

Aus österreichischer Sicht sind die Forderungen nach Bestimmtheit, Verständlichkeit und Übersichtlichkeit nicht nur rechtspolitische Postulate an die Rechtstechnik, sondern verfassungsrechtliche Anforderungen an Normtexte, die grundsätzlich auch vor dem Verfassungsgericht durchsetzbar sind, allerdings mit abgestufter Justiziabilität. Diese ist am ehesten beim Bestimmtheitsgebot gegeben. Hier sind die Grundlinien einigermaßen klar; dass es bei der Konkretisierung zu Schwankungen in der Rechtsprechung kommt, dürfte unvermeidlich sein.

Bei der Normverständlichkeit und -klarheit ist die Grenze weit weniger deutlich. Sie ist aber wohl nicht erst erreicht, wenn

echte Regelungskonflikte und Normwidersprüche bestehen³¹, sondern dann, wenn der Sinngehalt einer Norm auch vom Fachmann mit zumutbarem Aufwand nicht ermittelt werden kann.

Die Unübersichtlichkeit der Rechtslage wird auch auf der Basis der österreichischen Judikatur nur in Extremfällen zur Gesetzesaufhebung führen.

31 Diese Grenze scheint *Jehke* vorzuschweben (Fn. 3, S. 266).

Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland

Von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg*

Die Regelungen der beschränkten Steuerpflicht bedürfen der Überarbeitung. Punktuelle Gesetzesänderungen der vergangenen Jahre erschweren die Erkenntnis der gesetzgeberischen Grundentscheidungen und die Besteuerungspraxis. Zu bewältigen ist das Spannungsverhältnis zwischen objektsteuerartiger Erfassung von Inlandseinkünften und den Erfordernissen einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichteten Einkommensbesteuerung. Die Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben ist überfällig.

1. Einführung

Probleme bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland bestehen, wohin man schaut.

Aus der Sicht des Fiskus ist zu befürchten, die im Inland nicht ansässigen und damit oftmals schwer greifbaren beschränkt Steuerpflichtigen könnten sich der Besteuerung entziehen. Häufige Verschärfungen des Katalogs der inländischen Einkünfte und einschlägige Verwaltungsanweisungen lassen darauf schließen, dass der Fiskus meint, den für angemessen gehaltenen Umfang der beschränkten Steuerpflicht von Zeit zu Zeit ausdehnen oder zumindest absichern zu müssen.

Aus der Sicht der beschränkt Steuerpflichtigen greift ihre Steuerpflicht hingegen oft zu weit, etwa wenn ihnen Abzugsbeträge vorenthalten werden, die bei unbeschränkter Steuerpflicht dem objektiven oder subjektiven Nettoprinzip geschuldet sind, oder wenn persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen nur unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden.

Handelt es sich um EU-angehörige Personen oder Gesellschaften, kommt die Dimension der Grundfreiheiten hinzu, welche bereits mehrfach den EuGH beschäftigt und die Kommission auf den Plan gerufen hat.

Soweit hier allerdings Abhilfe geschaffen wird, rückt unweigerlich die Frage der Diskriminierung DBA-geschützter und anderer Drittstaatler in den Blick¹.

Aus der Sicht der inländischen Schuldner von Aufsichtsratsvergütungen, Künstler- und Sportlerhonoraren oder Lizenzge-

bühren ist ein inländischer Vertragspartner – den europäischen Marktfreiheiten zum Trotz – zumindest steuerlich deutlich ungenehmer. Dies gilt vor allem, wenn sie sich vor der Auszahlung der vollen Bruttovergütung über die Ansässigkeit des Empfängers keine Gedanken gemacht haben und eine Haftungsinanspruchnahme droht. Im Übrigen wäre für solche Vergütungsschuldner, die – bei beschränkt steuerpflichtigen Vertragspartnern – nach § 50a EStG mit diversen Steuerabzugsverpflichtungen belastet sind, gelegentlich ein der Lohnsteueranrufungsauskunft vergleichbares verbindliches und kostenfreies² Auskunftsverfahren wünschenswert.

Die Finanzgerichtsbarkeit muss in zunehmendem Maße über Fälle beschränkter Steuerpflicht entscheiden. Dabei findet sie ein durchaus umfangreiches Regelwerk vor. Dieses zeichnet sich freilich eher durch historisch bedingtes Wachstum als durch dogmatisch klare Konturen aus. Die Regelungen über die inländischen Einkünfte in § 49 EStG, über die Besonderheiten für beschränkt Steuerpflichtige in § 50 EStG und über den Steuerabzug in § 50a EStG wirken wie ein Flickenteppich; die durch sie gebildeten Fallgruppen und -grüppchen sind kaum noch überschaubar. Aus systematischer Sicht überzeugen können sie schon seit Langem nicht mehr.

Probleme bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger bestehen also in der praktischen Anwendung ebenso wie im Grundsätzlichen³.

Es ist zu begrüßen, dass das BMF dem Vernehmen nach beabsichtigt, noch in diesem Jahr die Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht zu überarbeiten. Lassen Sie mich den Juristen *Goethe* abwandeln: „In der *beschränkten Steuerpflicht* zeigt sich erst der Meister, und das Gesetz nur kann uns Freiheit geben.“⁴ Ich möchte hinzufügen: Auch System und Halt kann uns nur das Gesetz, und zwar das dogmatisch gute Gesetz geben.

1 Fragen der DBA können hier wegen des vorgegebenen Umfangs nicht erörtert werden; vgl. dazu *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, passim; zu Diskriminierungen vgl. auch *Lüdicke*, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 473.

2 Zur Kostenfreiheit der Lohnsteueranrufungsauskunft vgl. BMF v. 12. 3. 2007, BStBl I 2007, 227, DStR 2007, 582, Tz. 1.2.

3 Vgl. auch den umfassenden Überblick in dem von *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* herausgegebenen Sammelband „Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht“, 2004.

4 *Goethe*, „Natur und Kunst“, *Goethes Werke*, Hrsg. Herrmann Böhlau im Auftrag der Großherzogin Sophie von Sachsen, Weimar 1891, 4. Bd., Kunstgedichte und Gedichte zu Bildern, S. 129.

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt/Steuerberater, ist Partner bei PricewaterhouseCoopers in Hamburg und Inhaber eines Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht an der Universität Hamburg. Bei dem Beitrag handelt es sich um die erweiterte Fassung des beim 5. Deutschen Finanzgerichtstag am 21. 1. 2008 in Köln gehaltenen Vortrags; die Vortragsform wurde beibehalten.

2. Grundsätzliche Rechtfertigung der beschränkten Steuerpflicht

Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Personensteuern⁵. Die beschränkte Steuerpflicht knüpft – ebenso wie die jeweilige unbeschränkte Steuerpflicht – an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an⁶. Allerdings verbietet sich eine Besteuerung nichtinländischer natürlicher und nichtnatürlicher Personen mit ihrem weltweiten Einkommen sowohl aus praktischen Gründen wie aus Gründen des Völkerrechts.

Ist die Besteuerung solcher Personen mit ihren wie auch immer definierten inländischen Einkünften überhaupt geboten?

Die Frage ist aus praktischer wie aus dogmatischer Sicht zu bejahen.

Soweit Steuerausländer Einkünfte unter Nutzung der inländischen Infrastruktur erzielen, erscheint es angemessen, dass sie über ihre Besteuerung zu deren Finanzierung beitragen. Stehen Steuerausländer mit inländischen Steuerpflichtigen im Wettbewerb, dient ihre Besteuerung auch der Herstellung von Wettbewerbsgleichheit; allerdings spielt dies aus praktischer Sicht nur dann eine Rolle, wenn sie nicht bereits im Ausland einer vergleichbaren Steuerlast ausgesetzt sind.

Das in diesem Zusammenhang häufig angeführte „Territorialitätsprinzip“⁷ spiegelt diese Überlegungen wider: Es verhindert einerseits eine Besteuerung von Steuerausländern ohne jeglichen inländischen Anknüpfungspunkt⁸, andererseits rechtfertigt es die Besteuerung inlandsradizierter Einkünfte⁹.

