechtslage nach dem JStG 2009

Nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b i. V. mit Abs. 2 Satz 7 EStG können EU-/EWR-Staatsbürger die Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs oder des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch einen Antrag auf Veranlagung aufheben, wenn sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb der EU oder des EWR haben. Folge ist gem. § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG u. a., dass der beschränkt steuerpflichtige EU-Arbeitnehmer – im Gegensatz zu anderen steuerpflichtigen Steuerausländern – den vollen Grundfreibetrag erhält. Zu erwähnen ist noch, dass ab 2009 auch beschränkt Steuerpflichtige den Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG erhalten.

S. 641

Beispiel 4

A ist Niederländer mit Wohnsitz in den Niederlanden und arbeitet zwei Monate in einer deutschen Betriebsstätte (z. B. Zweigniederlassung) seines niederländischen Arbeitgebers N. Sein monatlicher Bruttoarbeitslohn beträgt 3.000 €.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Lösung

A erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, die nach Art. 10 Abs. 1 DBA NL in Deutschland besteuert werden dürfen. N hat nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStG für zwei Monate Lohnsteuer nach Steuerklasse I an das deutsche Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. Nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b i. V. mit Abs. 2 Satz 7 EStG kann A als EU-Bürger mit Wohnsitz innerhalb der EU eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. Von seinen Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit wird der anteilige Arbeitnehmerpauschbetrag von $^2/_{12}$ von 920 € = 154 € abgezogen. Zur Ermittlung des Einkommens werden zudem $^2/_{12}$ des Sonderausgabenpauschbetrags (36 € x $^2/_{12}$ = 6 €) und $^2/_{12}$ der Vorsorgepauschale abgezogen (§ 50 Abs. 1 Satz 5 EStG). Nach § 50 Abs. 1 Satz 2 letzter Halbsatz EStG wird sein zu versteuerndes Einkommen nach Abzug des vollen Grundfreibetrags nach der Grundtabelle versteuert. Seine Steuer beträgt somit 0 €.

Beispiel 5

K (Österreicher) mit Wohnsitz in Österreich ist angestellter Cellist eines österreichischen Symphonieorchesters. Das Orchester gastiert für zwei Monate ausschließlich in Deutschland. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt monatlich 3.000 €.

Lösung

K erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, die nach Art. 17 Abs. 1 DBA Österreich in Deutschland besteuert werden dürfen. Nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegen sie beim österreichischen Arbeitgeber einem Steuerabzug von 15 %. Die Brutto-Abzugsteuer in Höhe von 900 € plus 49,50 € Solidaritätszuschlag hat der Arbeitgeber beim (ersten) Auftrittsfinanzamt in Deutschland anzumelden und abzuführen. Alternativ kann der Vergütungsschuldner auch eine Nettobesteuerung i. S. des § 50a Abs. 3 EStG vornehmen.

Nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b EStG (und ebenfalls nach § 50 Abs. 2 Nr. 5 EStG) kann K als EU-Bürger mit Wohnsitz innerhalb der EU aber auch eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. Von seinen Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit wird der anteilige Arbeitnehmerpauschbetrag von $^2/_{12}$ von 920 € = 154 € abgezogen. Zur Ermittlung des Einkommens werden zudem $^2/_{12}$ des Sonderausgabenpauschbetrags (36 € x $^2/_{12}$ = 6 €) und $^2/_{12}$ der Vorsorgepauschale abgezogen (§ 50 Abs. 1 Satz 5 EStG). Nach § 50 Abs. 1 Satz 2 letzter Halbsatz EStG wird sein zu versteuerndes Einkommen nach Abzug des vollen Grundfreibetrags nach der Grundtabelle versteuert. Seine Steuer beträgt somit 0 €.