Man sollte nicht verkennen, dass diese sehr allgemeinen Überlegungen und Grundsätze wenig Hilfestellung geben, wenn es darum geht, die Anknüpfungsmarkte für inländische Einkünfte zu bestimmen und damit den bei Steuerausländern steuerlich relevanten Bereich abzugrenzen. Naturgemäß sind die Grenzen dessen, was als „hinreichend“ mit dem Inland, mit der inländischen Wirtschaft verbunden angesehen werden kann, fließend. Auch ist kein Staat verpflichtet, sämtliche Einkünfte mit hinreichendem inländischem Nexus tatsächlich zu besteuern. Die in Deutschland wie in vielen anderen Staaten übliche Nichterfassung der von Steuerausländern bezogenen einfachen Darlehenszinsen legt hierfür beredtes Zeugnis ab¹⁰.

Die daraus resultierende Freiheit sollte den Gesetzgeber freilich nicht davon entbinden, eine Ausdehnung der inländischen Einkünfte durch neu geschaffene Anknüpfungsmarkte in einen anspruchsvolleren Zusammenhang als den der wohlfeilen Schließung tatsächlicher oder angeblicher Besteuerungslücken zu stellen¹¹. Insbesondere vermag es gesetzgeberisch kaum zu überzeugen – und ist es auch bei späterer Anwendung und Auslegung einer Vorschrift wenig hilfreich – wenn deren Einführung, wie in der Vergangenheit mehrfach geschehen, allein mit dem

Ziel begründet wird, „dass die Bundesrepublik Deutschland ein ihr aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens zugewiesenes Besteuerungsrecht ausüben kann.“¹² Das Besteuerungs-„Recht“ besteht kraft staatlicher Souveränität, nicht aufgrund eines DBA. Ob Deutschland einen entsprechenden Besteuerungstatbestand einführt, ist allein seine Entscheidung. Es ist nicht erkennbar, warum eine bestimmte Einkünfteerzielung nur deshalb steuerwürdiger werden sollte, weil Deutschland sich deren Besteuerung in einem – oder mehreren – DBA vorbehalten hat. Die sog. Zuweisung des Besteuerungsrechts durch ein DBA mag zur Nichtbesteuerung im anderen Vertragsstaat führen; als Begründung für die Einführung eines neuen Besteuerungstatbestands taugt dies freilich kaum, denn eine solche Nichtbesteuerung kann sich auch schon aus dem innerstaatlichen ausländischen Steuerrecht ergeben. Der *horror vacui*, die Furcht vor unbesteuerten Einkünften, sollte nicht zum Maß aller Steuergesetzgebung avancieren.

Zumindest sollten Gesetzgeber und Verwaltung mit derselben Deutlichkeit die Gefahr internationaler Doppelbesteuerung sehen.

Ein durchaus beachtliches steuerpolitisches Motiv für die Schaffung bestimmter Besteuerungstatbestände im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht kann hingegen darin liegen, auf andere Staaten einen gewissen Druck dahingehend auszuüben, dass sie gegenüber deutschen inländischen Steuerpflichtigen im Wege der Gegenseitigkeit in einem DBA auf eine vergleichbare Besteuerung verzichten¹³.

3. Inländische Einkünfte

Beschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist gemäß § 1 Abs. 4 EStG, § 2 Nr. 1 KStG¹⁴, wer, ohne unbeschränkt steuerpflichtig zu sein, inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG erzielt.

3.1 Inländische Anknüpfungsmerkmale

Die inländischen Einkünfte werden seit jeher gesetzlich in der Weise definiert, dass für jede der sieben Einkunftsarten sog. inländische Anknüpfungsmerkmale festgelegt werden. Diese sind im Laufe der Jahre allerdings immer weiter ausdifferenziert worden. Damit wurde – im Grundsatz durchaus zutreffend – der Tatsache Rechnung getragen, dass innerhalb einer Einkunftsart ganz unterschiedliche Betätigungen ausländischer Steuerpflichtiger anfallen können, an die zwangsläufig unterschiedlich angeknüpft werden kann und muss. So ist es beispielsweise sachgerecht, die inländische Besteuerung von Sportlern oder Künstlern nicht vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte abhängig zu machen, sondern etwa auf deren Auftritt im Inland abzustellen.

5 Ceteris paribus gilt Vergleichbares für die hier nicht behandelte Erbschaftsteuer.

6 So bereits *Enno Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940 (Reprint Herne/Berlin 1981), S. 167 ff.; ebenso bspw. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 49 Rz. 1.

7 Vgl. zur Begrifflichkeit auch *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., DStJG 8 (1985), S. 49/52 ff.

8 Zur Diskussion, ob der Besteuerungstatbestand als solcher oder die Festsetzung und Beitreibung der Steuer gegen den völkerrechtlichen Territorialitätsgrundsatz verstieße, vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Rz. 28 f.; *Hey*, IWB, F. 3, Gruppe 1, S. 2003/2004 ff.

9 Vgl. etwa *Hey*, IWB, F. 3, Gruppe 1, S. 2003/2005.

10 Vgl. auch *Lüdicke*, Grenzüberschreitende Beteiligungs- und Zinserträge, in: Schön (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen aus Kapital, DStJG 30 (2007), S. 289/291 ff.

11 Vgl. die in Fn. 12 und 23 genannten Gesetzesänderungen.

12 BT-Drs. 16/1545, S. 16, zur Einfügung eines Besteuerungstatbestands für Bordpersonal von Luftfahrzeugen in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG durch das StÄndG 2007; ähnlich bereits die Begründung in BT-Drs. 14/6877, S. 27 zur damals noch geplanten Einfügung eines Besteuerungstatbestands für Bordpersonal von Binnen- und Seeschiffen und Luftfahrzeugen in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG-Entwurf (im StÄndG 2001 wegen der „derzeit schwierigen Situation der deutschen Schifffahrt“ nicht Gesetz geworden, vgl. BT-Drs. 14/7341, S. 12); ähnlich auch die Begründung zur Einfügung des Besteuerungstatbestands für Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder inländischer Gesellschaften in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG durch das StÄndG 2001, BT-Drs. 14/6877, S. 27.

13 Vgl. bspw. die Regelungen in § 49 Abs. 3 und Abs. 4 EStG.

14 Auf die sachlich eng umgrenzte beschränkte Steuerpflicht gewisser inländischer Körperschaftsteuersubjekte gemäß § 2 Nr. 2 KStG wird hier nicht näher eingegangen.

Da die inländischen Anknüpfungsmerkmale im Laufe der Jahrzehnte allerdings stets nur erweitert¹⁵ wurden, zählt der Katalog des § 49 Abs. 1 EStG inzwischen zehn Nummern, 17 Buchstaben und neun Doppelbuchstaben. Das größte Problem liegt indessen nicht in einer gewissen Unübersichtlichkeit, sondern in technischen und wertungsmäßigen Unzulänglichkeiten der Anknüpfungsmerkmale.

Dies sei anhand einiger **Beispiele** belegt:

- Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gilt das Betriebsstättenprinzip in dem Sinne, dass im Inland eine feste Einrichtung (oder ein ständiger Vertreter) vorhanden sein muss. Für Einkünfte aus selbständiger Arbeit enthält § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG zwar seit dem VZ 2004 ebenfalls das Anknüpfungsmerkmal feste Einrichtung oder Betriebsstätte; daneben führt jedoch weiterhin jegliche inländische Ausübung sowie jegliche inländische Verwertung einer im Ausland ausgeübten selbständigen Arbeit zu inländischen Einkünften. Nach internationalem Konsens, wie er im OECD-Musterabkommen zum Ausdruck kommt, sollte für sämtliche genannten Einkünfte nur das Betriebsstättenprinzip gelten¹⁶. Selbst wenn der deutsche Gesetzgeber dem für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht nicht folgen mag, ist ein Grund für die unterschiedliche Anknüpfung der ohnehin schwer abgrenzbaren Einkunftsarten nicht erkennbar. So sind die Erstattung eines im Ausland gefertigten Gutachtens durch einen Freiberufler, die Veräußerung eines im Ausland gefertigten Werks durch einen Künstler im Inland beschränkt steuerpflichtig, während unter sonst gleichen Umständen das Gutachten eines ausländischen Unternehmensberaters oder das Werk eines ausländischen Kunsthandwerkers keine beschränkt steuerpflichtigen gewerblichen Einkünfte auslösen. Ähnlich problematisch ist die Erfassung der gewerblichen Veräußerung von Sachgesamtheiten und Rechten in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG¹⁷.
- Die Lizenzierung, also die zeitlich begrenzte Überlassung von geschützten Rechten i. S. des § 21 EStG führt zu inländischen Einkünften, wenn die Rechte in einer inländischen Betriebsstätte oder Einrichtung des Lizenznehmers *verwertet* werden. Die Lizenzierung von Know-how, also ungeschütztem Spezialwissen, wird hingegen bei *Nutzung* im Inland erfasst. Trotz der – kaum begründbaren – Detailunterschiede wird damit im Grundsatz an einen inländischen Lizenznehmer angeknüpft. Dies entspricht der auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen üblichen Anknüpfung an einen inländischen Schuldner der Kapitalerträge¹⁸. Alternativ knüpft das Gesetz die Überlassung von Rechten – und übrigens auch deren gewerbliche Veräußerung¹⁹ – daran an, dass besagte Rechte in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind. Ob diese rein formale Anknüpfung bei Rechten, die ein Steuerausländer einem anderen zur Nutzung außerhalb einer inländischen Betriebsstätte oder Einrichtung überlässt, gesetzgeberisch tatsächlich sinnvoll ist, mag bezweifelt werden. Praktische Schwierigkeiten der Aufteilung eines einheitlichen Entgelts für ein auch im Ausland eingetragenes Recht kommen hinzu.
- Eine ähnlich formale Anknüpfung enthält das Gesetz für Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art²⁰. Bei ihnen kommt es – anders als bei anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, für die auf das Vorhandensein eines inländischen Schuldners abgestellt wird – nicht auf die Person des Schuldners, sondern allein auf die Besicherung der zugrunde liegenden Kapitalforderung durch inländischen Grundbesitz oder grundstücksgleiche Rechte an. Ein tragfähiger Besteuerungsgrund ist in dieser inländischen Besicherung nicht zu erkennen²¹.

15 Abgesehen von der sog. kleinen Kapitalertragsteuer im Jahr 1989; vgl. *Lüdicke*, (Fn. 10), DStJG 30 (2007), S. 289/292.

16 Dabei soll nicht verkannt werden, dass die Anforderungen an die Merkmale einer Betriebsstätte in einem gewissen Aufweichprozess begriffen sind; an ihrer Notwendigkeit als solcher wird jedoch festgehalten.

17 Kritisch auch *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 144. Lfg./Std. Juli 2004, § 49 Rz. E 611; vgl. bereits *Lüdicke*, DB 1994, 952.

18 In § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG wird dieses Merkmal allgemein hineingelesen; vgl. *Lüdicke*, in: Lademann, EStG, 93. Lfg./Std. September 1991, § 49, Anm. 684; *Gosch*, (Fn. 6), § 49 Rz. 129.

19 § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG.

20 § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 EStG.

- Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG führen Vergütungen für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung zu inländischen Einkünften. Die Anknüpfung kann nicht überzeugen²². Wird die nicht-selbständige Arbeit nur im Ausland ausgeübt und im Inland auch nicht verwertet, besteht für eine inländische Besteuerung kein Grund. Bezeichnenderweise führt die Gesetzesbegründung denn auch keinen solchen Grund an. Die Vorschrift soll allein dem Zweck dienen, gänzlich unbesteuerte Einkünfte in solchen DBA-Fällen zu vermeiden, in denen Deutschland sich in der Vergangenheit – ohne zum Zeitpunkt des DBA-Abschlusses überhaupt eine innerstaatliche Rechtsgrundlage zur Besteuerung zu haben – das Besteuerungsrecht vorbehalten hat und der Wohnsitzstaat die Einkünfte nach dem DBA freistellt²³. Von der Gesetzesbegründung unerwähnt hat die Vorschrift naturgemäß zunächst einmal die Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht in Nicht-DBA-Fällen zur Folge.

Die genannten Beispiele mögen genügen. Sie zeigen, dass der Katalog der inländischen Einkünfte auf Systematik und Schlüssigkeit überprüft, vereinheitlicht und an manchen Stellen auch entrümpelt werden sollte.

Rechtspolitisch mag dazu durchaus auch der Blick auf die DBA-rechtliche Lage gehören. Vereinzelte und verfehlte Bestimmungen in einem oder wenigen DBA sollten aber nicht Pate stehen für Besteuerungstatbestände, deren Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit im Nicht-DBA-Fall weder gesehen noch begründet werden²⁴.

Hinzu kommt ein Weiteres: Soweit der Fiskus in § 49 EStG ein Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt, sollte er eigentlich im umgekehrten Fall bereit sein, die von anderen Staaten erhobenen Steuern anzurechnen²⁵. Damit ist der Katalog der ausländischen Einkünfte in § 34d EStG angesprochen. Dieser bleibt seit Jahren hinter dem des § 49 EStG zurück. Die zuletzt genannten Vergütungen für Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder sind hierfür nur *ein* Beispiel²⁶.

3.2 Zeitlicher Bezug

Der zeitliche Bezug der inländischen Einkünfte bereitet gelegentlich Probleme, die in jüngster Vergangenheit auch mehrfach die Gerichte beschäftigt haben. Es geht um die Frage, ob sog. vorweggenommene oder nachträgliche Einnahmen und Ausgaben im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen sind.

Die Anknüpfungsmerkmale in § 49 EStG sind teils in der Gegenwartsform, teils auch in Gegenwarts- und Vergangenheitsform formuliert. Eine innere Systematik oder Gründe für die unterschiedlichen Formulierungen sind nicht zu erkennen. Der Sonderfall der Zahlung einer Entschädigung ist seit 2004 – nur – für die Auflösung eines Dienstverhältnisses ausdrücklich geregelt²⁷.

21 Dass diese formale Anknüpfung nichts mit dem für Grundstückseinkünfte anerkannten Belegenheitsprinzip zu tun hat, ist offensichtlich; dies führte im Übrigen im Jahr 1992 dazu, die entsprechende Besteuerungsordnung im DBA-Niederlande außer Kraft zu setzen (vgl. BT-Drs. 12/1241, S. 9, zum Änderungsprotokoll v. 21. 5. 1991, BGBl II 1991, 1429; dazu auch *Schauhoff*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA-Niederlande Art. 14 Rz. 42). Kritisch auch *Wassermeyer*, (Fn. 7), DStJG 8 (1985), S. 49/59; *Hidien*, (Fn. 17), § 49 Rz. H 66, dort insb. Nr. (6) und (9).

22 In Bezug auf Prokuristen auch deshalb nicht, weil es für deren Besteuerung keinen Unterschied machen sollte, ob sie für eine inländische Gesellschaft oder für einen inländischen Einzelkaufmann arbeiten; Letzteres wird aber nicht erfasst.

23 BT-Drs. 14/6877, S. 27, zum StÄndG 2001.

24 Vgl. dazu schon oben unter 2.

25 In diesem Sinne bereits *Lüdicke*, IStR 2003, 433/434.

26 Ebenso *Gosch*, (Fn. 6), § 49 Rz. 100; vgl. auch *dens.*, ebenda, Rz. 104, § 34d Rz. 12, 25.

27 § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG i. d. F. StÄndG 2003.

Die Problematik ist insgesamt sehr komplex und kann hier nur angerissen werden²⁸.