b) Vergleich mit der ungünstigeren Rechtslage bis 31.12.2008

S. 642

Nach § 50 Abs. 5 Nr. 2 EStG a. F. konnten auch in der Vergangenheit EU-/EWR-Staatsbürger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt innerhalb eines dieser Staaten eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. Unabhängig von der Arbeitsdauer im Inland wurden im Rahmen dieser Veranlagung der Arbeitnehmer- und Sonderausgabenpauschbetrag sowie die Vorsorgepauschale nicht gekürzt. Allerdings wurde hier kein Altersentlastungsbetrag gewährt und das zu versteuernde Einkommen unterlag einem Mindeststeuersatz von 25 %.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das BMF-Schreiben v. 10.9.2004 - IV A 5 -S 2301 - 10/04 NWB XAAAB-26684 hat allerdings den Mindeststeuersatz aus europarechtlichen Gründen als Folge der „Gerritse"-Entscheidung (EuGH, Urteil v. 12.6.2003 - Rs. C-234/01 NWB XAAAB-72663) im Verwaltungsweg dahingehend modifiziert, dass maximal die Steuer erhoben wurde, die sich nach Hinzurechnung des Grundfreibetrags nach der Grundtabelle ergab. Im Ergebnis wurde beschränkt Steuerpflichtigen damit (abgesehen von den hier ausgeklammerten Fällen des § 1 Abs. 3 EStG) kein Grundfreibetrag gewährt. Er wirkte sich lediglich im Rahmen des deutschen Lohnsteuerabzugs anteilig aus.

6. Veranlagung aufgrund eines gewillkürten Freibetrags auf der Bescheinigung nach § 39d EStG

Der Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs entgeht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer auch dann, wenn er sich auf seine Bescheinigung nach § 39d Abs. 2 EStG einen Freibetrag eintragen lassen kann (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG). Dann ist eine Veranlagung zwingend. Diese Regelung ist nicht auf EU- bzw. EWR-Staatsbürger beschränkt (vgl. § 50 Abs. 2 Satz 7 EStG), sondern gilt für alle beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer. Es müssen aber die Voraussetzungen für einen deutschen Lohnsteuerabzug vorliegen (insbesondere inländischer Arbeitgeber gem. § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Daher ist es für alle Arbeitnehmer aus Drittländern ratsam, sich einen Freibetrag für Spenden oder Werbungskosten eintragen zu lassen. Dies ist gerade für kurzfristig im Inland Arbeitende zu empfehlen, da ihnen so der ungekürzte Grundfreibetrag gewährt wird. Eine relativ kleine Spende kann hier eine große Wirkung haben.

Auch im Bereich der Werbungskosten lässt sich einiges steuergünstig gestalten. Wurden in der Vergangenheit Reisekosten steuerfrei nach § 3 Nr. 16 EStG vom Arbeitgeber erstattet, ist es bei kurzfristigen Aufenthalten ab 2009 ratsam, die Reisekosten vom Arbeitnehmer tragen zu lassen, der sie sich dann auf die Bescheinigung eintragen lassen kann.

7. Darbietende angestellte Künstler und Sportler von außerhalb der EU/des EWR

a) Benachteiligung bestimmter drittländischer Arbeitnehmer

S. 643

Angestellte ausländische Sportler, Artisten und Künstler von ausländischen Arbeitgebern von außerhalb der EU bzw. des EWR haben keine Möglichkeit eine Veranlagung zu beantragen. Ihr anteiliger Inlandsarbeitslohn unterliegt dem Brutto-Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG mit abgeltender Wirkung (15 % der Einnahmen; § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ein Veranlagungswahlrecht besteht für diese Gruppe ebenso wenig wie die Möglichkeit zu einer vereinfachten Nettobesteuerung (§ 50 Abs. 2 Satz 7 EStG). Insbesondere steht ihnen seit 2009 nicht einmal mehr das vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG a. F. zur Verfügung; es ist mit dem JStG 2009 ersatzlos entfallen. Immerhin sind übernommene oder gesondert gewährte Reisekosten beim Steuerabzug grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen (§ 50a Abs. 2 Satz 2 EStG). Demgegenüber bestehen für andere angestellte Künstler und Sportler Veranlagungsmöglichkeiten (§ 50 Abs. 2 Satz 2 EStG).

b) Sonderregelung des § 50 Abs. 7 EStG a. F. für bestimmte Steuerausländer

Bei angestellten Sportlern, die im Inland an europäischen Vereinswettbewerben im Mannschaftssport (z. B. UEFA-Cup und Champions-League) teilnehmen, hat das BMF mit Schreiben v. 20.3.2008

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

- IV C 8 - S 2303/07/0009 NWB ZAAAC-77431 allerdings die Steuer und den Steuerabzug auf den anteiligen Inlandslohn der Spieler und auf die Einkünfte der ausländischen Vereine auf der Grundlage des § 50 Abs. 7 EStG a. F. gänzlich erlassen.