Für die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben findet in den Fällen der Begründung oder Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, die unabhängig von der Erzielung von Einkünften besteht oder nicht besteht, das Zuflussprinzip des § 11 EStG Anwendung; die unbeschränkte Steuerpflicht wird in zeitlicher Hinsicht durch den inländischen Wohnsitz oder ein alternatives Merkmal determiniert. Im Rahmen der – überhaupt nur durch die Einkünfterzielung begründeten – beschränkten Steuerpflicht streitet das Zuflussprinzip mit dem u. a. aus § 50 Abs. 1 EStG abgeleiteten Veranlassungsprinzip. Bezieht der Steuerpflichtige Einnahmen, ist zunächst durch Auslegung der einschlägigen Bestimmung des § 49 Abs. 1 EStG zu ermitteln, ob diese durch eine Tätigkeit oder ein Rechtsverhältnis veranlasst sind, welche die Voraussetzungen jener Bestimmung erfüllen²⁹. Es spricht viel dafür, dass bei solcherart feststehender Veranlassung einer *Einnahme* die Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht daran scheitert, dass der Zahlungsvorgang zeitlich vor- oder nachgelagert ist³⁰. Folgt man dem, muss dasselbe auch für vorweggenommene und nachträgliche *Aufwendungen* gelten.

Höchst umstritten ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob für die – auch zeitliche – Abgrenzung und Zuordnung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in Betriebsstättenfällen wegen der grundsätzlich vorhandenen Mitveranlassung durch das Stammhaus oder das übrige Unternehmen etwas anderes gelten muss³¹. Das Gesetz sagt hierzu wenig³². Welche Bedeutung international entwickelte Grundsätze, insbesondere der neue sog. *separate entity approach* der OECD haben, ist ungeklärt. Aus Zeitgründen kann ich diese Fragen nicht vertiefen.

Jedenfalls für den Bereich der Überschusseinkünfte entspricht m. E. nur die veranlassungsgerechte Berücksichtigung von Einnahmen und Ausgaben dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Der I. BFH-Senat hat die Frage der Berücksichtigung vorweggenommener Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Urteil vom 27. 4. 2005³³ noch ausdrücklich offengelassen und lediglich entschieden, dass „jedenfalls“ ein konkreter Bezug zu einer bestimmten Tätigkeit im Inland erforderlich sei, an welchem es *in casu* fehlte.

Auch an dieser Stelle zeigt sich die kleinteilige Regelungslage der beschränkten Steuerpflicht: So stellen sich die genannten zeitlichen Zuordnungsfragen nicht bei der Durchführung des

besonderen Erstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG. Bei dieser „vorfallbezogenen Erstattung“³⁴ sind vorweggenommene oder nachträgliche Aufwendungen ohne Rücksicht auf die Grenzen von Veranlagungszeiträumen zu berücksichtigen³⁵. Die dem zugrunde liegende gesetzgeberische Wertung legt es nahe, entsprechende Aufwendungen auch im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen. Es macht nämlich wertungsmäßig keinen Unterschied, ob die fragliche Inlandstätigkeit nur kurz oder länger andauert und ob die Kosten in einem Erstattungs- oder Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden.

Gemeinschaftsrechtlich müssen Kosten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften stehen, ohnehin unabhängig vom Zeitpunkt ihres Entstehens abziehbar sein³⁶.

Die hier präferierte Lösung vermeidet schließlich Wertungswidersprüche zum umgekehrten Fall: Nach der wohl zutreffenden Entscheidung des BFH vom 20. 9. 2006³⁷ scheidet ein Abzug von Aufwendungen aus, die ein unbeschränkt Steuerpflichtiger im Hinblick auf konkrete zukünftige Auslandseinkünfte tätigt, die im Inland nach einem DBA steuerbefreit oder wegen zwischenzeitlichen Wegzugs mangels Steuerpflicht gar nicht steuerbar sind. Man stelle sich zur weiteren Verdeutlichung dieses Gedankens vor, dass der ausländische Staat ein mit dem deutschen identisches Steuerrecht besitzt; es liegt auf der Hand, dass die Aufwendungen dann dort – im Zweifel im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – als vorweggenommene Aufwendungen abziehbar sein müssen.

Allerdings ist die Erfassung von Einnahmen und Aufwendungen m. E. davon abhängig, dass es überhaupt zur Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale der inländischen Einkünfte kommt. Sogenannte fehlgeschlagene Aufwendungen führen daher nicht zu (negativen) inländischen Einkünften³⁸.

Bejaht man die Möglichkeit vorweggenommener Betriebsausgaben oder Werbungskosten, ist außerhalb des Erstattungsverfahrens die Folgefrage zu entscheiden, ob ein daraus entstehender Verlust gesondert festzustellen oder – so das FG München³⁹ – mangels gesetzlicher Regelung auch ohne eine solche Feststellung in anderen Veranlagungszeiträumen im Wege des Verlustvortrags oder -rücktrags abzuziehen ist.

Ein in der betrieblichen Praxis wichtiges und noch nicht befriedigend gelöstes Problem betrifft die Berücksichtigung von Verlusten aufgrund sog. negativer Einnahmen nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht bei ins Ausland (zurück-)versetzten Arbeitnehmern im Falle von Nettolohnvereinbarungen. Die negativen Einnahmen beruhen auf der vertraglich geschuldeten Abtretung von Steuererstattungsansprüchen durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber. Hier ist nicht der Raum, um auf diese sehr komplexen Fallgestaltungen näher einzugehen. Es muss deshalb der Hinweis genügen, dass die strikte Anwendung der Vorschriften über die zeitliche Entstehung von Verlusten erst am Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums und deren Rücktrag durch die Finanzverwaltung⁴⁰ sowohl ein wirtschaftlich zu-

28 Vgl. ausführlicher *Lüdicke*, (Fn. 18), § 49 Anm. 125 ff.; *Gosch*, (Fn. 6), § 49 Rz. 104, 166; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch, 2006, S. 313 ff., mit Abgrenzung zu Nicht-Betriebsstätten-Fällen, S. 315.

29 Dies für den Zufluss von Darlehenszinsen in einem Zeitpunkt, in dem die zugrunde liegende Forderung nicht mehr durch inländischen Grundbesitz dinglich gesichert war, verneinend BFH v. 28. 3. 1984, I R 129/79, BStBl II 1984, 620, BeckRS 1984, 22006826; kritisch *Lüdicke*, (Fn. 18), § 49 Anm. 676.

30 Dass dies im Einzelfall an der Verwendung allein der Gegenwartsform scheitert könnte, erscheint angesichts des schwerlich erkennbaren Regelungskonzeptes zweifelhaft.

31 Vgl. insb. *Wassermeyer*, (Fn. 28), S. 313/315 ff. An der Mitveranlassung durch das übrige Unternehmen kann es im Einzelfall fehlen, wenn ein Steuerländer dort kein Unternehmen betreibt, sondern ein solches ausschließlich im Inland gründet oder aufgibt; es müssen dann die im Text dargestellten allgemeinen Regeln zur Anwendung kommen.

32 Vgl. namentlich die umfassende Kritik an der fehlenden Rechtsgrundlage bei *Hidien*, (Fn. 17), § 49 Rz. D 903 ff./D 985.

33 I R 112/04, BeckRS 2005, 25008476, BFH/NV 2005, 1756; ebenso FG Hamburg v. 28. 2. 2006, VI 351/03, DStRE 2007, 204 (rkr., NZB I B 40/06 abgelehnt).

34 BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03, DStRE 2007, 731, sub III.4.d)cc).

35 Ebenda.

36 Vgl. EuGH v. 15. 2. 2007, C-345/04, *Centro Equestre da Leziria Grande*, DStRE 2007, 961, Tz. 25.

37 BFH v. 20. 9. 2006, I R 59/05, BStBl II 2007, 756, DStRE 2007, 294; bei sog. fehlgeschlagenen Aufwendungen sollte der Abzug im Wohnsitzstaat hingegen möglich sein.