Eine vergleichbare Privilegierung „international bedeutsamer kultureller Ereignisse", wie sie die Neufassung des § 50 in Abs. 4 EStG ab 2009 ausdrücklich gestattet, steht von Seiten des BMF und der Länder noch aus. Sie ist aus Gründen der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) u. E. sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtsgrundlage geboten, da für eine unterschiedliche Anwendung des § 50 Abs. 4 EStG – seine Verfassungsmäßigkeit vorausgesetzt – insoweit, keine rechtfertigenden Gründe für eine Differenzierung bestehen. Hierfür spricht auch der leistungsrechtliche Gehalt des Art. 5 Abs. 3 GG, da und soweit der Staat wie in § 50 Abs. 4 Nr. 1 EStG eine Grundentscheidung zugunsten einer bestimmten Form der Kunstförderung getroffen hat.

IV. Verletzung „des" Gleichheitsgrundsatzes?

1. Mehrere Diskriminierungsverbote

a) Differenzierte Steuerlasten ausländischer Arbeitnehmer ...

Die beispielhafte Analyse hat gezeigt, dass der deutsche Gesetzgeber beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gem. §§ 49, 50, 50a EStG in unterschiedlicher und komplizierter Weise besteuert und belastet. Dies gilt erst recht im Vergleich zu solchen Arbeitnehmern, die gem. § 1 Abs. 3 EStG unter dort näher bestimmten Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden können. Die Unterschiede beruhen vordergründig auf verschiedenen Differenzierungskriterien: der Art der Steuerpflicht (unbeschränkt, beschränkt oder Zwischenstufen), der Art der Steuererhebung (zwei unterschiedliche Steuerabzugsarten oder Veranlagung) und nicht zuletzt dem Status des Arbeitsnehmers (drei Gruppen: inlän- discher, „supranationaler" Bürger oder Drittlandsbürger). Insbesondere die Besteuerung der mittleren Gruppe der Steuerpflichtigen nähert sich im Gefolge der Rechtsprechung des EuGH dem „reinen Inlandsfall" an und gewährt damit dem EU-/EWR-Bürger einen vergleichbaren Besteuerungsstandard nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

S. 644

Ein steuerrechtlich scharfer Gegensatz besteht traditionell und nunmehr in verschärftem Maße zwischen der Gruppe derjenigen gebietsfremden Arbeitnehmer einerseits, die im Wege der Veranlagung den vollen Grundfreibetrag einschließlich bestimmter anderer persönlicher Abzüge erhalten (§ 50 Abs. 1 EStG), und sich damit in ihrer Besteuerung den Gebietsansässigen weitgehend annähern und der Gruppe derjenigen gebietsfremden Arbeitnehmer, die nach dem Abzugs- und Bruttoprinzip besteuert werden (§ 50a EStG). Fraglich ist, ob diese Differenzierungen die damit verbundenen Rechtsfolgen, insbesondere die Gewähr oder Nichtgewähr des existenzsichernden vollen Grundfreibetrags (§ 50 Abs. 1 Satz 2 letzter Halbsatz EStG), rechtfertigen.