38 A. A. *Gosch*, (Fn. 6), § 49 Rz. 166; wie hier – jedenfalls für eine fehlgeschlagene Betriebsstättengründung – *Wassermeyer*, (Fn. 28), S. 316.

39 FG München v. 27. 7. 2007, 8 K 3952/05, BeckRS 2007, 26023952/05, EFG 2007, 1677 (rkr.).

treffendes Besteuerungsergebnis als auch eine Gleichbehandlung mit Fällen von Bruttolohnvereinbarungen verhindert.

3.3 Die isolierende Betrachtungsweise

Die vom RFH entwickelte und seit Jahrzehnten in § 49 Abs. 2 EStG kodifizierte isolierende Betrachtungsweise birgt in gewissen Bereichen noch immer Konfliktpotenzial. Dies belegen zwei jüngere BFH-Entscheidungen.

3.3.1 Grenzüberschreitende Liebhaberei

Betreibt ein Steuerausländer nach deutscher Rechtswertung mangels Einkünfteerzielungsabsicht Liebhaberei, stellt sich die Frage, ob im Rahmen dieser Gesamtbetätigung im Inland erzielte Einnahmen seine beschränkte Steuerpflicht auslösen können. Man stelle sich beispielsweise einen Hobbykünstler vor, der im Inland einmalig ein Bild verkauft oder für einen Auftritt ein Honorar erzielt und insoweit isoliert einen „Gewinn“, ansonsten aber „Verluste“ macht. In einem vom BFH⁴¹ entschiedenen Fall ging es um ausländische Pferdedeigner, die im Inland Preisgelder gewonnen hatten, deren Gewinnerzielungsabsicht aber im Übrigen nicht festgestellt werden konnte. Der BFH hat zu Recht entschieden, dass die isolierende Betrachtungsweise nicht dazu dient, fehlende Tatbestandsmerkmale – wie hier die Gewinnerzielungsabsicht – zu fingieren.

Das BMF⁴² hat die Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass belegt, der allerdings keinerlei Begründung enthält. Es sollte der Versuchung widerstehen, die anstehende Überarbeitung der Vorschriften zur beschränkten Steuerpflicht zum Anlass zu nehmen, dem Gesetzgeber eine Änderung vorzuschlagen. Denn die beschränkte Steuerpflicht mag objektsteuerartigen Charakter haben; sie ist aber keine Objektsteuer, sondern bleibt eine Individualsteuer. Die „isolierte“ Besteuerung der inländischen Einkünfte oder gar der Einnahmen im Wege der Bruttobesteuerung widerspräche dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Eventuelle Nachweisprobleme müssen verfahrensrechtlich oder über Regeln der objektiven Beweislast gelöst werden⁴³. Im Übrigen müsste eine gesetzgeberische Änderung ohnehin eine Ausnahme für EU- und EWR-Fälle vorsehen, um einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten zu vermeiden.

3.3.2 Segmentierung inländischer Einkünfte

Die zweite BFH-Entscheidung mit Ausführungen zur isolierenden Betrachtungsweise stammt aus dem Jahr 2004⁴⁴. Es ging um die beschränkte Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die ihrem inländischen Vertragspartner eine bekannte ausländische Persönlichkeit Y für Werbeaufnahmen und andere Veranstaltungen im Inland vermittelte und zudem das Recht einräumte, Namen und Bild des Y für Werbemittel zu nutzen. Nach Auffassung des BFH können die vertragsgemäßen Leistungen der ausländischen Kapitalgesellschaft segmentiert und für Zwecke der inländischen Anknüpfung getrennt beurteilt werden. Die Vermittlung des Y für inländische Auftritte führt zu Ein-

künften aus Gewerbebetrieb, die mangels inländischer Betriebsstätte nicht beschränkt steuerpflichtig sind. Die – wenngleich in demselben Vertrag vereinbarte – Rechteüberlassung wird hier von jedoch nicht berührt; sie führt zu inländischen Vermietungseinkünften i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

Zur Begründung dieses Ergebnisses verweist der BFH auf den „objektsteuerartigen Charakter(s) der beschränkten Steuerpflicht, aus dem Konsequenzen für die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG 1997 genannten Einkunftsarten zu ziehen sind.“⁴⁵ Im Zuge der weiteren Begründung, die in sich schwer verständlich ist, wird zur Bestätigung des gefundenen Ergebnisses zwar einerseits auf die isolierende Betrachtungsweise rekurriert, andererseits aber ausdrücklich festgestellt, dass sie nicht einschlägig sei, „weil auch bei Berücksichtigung der ausländischen Besteuerungsmerkmale inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG 1997 angenommen werden können“⁴⁶.

Im Ergebnis stimme ich der Entscheidung zu. Allerdings gehe ich davon aus, dass die ausländische Kapitalgesellschaft nach ihrem – auch ausländischen – Erscheinungsbild insgesamt gewerblich tätig war. So gesehen kann die Rechteüberlassung nur mittels der isolierenden Betrachtungsweise den Vermietungseinkünften gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG im Inland zugeordnet werden. Dies ist freilich nicht der entscheidende und neue Punkt dieses Urteils.

Entscheidend dürfte vielmehr sein, dass die beiden von den Vertragsparteien vereinbarten Leistungen, die zweifellos in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, vom BFH segmentiert und getrennt beurteilt werden. Die Segmentierung kann in der Tat nicht auf die isolierende Betrachtungsweise gestützt werden⁴⁷. Es bedarf vielmehr einer anderweitigen Begründung, warum die Rechteüberlassung nicht schon aufgrund der sich im Inland vollziehenden Vermittlung des Y für physische Auftritte als Teil einer einheitlichen gewerblichen Gesamtbetätigung anzusehen ist. Man wird dem BFH darin folgen können, dass die Rechteüberlassung nicht lediglich wegen ihres Zusammentreffens mit einer weiteren im Inland ausgeübten gewerblichen Tätigkeit ausschließlich nach den vorrangigen Regeln für gewerbliche Einkünfte beurteilt werden muss. Das kann freilich nur für Fälle gelten, in denen nach Segmentierung noch eigenständig beurteilbare Leistungen verbleiben⁴⁸.

Auf Basis der Entscheidung des BFH stellen sich zwei Folgefragen, für die die weitere Entwicklung abzuwarten bleibt.

Erstens ist zu fragen, ob die aufgrund des objektsteuerartigen Charakters der beschränkten Steuerpflicht im Ergebnis angenommenen inländischen Vermietungseinkünfte als Überschusseinkünfte zu ermitteln sind⁴⁹.

Zweitens stellt sich die interessante Folgefrage, ob die Segmentierung inländischer Tätigkeiten und das Zurückgreifen auf eine subsidiäre Einkunftsart davon abhängen sollen, dass die inländischen Anknüpfungsmerkmale der vorrangigen Einkunfts-

40 Vgl. OFD Düsseldorf v. 29. 11. 2005, S 2367A – St 22/St 221 – S 2367 – 16 – St 21-K / St 212-K, EStG-Kartei NRW, § 19 Fach 2, Nr. 1000, sub Tz. 4.3.

41 BFH v. 7. 11. 2001, I R 14/01, BStBl II 2002, 861, DStR 2002, 667, m. abl. Anm. Gosch und zust. Anm. Lüdicke; vgl. auch Gosch, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 263/272 ff.; im Anschluss an den BFH ebenso FG Köln v. 23. 9. 2005, 15-K-4853/03, BeckRS 2005, 26018751, EFG 2005, 1940 (rkr.).

42 BMF v. 11. 12. 2002, IV A 5 – S 2411 – 69/02, BStBl I 2002, 1394, DStR 2003, 250.

43 A. A. offenbar Gosch, (Fn. 41).

44 BFH v. 28. 1. 2004, I R 73/02, BStBl II 2005, 550, DStR 2004, 809; Nichtanwendungserlass (zu einem hier nicht interessierenden Punkt) durch BMF v. 2. 8. 2005, BStBl I 2005, 844, IV C 8 – S 2411 – 8/05, DStR 2005, 1445.

45 Ebenda, sub II.2.b)cc) der Urteilsgründe.

46 Ebenda, sub II.2.b)cc) der Urteilsgründe.

47 So auch Gosch, (Fn. 41), S. 263/270 f.

48 Ferner erscheint die vom BFH angedeutete de minimis Grenze richtig: „wenn der eine Leistungsteil gegenüber dem anderen von lediglich untergeordneter Bedeutung (z. B. nicht mehr als 10 v. H.) ist und deshalb als durch den anderen Teil mitveranlasst angesehen werden kann“; vgl. BFH v. 28. 1. 2004, I R 73/02, BStBl II 2005, 550, DStR 2004, 809, sub II.2.b)cc) der Gründe.

49 Die Ausführungen des BFH v. 28. 1. 2004, I R 73/02, BStBl II 2005, 550, DStR 2004, 809, sub II.2.b)cc) der Gründe, sind in diesem Punkt wenig klar. Im Urteil vom 28. 3. 1984, I R 129/79, BStBl II 1984, 620, BeckRS 1984, 22006826, hatte der BFH jedenfalls für Fälle der isolierenden Betrachtungsweise entschieden, dass die Einkünfteermittlung nach der durchschlagenden subsidiären Einkunftsart erfolgt; vgl. auch Lüdicke, (Fn. 18), § 49 Anm. 864; a. A. Wassermeyer, (Fn. 7), DStJG 8 (1985), S. 49/62.

art nicht vorliegen. Dies würde der Rechtslage bei Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise entsprechen, welche allerdings „störende“ ausländische, aber gerade nicht inländische Merkmale voraussetzt. Die Bedeutung dieser Frage zeigt sich beispielsweise an folgendem Fall: Ein Steuerausländer handelt im Inland mit Grundstücken und überschreitet die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel. Seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG inländische. Ist nun aber wegen des „objektsteuerartigen Charakters der beschränkten Steuerpflicht“ jeder Grundstücksverkauf für sich zu betrachten, liegen bei Veräußerung innerhalb von zehn Jahren auch private Veräußerungsgeschäfte vor, die ebenfalls inländische Einkünfte begründen. Es ist nicht zuletzt für die Verrechnung von Verlusten entscheidend, nach den Regeln welcher Einkunftsart die Einkünfte ermittelt werden⁵⁰. Nach hier vertretener Auffassung sollte es bei der vorrangigen Gewinnerzielungsart verbleiben, da die Voraussetzungen für ihre inländische Anknüpfung erfüllt sind.

4. Sonderregelungen bei beschränkt Steuerpflichtigen

4.1 (Un-)Systematik der Rechtslage

Für die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger enthält das Gesetz in § 50 Abs. 1 bis 3 EStG eine Reihe von Sonderregelungen. Sie betreffen beispielsweise den Ausschluss von Freibeträgen, Einschränkungen bei der Verlustverrechnung sowie – für beschränkt Einkommensteuerpflichtige – Beschränkungen beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und die Anordnung eines Mindeststeuersatzes von 25 %. Die Sonderregelungen gelten teils für alle beschränkt Steuerpflichtigen, teils aber auch nur für solche mit steuerabzugspflichtigen Einkünften; Ausnahmen bestehen wiederum für Arbeitnehmer⁵¹. Ähnlich scharf stellen sich die verfahrensrechtlichen Sonderregelungen in § 50 Abs. 5 EStG dar: So wird EU- und EWR-Arbeitnehmern seit dem *Schumacker*-Urteil des EuGH⁵² eine Veranlagungsoption gewährt⁵³; anderen Steuerpflichtigen steht diese nicht offen. Des weiteren existiert ein besonderes Erstattungsverfahren für Steuerpflichtige, die abzugspflichtige Einkünfte i. S. des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG erzielen, also im Wesentlichen solche aus künstlerischen und sportlichen Darbietungen und deren Verwertung. Dieses Erstattungsverfahren ist nicht auf EU- und EWR-Angehörige beschränkt. Es setzt aber Kosten i. H. von mehr als 50 % der Einnahmen voraus. Auch steht es weder für Aufsichtsräte noch für Lizenzgeber zur Verfügung, obwohl auch deren Vergütungen einem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen.

50 Vgl. zu einer ähnlichen Problematik beim „Auseinanderreißen“ wirtschaftlich einheitlicher Vorgänge in zwei Einkunftsarten (inländische Vermietungseinkünfte und sich anschließender inländischer gewerblicher Veräußerungsgewinn) *Lüdicke*, DB 1994, 952; vgl. auch *Hidien*, (Fn. 17), § 49 Rz. E 717.

51 Selbst Arbeitnehmer können Vorsorgeaufwendungen nur begrenzt geltend machen (§ 50 Abs. 1 Satz 5 EStG). Dies widerspricht hinsichtlich der Beiträge zu Einrichtungen der Krankheits- und Altersvorsorge der neueren Tendenz in der OECD, insoweit zu einer Gleichbehandlung von „Arbeitskollegen“ („zusammenarbeitende Personen“, vgl. MK zu Art. 18 OECD-MA Tz. 56) zu kommen (vgl. zum DBA-Österreich *Lang/Stefaner*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA-Österreich, Art. 15, Rz. 28; s. auch *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 18, Rz. 52) – inländische Arbeitskollegen können ihre tatsächlichen Aufwendungen im Rahmen der Höchstbeträge geltend machen (vgl. zu den Einschränkungen bei beschränkter Steuerpflicht auch *Gosch*, (Fn. 6), § 50 Rz. 7).

52 EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, DStR 1995, 326.

53 § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG.

Man muss kein ausgeprägter Ästhet sein, um diese Regelungsvielfalt unbefriedigend zu finden. Auch unter steuersystematischen Gesichtspunkten ist der erreichte Rechtszustand zu beklagen. Die gleichheitsrechtlichen Fragen liegen auf der Hand.

Was unterscheidet den ausländischen Arbeitnehmer von den Beziehern anderer Einkunftsarten so stark, dass er letztlich einem ganz anderen Besteuerungsregime unterworfen wird?

Was unterscheidet Entgelte für die *Verwertung* von künstlerischen oder sportlichen Darbietungen i. S. der Nrn. 1 und 2 des § 50a Abs. 4 Satz 1 EStG von Entgelten für eine Lizenzgewährung oder die Überlassung von Know-how i. S. der Nr. 3 der nämlichen Vorschrift so sehr, dass für erstere das Erstattungsverfahren offensteht, für Letztere hingegen die Abzugsteuer von den Bruttoeinnahmen endgültig wird?

Der vorgegebene Rahmen erlaubt nicht, diese Fragen verfassungsrechtlich abschließend zu würdigen. Ohnehin und etwas praxisnäher gedacht stellt sich die Frage, ob das BVerfG angesichts des dem Gesetzgeber für gewöhnlich eingeräumten weiten gesetzgeberischen Ermessensspielraums⁵⁴ diese Bestimmungen beanstanden würde.

Auch großzügige verfassungsgerichtliche Prüfungsmaßstäbe entbinden den Gesetzgeber jedoch nicht davon, steuerliche Regelungen in sich stimmig, systematisch und folgerichtig auszugestalten⁵⁵. Hiervon sind wir – keineswegs nur, aber gerade auch – im Bereich der beschränkten Steuerpflicht weit entfernt.

4.2 Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Aus praktischer Sicht wesentlich drängender als die verfassungsrechtlichen Fragen sind die gemeinschaftsrechtlich bedingten Änderungsnotwendigkeiten. Durch eine Reihe von Entscheidungen des EuGH⁵⁶ in den letzten Jahren sind inzwischen etliche Fragen soweit geklärt, dass eine Basis für die gesetzliche Umsetzung⁵⁷ wie für die Abarbeitung offener Fälle aus der Vergangenheit vorhanden ist. Allerdings ist zu konstatieren, dass etliche Fragen nach wie vor ihrer Klärung harren – nicht zuletzt infolge einiger dogmatisch wenig klarer Aussagen des EuGH.