b) ... und „vielerlei Gleichheiten" im IStR als Maßstäbe

Eine steuerrechtliche Gleichheitsprüfung mit grenzüberschreitenden Zusammenhängen steht heute in einem „Viereck" je unterschiedlicher, zum Teil miteinander verschränkter Gleichheitsanforderungen an das nationale Recht. Gleichheitsrechtliche Diskriminierungsverbote ergeben sich danach zunächst aus Art. 3 GG, dann aus dem europäischen, supranationalen Gemeinschaftsrecht (Grundfreiheiten und Grundrechte), dem bilateralen Abkommensrecht der DBA mit seinen Diskriminierungsverboten und mitunter auch aus dem GATS (Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen), das ein Gebot der Meistbegünstigung aufstellt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

c) Gestaltungsoptionen des nationalen Steuergesetzgebers trotz europarechtlicher Restriktionen

Je nachdem harmonieren oder variieren die Schutz- und Gleichheitsgehalte (Schutzobjekt, Schutzsubjekt, Schutzniveau, Schutzumfang, Rechtfertigungsgründe, Rechtsvorrang). In allen Fällen steht dem regulierenden nationalen Gesetzgeber immer noch, auch und gerade im Außensteuerrecht, ein mehr oder minder weiter Gestaltungsspielraum zu. Das hat seinen Grund darin, dass auch die Rechtsprechung des EuGH das Territorialitätsprinzip als beherrschenden Grundsatz des internationalen Steuerrechts anerkannt hat. Eine unterschiedliche Besteuerung von Gebietsfremden und Gebietsansässigen zugunsten letzterer – besonders im Anwendungsbereich der persönlichen Steuervergünstigungen, des subjektiven Nettoprinzips und des existenzsichernden Grundfreibetrags – hält der EuGH für grundsätzlich zulässig, wenn auch nicht für geboten, sofern sie den Gebietsfremden nicht grundlos diskriminieren. Insoweit wird auch anerkannt, dass sich beide Steuer-
S. 645 pflichtigen nicht immer in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden.

Demgegenüber bestehen im Anwendungsbereich des objektiven Nettoprinzips erhöhte Gleichheitsanforderungen und Harmonisierungsimpulse. Auf der anderen Seite muss der nationale Gesetzgeber Rechtsvorgaben der anderen Rechtskreise beachten. Dies folgt aus dem Prinzip der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG und seiner internationalen Offenheit und Kooperationsbereitschaft.

d) Art. 3 GG als Maßstab und Rechtfertigungsebenen

Nachfolgend prüfen wir im Wesentlichen und in der gebotenen Kürze Art. 3 Abs. 1 GG (Willkürverbot und Gebot der Folgerichtigkeit). Die Neuregelung der §§ 49 ff. EStG sollte gerade den bisher bestehenden europarechtlichen Bedenken Rechnung tragen und ist diesen weitgehend, wenn nicht sogar vorsorglich und „überschießend", entgegen gekommen (namentlich § 50 Abs. 2 Satz 7 i. V. mit § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG; weniger dagegen § 50a Abs. 3 EStG), indem sie u. a. das vom EuGH grundsätzlich anerkannte Abzugsprinzip durch eine Nettoquellenbesteuerung oder ein Veranlagungswahlrecht abmildert. „Technisch" lassen sich bei jeder Gleichheitsprüfung im sog. inbound-Fall verschiedene Vergleichspaare (Rechtfertigungsebenen) und Untergruppen unterscheiden:

1. der reine Inlandsfall und der grenzüberschreitende Fall (klassisches sog. vertikales Vergleichspaar),
2. zwei grenzüberschreitende Sachverhalte (sog. horizontales Vergleichspaar)

   a) mit Bezug zum selben ausländischen Staat,
   b) mit Bezug zu mehreren ausländischen Staaten,
   c) zwischen einzelnen Einkunftsarten des § 49 EStG,
   d) innerhalb einzelner Einkunftsarten des § 49 EStG.

2. Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern?

a) Der Grundfreibetrag muss Gebietsfremden im Quellenstaat europa- und verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht gewährt werden

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH ist eine Freistellung des persönlichen Existenzminimums grundsätzlich Aufgabe des Wohnsitzstaates („Schumacker-Doktrin"). Eine Nichtgewährung des „sozialen" Grundfreibetrags verstößt grundsätzlich weder gegen EU- noch gegen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Verfassungsrecht. Lediglich soweit der größte Teil der Einkünfte aus einem anderen Staat bezogen wird, ist dieser europarechtlich gehalten, das Existenzminimum freizustellen bzw. persönliche Abzüge zu gewähren, was Deutschland im § 1 Abs. 3 EStG gewährleistet. Dies gilt auch verfassungsrechtlich, da sich Gebietsansässige und Gebietsfremde grundsätzlich in einer unterschiedlichen Situation und Nähe zum Quellen- bzw. Wohnsitzstaat befinden, was einen abgestuften Steuerzu-
S. 646 griff äquivalenztheoretisch rechtfertigt.

b) Voller Grundfreibetrag führt zur „Meistbegünstigung"

Entschließt sich der Gesetzgeber, wie geschehen, dennoch dazu, beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, besonders EU-Bürgern, im Veranlagungsverfahren den vollen Grundfreibetrag unabhängig davon zu gewähren, ob sie nur kurzzeitig oder ganzjährig im Inland tätig waren, kann diese Regelung eine doppelte oder mehrfache Inanspruchnahme des Grundfreibetrags begünstigen, etwa wenn der Arbeitnehmer nur kurzzeitig im Inland und im Übrigen jeweils kurz in anderen Staaten tätig war. Insoweit besteht die Gefahr einer ungerechtfertigten Meistbegünstigung und Überkompensation beschränkt steuerpflichtiger gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, wenn erstere diese Vergünstigung auch im Ansässigkeits- oder zusätzlich in anderen Quellenstaaten in Anspruch nehmen (sog. vertikales Vergleichspaar).

c) Mehrbegünstigung verletzt Inländer nicht

Die überraschende Regelung des § 50 Abs. 1 Satz 2 letzter Halbsatz EStG hat der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nachträglich in den Gesetzesentwurf eingefügt (BT-Drucks. 16/11108 v. 27.11.2008 S. 28). Sie soll (umgekehrt) Mehrbelastungen gering verdienender Arbeitnehmer vermeiden und damit die inländische Tätigkeit fördern. Im Rahmen dieser zulässigen Zielsetzung hat der Gesetzgeber offenbar eine mehrfache Inanspruchnahme der Vergünstigung typisierend in Kauf genommen. Zudem werden ggf. auch „gut verdienende" Arbeitnehmer begünstigt. Dem gebietsansässigen und unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer wird hierdurch aber keine gesetzliche Begünstigung vorenthalten, unabhängig von einer Neuregelung der §§ 49 ff. EStG. Eine eventuelle Mehrbegünstigung der ausländischen Arbeitnehmer kann er auch nicht für sich beanspruchen. Art. 3 Abs. 1 GG gewährleistet auch im Leistungsrecht keine unbedingte steuerliche Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Sachverhalten, die gerade nicht durchgängig vergleichbar sind. Hier besitzt der deutsche Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum. Im europarechtlichen Rahmen wird insoweit sogar die sog. umgekehrte Inländerdiskriminierung, also die steuerliche Benachteiligung des Inländers gegenüber dem EU-Bürger grundsätzlich für statthaft erachtet, da sie auf zwei Rechtskreise zurückzuführen ist.

Eine andere rechtspolitische Frage ist, warum der Steuergesetzgeber den betroffenen Arbeitnehmern den ohnehin nicht obligatorischen Grundfreibetrag nicht zeitanteilig gewährt hat; für andere persönliche Abzüge von ausländischen Arbeitnehmer fordert er dagegen eine zeitanteilige Gewähr (§ 50 Abs. 1 Satz 5 EStG).

3. Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe aller Steuerausländer?