4.2.1 Persönliche Lebensumstände

Geklärt ist, dass die persönlichen Lebensverhältnisse von EU- und EWR-Angehörigen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur ausnahmsweise berücksichtigt werden müssen, wenn nämlich die Einkünfte ganz überwiegend im Inland erzielt werden und der ausländische Ansässigkeitsstaat deshalb die persönlichen Umstände faktisch nicht berücksichtigen kann⁵⁸. Dem tra-

54 Vgl. die zahlreichen Nachweise bei *Leibholz/Rinck*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Art. 3 Rz. 506-515 (Std. Lfg. 47, Dez. 2007).

55 Vgl. bspw. BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164/180, DStR 2006, 1316.

56 Bspw. EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, DStR 1995, 326; v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, BeckRS 2004, 77812; v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, DStR 1996, 1085; v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura*, DStRE 1997, 514; v. 14. 9. 1999, C-391/97, *Gschwind*, DStR 1999, 1609; v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, DStR 2003, 1112; v. 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, DStRE 2004, 1346; v. 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*, DStRE 2006, 468; v. 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn*, DStRE 2006, 1328; v. 14. 9. 2006, C-386/04, *Staufer*, DStR 2006, 1736; v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, DStR 2006, 2071; v. 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen*, DStRE 2007, 862; v. 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit*, DStRE 2007, 289; v. 15. 2. 2007, C-345/04, *Centro Equestre*, DStRE 2007, 961; v. 11. 10. 2007, C-451/05, *ELISA*, BeckRS 2007, 70799; v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, BeckRS 2007, 70922.

57 Diese ist mit Blick auf entsprechende gemeinschaftsrechtliche Erfordernisse überfällig; vgl. EuGH v. 26. 10. 1995, C-151/94, *Biehl II*, BeckRS 2004, 74470, Tz. 18.

58 Vgl. EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, DStR 1995, 326; v. 14. 9. 1999, C-391/97, *Gschwind*, DStR 1999, 1609; und v. 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, DStRE 2004, 1346.

gen § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 EStG im Grundsatz Rechnung, wobei Randfragen⁵⁹ nach wie vor streitanfällig sind. Soweit darüber hinaus allen *veranlagten* beschränkt Steuerpflichtigen der Grundfreibetrag gewährt wird, ist dies gemeinschaftsrechtlich nicht erforderlich⁶⁰.

Gemeinschaftsrechtlich ungeklärt ist bislang, ob die Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen Lebensverhältnisse auch *zwei* Mitgliedstaaten gemeinsam treffen kann, wenn ein Gemeinschaftsangehöriger zwar in seinem Herkunftsstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt, die Einkünfte aber nicht nahezu ausschließlich in *einem* anderen Mitgliedstaat, sondern aufgeteilt in zwei anderen Mitgliedstaaten anfallen. Das Argumentationsmuster aus *Schumacker* trägt hier jedenfalls nicht, denn der EU-Angehörige befindet sich in keinem der beiden Staaten in einer vergleichbaren Situation wie die dort Ansässigen.

4.2.2 Persönliche und sachliche Steuerbefreiungen

Persönliche Steuerbefreiungen, etwa wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke, müssen nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *Stauffer*⁶¹ grundsätzlich auch beschränkt Steuerpflichtigen eingeräumt werden. Voraussetzungen und Nachweis der Vergleichbarkeit sind angesichts naturgemäß unterschiedlicher rechtlicher Rahmenbedingungen kaum verallgemeinerungsfähig und damit zwangsläufig weiterhin streitanfällig⁶². Darüber hinaus bleibt mit Blick auf die – nicht zuletzt wegen dieser Rechtssache – auch in Kreisen des BFH⁶³ geführte Diskussion um die Reichweite des Gemeinschaftsrechts abzuwarten⁶⁴, ob mit Blick auf die Erstreckung von Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit auf ausländische Einrichtungen schon das letzte Wort gesprochen wurde. M. E. sollte das vielfach empfundene Unbehagen freilich eher Anlass sein, das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht zu überdenken, als die grundsätzliche Anwendbarkeit der Grundfreiheiten in allen Bereichen des nationalen Steuerrechts in Zweifel zu ziehen.

Die Kommission hat wegen der ähnlichen Problematik, dass die inländischen Pensionsfonds gewährte Steuerbefreiung ausländischen Pensionsfonds versagt wird, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet⁶⁵.

Auch sachliche Steuerbefreiungen dürfen Gemeinschaftsangehörigen nicht vorenthalten werden.

So ist die derzeitige Besteuerungspraxis bei ins EU- und EWR-Ausland fließenden Dividenden unhaltbar. Zwar findet der Kapitalertragsteuerabzug grundsätzlich auch in Inlandsfällen Anwendung; die so erhobene Kapitalertragsteuer wird aber wegen sachlicher Steuerbefreiungen in vielen Fällen zu Teilen oder

sogar fast vollständig erstattet. Dies gilt insbesondere für die 95%ige Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG. Sie wird ausländischen EU- und EWR-Kapitalgesellschaften entgegen den vom EuGH in den Rechtssachen *Denkavit*⁶⁶ und *Amurta*⁶⁷ aufgestellten Grundsätzen⁶⁸ noch immer verweigert. Nachdem die Kommission in dieser Angelegenheit bereits im Jahr 2004 ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet und Deutschland inzwischen in Form von mit Gründen versehenen Stellungnahmen ersucht hat, seine Rechtsvorschriften zu ändern⁶⁹, ist unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten nicht recht ersichtlich, weshalb die Finanzverwaltung diese diskriminierende Behandlung nicht längst abgestellt hat.

Ebenso wenig ist ein Grund erkennbar, weshalb der abgeltende Kapitalertragsteuerabzug von 20 % im Jahr 2008 aufrecht erhalten wird, obwohl die tarifliche Körperschaftsteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 auf 15 % gesenkt wurde. Systematisch überzeugendere Gesetzgebung hätte die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften geschaffene Möglichkeit, sich die Differenz zwischen dem tariflichen Körperschaftsteuersatz von 15 % und dem Abzugssatz durch das Bundeszentralamt für Steuern erstatten zu lassen, nicht erst ab 2009⁷⁰, sondern schon für das Jahr 2008 eingeführt. Dass dies möglich ist, belegen entsprechende ab 2008 geltende Regelungen für inländische steuerbefreite Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts⁷¹ sowie die bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nach § 50a Abs. 4 EStG⁷² schon beim Steuerabzug greifende Begrenzung auf 15 %.

Bei derart inkonsistenter Gesetzgebung sollte man sich später zumindest nicht wundern, wenn der EuGH wenig Neigung verspürt, die Rückwirkung seiner Urteile zu begrenzen.

4.2.3 Objektives Nettoprinzip und Steuersatz

Gemeinschaftsrechtlich geklärt ist im Grundsatz auch, dass für Gebietsfremde das objektive Nettoprinzip gilt⁷³. Darüber hinaus dürfen Gemeinschaftsangehörige im Tätigkeitsstaat⁷⁴ – unbeschadet der Möglichkeit, ihnen persönliche Abzüge einschließlich des Grundfreibetrags zu verweigern – keiner höheren Steuer auf ihre dort erzielten Einkünfte als Gebietsansässige unterliegen⁷⁵. Die Anwendung dieses Grundsatzes bereitet allerdings in mehrfacher Hinsicht Schwierigkeiten.

So ist zu fragen, ob es auf einzelne Faktoren wie die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz oder aber vielmehr auf die betragsmäßige Belastung mit Steuer ankommt, ob also mit ande-

59 Vgl. etwa BFH v. 13. 11. 2002, I R 67/01, BStBl II 2003, 587, DStRE 2003, 450, zu § 1 Abs. 3 EStG; *Lüdicke*, IStR 1996, 111.