§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG gewährt den (vollen) Grundfreibetrag nur den veranlagten ausländischen
S. 647 Arbeitnehmer (letzter Halbsatz der Vorschrift). Im Übrigen erhalten alle anderen Steuerausländer mit ihren Einkunftsarten den Grundtarif gem. § 32a EStG ohne den vollen Grundfreibetrag (Einkommen plus Grundfreibetrag als Bemessungsgrundlage, erster Halbsatz der Vorschrift). Eine gleichheitswidrige Benachteiligung dieser Einkunftsarten bzw. Gruppe von Steuerausländern im Verhältnis zur Besteuerung der ausländischen Arbeitnehmer (horizontales Vergleichspaar) wird

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

man hier aus denselben Gründen verneinen müssen. Die einzelnen Einkunftsarten sind insoweit bezogen auf § 49 EStG unterschiedlich. Den Grundfreibetrag muss der Gesetzgeber, wie erwähnt, einem Steuerausländer nicht gewähren. Wenn er dies gleichwohl nur für (bestimmte) ausländische Arbeitnehmer tut und andere ausschließt, ist dies noch nicht willkürlich, da er hiermit den zulässigen Zweck verfolgt, die grenzüberschreitende Arbeitnehmermobilität jedenfalls nicht zu benachteiligen.

4. Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe drittländischer Arbeitnehmer?

a) Vergleichbarkeit im Steuerzugriff

Art. 3 Abs. 1 GG verbietet auch eine willkürliche Ungleichbehandlung innerhalb einer homogenen Gruppe von Steuerausländern aus Drittländern (sog. horizontales Vergleichspaar). Die unterschiedliche Besteuerung drittländischer Arbeitnehmer im Allgemeinen einerseits im Abzugsverfahren ohne vollen Grundfreibetrag (Beispiel 1 mit inländischem Arbeitgeber - Untergruppe 1) und andererseits im Veranlagungsverfahren mit vollem Grundfreibetrag (Beispiel 2 ohne inländischen Arbeitgeber – Untergruppe 2), benachteiligt im typischen Anwendungsfall grundsätzlich die ersteren. Beschränkte Steuerpflicht, Einkunftsart und nationales Anknüpfungskriterium sind im steuerbegründenden Zugriff für beide Untergruppen identisch. Soweit das unterschiedliche Besteuerungsverfahren, hier das Abzugsprinzip, einen effektiven Steuervollzug sichern soll, rechtfertigt dies jedenfalls nicht die Beschränkung des begünstigenden Grundfreibetrags auf die vergleichbare Untergruppe 2, zumal diese i. d. R. eher eine schwächere, aber keine stärkere territoriale Bindung aufweist als die Untergruppe 1.

b) Gebot der Folgerichtigkeit ist auch im Verfahren zu beachten

Seinen (außen-)steuerrechtlichen Gestaltungsspielraum hat der Gesetzgeber nicht folgerichtig genutzt, wenn er sich dazu entschließt, den verfassungsrechtlich nicht obligatorischen, insoweit begünstigenden Grundfreibetrag für bestimmte vergleichbare Gebietsfremde im Veranlagungsverfahren zu gewähren und für andere nicht. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet die Gleichbehandlung beider Gruppen drittländischer Arbeitnehmer, soweit hiermit die Gewährung personenbezogener Steuervergünstigungen verbunden ist. Der Umstand, dass die persönlichen Verhältnisse bei den Arbeitnehmern der Untergruppe 1 in deren Wohnsitzstaat berücksichtigt werden (können), rechtfertigt die unterschiedliche Besteuerung ebenfalls nicht. Die abkommensrechtlichen Unterschiede im Übrigen sind unbeachtlich.

S. 648

c) Unterschiedliche Steuerbelastung in Beispiel 1 und 2 ist kaum gerechtfertigt

Die Veranlagungspflicht gem. § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a, § 39d Abs. 2 EStG schafft zugunsten der Untergruppe 1 keine Abhilfe, sondern mildert allenfalls die Ungleichbehandlung, da der Steuerausländer hierzu erst weitere Voraussetzungen erfüllen muss, die generell nicht erfüllt sind. Sie führt vielmehr zu einer neuen Ungleichbehandlung innerhalb der Untergruppe 1, da nur bestimmte Arbeitnehmer die Voraussetzungen des § 39d Abs. 2 EStG erfüllen können. Die gezielte Beantragung eines eher zufälligen Freibetrags entscheidet dann über die Gewähr des an die Art des Besteuerungsverfahrens geknüpften Grundfreibetrags.

Insgesamt liegt hier eine gleichheitsrechtswidrige Ungleichbehandlung vor. Dies gilt sowohl für den grenzüberschreitenden Sachverhalt, der sich auf nur einen ausländischen Staat gründet (Ar-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

beitnehmer bzw. Arbeitgeber kommen aus einem Staat) als auch für den Fall, dass der grenzüberschreitende Sachverhalt auf zwei oder mehr ausländischen Staaten beruht. In beiden Konstellationen können auch abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote anwendbar sein.

Das Bundesverfassungsgericht hat bislang eine vergleichbare Konstellation noch nicht überprüft. Da das Gericht dem Gesetzgeber im Außensteuerrecht in seiner älteren Rechtsprechung (BVerfG, Urteil v. 24.9.1965 - 1 BvR 228/65, BVerfGE 19 S. 119; BVerfG, Urteil v. 5.9.1975 - 1 BvR 219/75, HFR 1975 S. 540) einen weiten Typisierungs- und Gestaltungsspielraum einräumt und damit eine eher marginale ungleichmäßige Besteuerung rechtfertigen könnte, ist die abschließende Beurteilung offen.

5. Ungleichbehandlung zwischen angestellten und selbständigen beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Künstlern?

a) Unterschiede in der Besteuerung

Eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung kann sich schließlich auch innerhalb der Sondergruppe beschränkt steuerpflichtiger ausländischer Künstler ergeben:

Selbständige Künstler

- unterliegen dem abgeltenden Steuerabzug nach dem Bruttoprinzip als drittländische Künstler (§ 50a Abs. 1 Nr. 1, § 50 Abs. 2 Satz 1 mit 15 % der Einnahmen),
- besitzen ein Veranlagungswahlrecht mit vollem Grundfreibetrag als **europäische** Künstler (§ 50 Abs. 2 Nr. 5, Satz 7 EStG); alternativ ist ein Quellen-Nettoabzug möglich (§ 50a Abs. 3 EStG).

Angestellte Künstler

- unterliegen dem abgeltenden Lohnsteuerabzug bei inländischen Arbeitgebern (§§ 38, 50 Abs. 2 Satz 1 EStG, ggf. mit Veranlagung gem. § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG),

S. 649

- unterliegen ebenfalls dem abgeltenden Steuerabzug nach dem Bruttoprinzip bei ausländischen Arbeitgebern (gem. § 50a Abs. 1 Nr. 1, § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder
- besitzen ein Veranlagungswahlrecht mit vollem Grundfreibetrag (für **europäische** Arbeitnehmer, § 50 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 Satz 7 EStG). Alternativ ist ein Quellen-Nettoabzug möglich (§ 50a Abs. 3 EStG).

Entsprechendes gilt für andere in § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG genannte Berufgruppen.

b) Gleichbehandlung aller europäischen Künstler ist grundsätzlich zulässig

Art. 3 Abs. 1 GG verbietet eine willkürliche Ungleichbehandlung innerhalb einer homogenen Gruppe von Steuerausländern (sog. horizontales Vergleichspaar), und zwar unabhängig von der Staatsgehörigkeit des Steuerpflichtigen (s. oben IV, 4 a). Der Gesetzgeber behandelt die Gruppe der europäischen Künstler, ob angestellt oder selbständig, nunmehr gleich, obwohl sich die beiden Einkunftsarten der EU-Steuerausländer, aber auch ihre tatsächliche Situation unterscheiden (insbesondere hoher Mobilitätsgrad des selbständigen Künstlers). Bis 31.12.2008 stand daher nur angestellten EU-Künstlern bzw. EU-Arbeitnehmern das Veranlagungswahlrecht zu (§ 50a Abs. 5 Nr. 2 EStG a. F.), im Übrigen bestand „nur" ein Erstattungsantragsverfahren. Der BFH hatte diese Unterscheidung nach einem Vorlageverfahren an den EuGH verfassungs- und europarechtlich gebilligt (BFH, Urteil v. 10.1.2007 - I R 87/03 NWB QAAAC-44434 gegen FG Berlin, Urteil v. 25.8.2003 - 9 K 9312/99 NWB OAAAB-05847; gegen das Urteil des BFH ist eine Verfassungsbeschwerde anhängig, BVerfG - 2 BvR 1178/07). Ob die Altregelung einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellte, soll

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

hier offen bleiben; die erwähnten Besteuerungsunterschiede sprechen eher dagegen. Umgekehrt hält sich die (so nicht gebotene) steuerliche Gleichbelastung bzw. gleichmäßige Begünstigung von EU-Bürgern noch im Rahmen des Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und führt nicht zu einem Gleichheitsverstoß gem. Art. 3 Abs. 1 GG.

c) Ungleichbehandlung europäischer und drittländischer Künstler ist grundsätzlich zulässig

Wenn der Gesetzgeber die beiden Untergruppen der europäischen und drittländischen Künstler wie bisher und in zunehmendem Maße nicht gleichbehandelt, indem er drittländische selbständige Künstler im Gegensatz zu selbständigen und angestellten EU-Künstlern vom Veranlagungswahlrecht (und Grundfreibetrag) ausschließt und sie daher diskriminiert, liegt hierin ebenfalls kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Zum einen ist der Gesetzgeber grundsätzlich nicht verpflichtet, angestellte und selbständige Künstler ertragsteuerlich für die Durchführung der Besteuerung generell gleich zu behandeln, auch wenn beide (zu Recht) gleichen oder ähnlichen Anforderungen im Steuerzugriff nach § 49 EStG und DBA unterliegen. Auch im reinen Inlandsfall bestehen hier Besteuerungsunter- schiede. Dies gilt besonders im Rahmen der Ausgestaltung ihrer beschränkten Steuerpflicht, die auf die erhebungstechnische Effizienz des Steuervollzugs achten muss. Zum anderen ist die steuerliche Entlastung der EU-Künstler europarechtlich veranlasst und innerstaatlich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründbar. Möglicherweise verstößt das jetzt abgemilderte steuerliche Abzugs- und Bruttoprinzip in Bezug auf Drittstaatsansässige dennoch gegen DBA-Recht (Diskriminierungsverbot) und GATS-Recht (Meistbegünstigungsgebot). Hierzu bleibt die Rechtsentwicklung abzuwarten.

S. 650

Fazit

Mit der Neuregelung der §§ 49 ff. EStG will der Gesetzgeber europa- und verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger in Einklang bringen. Die komplizierten Regelungen für die Besteuerung gebietsfremder Arbeitnehmer, die hier pars pro toto untersucht wurden, haben allerdings neue Gleichheitsprobleme unterhalb und oberhalb der Verfassungsschwelle des Art. 3 GG aufgeworfen. Dies betrifft insbesondere die „gut gemeinte", im Gesetzgebungsverfahren nachträglich in den Ausgangsentwurf eingefügte Regelung des § 50 Abs. 1 Satz 2 letzter Halbsatz EStG. Der Gesetzgeber täte gut daran, diese spezifische Vergünstigungsregelung zu überprüfen, und sie zumindest bei allen zu veranlagenden Arbeitnehmern nur zeitanteilig zu gewähren, wie er es für den Arbeitnehmer- und Sonderausgabenpauschbetrag sowie die Vorsorgepauschale ohnehin schon vorgeschrieben hat. Hierdurch würde insbesondere die verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern aus Drittstatten mit und ohne inländischen Arbeitgeber aufgehoben.
Nach der aktuellen Rechtslage kann allen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern aus Drittstatten nur geraten werden, sich einen Freibetrag nach § 39d Abs. 2 EStG eintragen zu lassen, um auch bei nur zeitweiser Tätigkeit im Inland in den Genuss des vollen Grundfreibetrags zu kommen.

Fundstelle(n):
IWB 13/2009 Seite 635 - 650
NWB NAAAD-24240

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.