60 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, DStR 2003, 1112, Tz. 48; so schon *Lüdicke*, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 647/650; *ders.*, Anm. zu BFH v. 5. 2. 2001, IB 140/00, IStR 2001, 285/286.

61 EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04, *Stauffer*, DStR 2006, 1736; ebenso das Schlussurteil des BFH v. 20. 12. 2006, I R 94/02, DStR 2007, 438; gegen BMF v. 20. 9. 2005, IV C 4 – S 0181 – 9/05, BStBl I 2005, 902, DStR 2005, 1732.

62 Vgl. nur die vom BFH in seinem Schlussurteil in der Rs. *Stauffer*, EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04, a. a. O., für das weitere Verfahren vor dem FG vorgegebenen Punkte.

63 Vgl. *Ahmann*, DStZ 2005, 75; *P. Fischer*, FR 2005, 457; ferner etwa *Wunderlich/Albath*, DStZ 2005, 547; *Wieland*, in: FS Zuleeg, 2005, S. 492.

64 Die Finanzverwaltung hat bislang weder das vom BFH zur aml. Veröffentlichung vorgesehene Urteil im BStBl veröffentlicht noch das BMF-Schrb. v. 20. 9. 2005, IV C 4 – S 0181 – 9/05, BStBl I 2005, 902, DStR 2005, 1732, angepasst oder aufgehoben.

65 Vgl. Pressemitteilung der Kommission v. 31. 1. 2008, IP/08/143, Az. der Kommission 2006/4098; vgl. auch Pressemitteilung der Kommission v. 23. 7. 2007, IP/07/1152.

66 EuGH v. 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit*, DStRE 2007, 289.

67 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, IStR 2007, 853, m. Anm. *Englisch*; und *Rainer*, IWB F. 11a, S. 1161, m. Anm. *Thömmes*.

68 In der Sache ebenso bereits EFTA-Gerichtshof v. 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank*, IStR 2005, 55.

69 Az. der Kommission 2004/4349; vgl. auch Pressemitteilung der Kommission v. 23. 7. 2007, IP/07/1152.

70 § 44a Abs. 9 i. V. m. § 52a Abs. 16 Satz 3 EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.

71 § 44a Abs. 8 i. V. m. § 52a Abs. 16 Sätze 1 und 2 EStG.

72 § 50a Abs. 4 Satz 4 2. Halbsatz EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.

73 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, DStR 2003, 1112; v. 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*, DStRE 2006, 468; v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, DStR 2006, 2071; v. 15. 2. 2007, C-345/04, *Centro Equestre*, DStRE 2007, 961; aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht gilt das auch für als Sonderausgaben abzählbare Steuerberatungskosten, vgl. EuGH v. 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn*, DStRE 2006, 1328.

74 Unter diesem prägnanten Ausdruck kann auch ein Mitgliedstaat zu verstehen sein, in dem zwar keine Tätigkeit ausgeübt, aber anderweitig Einkünfte erzielt werden, bspw. aus Kapital- oder Grundvermögen.

75 Vgl. Fn. 73.

ren Worten Euro mit Euro verglichen werden. Die EuGH-Urteile in den Rechtssachen *Gerritse*⁷⁶ und *Bouanich*⁷⁷ weisen eindeutig in diese Richtung, jedenfalls für den Fall einer Veranlagung oder einer Erstattung von Abzugsteuern. Eine gemeinschaftsrechtlich relevante Diskriminierung liegt danach nicht schon vor, wenn eine einzelne Bestimmung für sich genommen ungünstiger ist als die bei Gebietsansässigen angewendete Norm: Vielmehr muss unter Berücksichtigung der Rechtslage insgesamt eine tatsächliche Benachteiligung durch Festsetzung einer höheren Steuer erfolgen; dies im Einzelfall festzustellen, obliegt den nationalen Behörden und Gerichten. Ist allerdings die Bemessungsgrundlage dieselbe⁷⁸, darf der Steuersatz – etwa der Mindeststeuersatz von 25 % – nicht höher sein als der Steuersatz nach dem allgemeinen Tarif⁷⁹.

Weniger eindeutig ist die EuGH-Rechtsprechung in dieser Beziehung hingegen mit Blick auf das Abzugsverfahren – und damit auch auf die Haftung des Abzugsverpflichteten. In *Scorpio*⁸⁰ entschied der EuGH zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG⁸¹, dass aus Gründen des Gemeinschaftsrechts die dem Vergütungsschuldner mitgeteilten und in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einnahmen stehenden Kosten bereits im Abzugsverfahren zu berücksichtigen seien. Es liegt auf der Hand, dass die Besteuerung der *Bruttoeinnahmen* mit dem jedenfalls früher⁸² vergleichsweise niedrigen Abzugsteuersatz im Einzelfall durchaus günstiger als die Anwendung des für Inländer geltenden Steuersatzes auf die *Nettoeinkünfte* sein konnte. Der EuGH verliert hierüber kein Wort. Nun sprechen durchaus gute Gründe dafür, dass im Abzugsverfahren, und das heißt letztlich durch den Vergütungsschuldner, keine umfangreichen Vergleichsrechnungen unter Beachtung des progressiven Einkommensteuertarifs anzustellen sind⁸³. Befriedigen kann diese Lösung gleichwohl nicht.

Zum einen besteht der Eindruck, dass der EuGH die Tragweite seiner Äußerungen in *Scorpio* möglicherweise nicht vollständig überblickt hat. Allerdings hatte weder der BFH im Vorlagebeschluss noch hatten offenbar die Verfahrensbeteiligten insoweit zur deutschen Rechtslage irgendetwas vorgetragen⁸⁴.

Zum anderen stellt sich die Frage, wie denn die wegen Berücksichtigung der Kosten nicht abgeführte Steuer in der Praxis nachträglich erhoben werden soll, wenn die letztendlich auf die Nettoeinkünfte nach den Grundsätzen in *Gerritse* geschuldete reguläre tarifliche Steuer höher⁸⁵ sein sollte⁸⁶. Die vom BMF in dem zu der *Scorpio*-Entscheidung ergangenen BMF-Schreiben

vom 5. 4. 2007⁸⁷ in Bezug auf den letztgenannten Punkt ergriffene Selbsthilfe, kurzerhand den Abzugsteuersatz für den Fall der Geltendmachung von Kosten *contra legem* auf 40 %⁸⁸ zu erhöhen, ist freilich schon im Ansatz keine in einem Rechtsstaat diskutabile Lösung⁸⁹. Ebenso wenig ist es diskutabel, dass das BMF die gemeinschaftsrechtlich gebotene Berücksichtigung von Aufwendungen nach wie vor nur für Fälle des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG gewähren will⁹⁰, aber offenbar nicht für den Steuerabzug bei Aufsichtsräten nach § 50a Abs. 1 bis 3 EStG, bei Lizenzen nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG und bei Kapitalerträgen nach § 43 EStG.

4.2.4 Besonderes Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG und Beitreibungsrichtlinie

Neben all diesen Unsicherheiten schwebt das Damoklesschwert der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit über dem in § 50a EStG nur für beschränkt Steuerpflichtige angeordneten Steuerabzug als solchem. Nur zu Lasten ausländischer Gemeinschaftsangehöriger wirkende Maßnahmen zur Sicherung der Steuererhebung könnten aufgrund der seit dem 1. 7. 2002 auch bei direkten Steuern anzuwendenden Beitreibungsrichtlinie⁹¹ unverhältnismäßig und damit unzulässig sein; eine gewisse Parallele zur Wirkung der Amtshilferichtlinie⁹² bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen drängt sich auf. Der EuGH hat in den Urteilen *Scorpio*⁹³ und *Turpeinen*⁹⁴ zwar mangels Entscheidungserheblichkeit keine abschließende Aussage zu dieser Frage getroffen. Seine diesbezüglichen *obiter dicta* in Bezug auf die vor dem 1. 7. 2002 liegenden Streitjahre rücken eine solche Erkenntnis in einem künftigen Verfahren aber durchaus in den Bereich des Möglichen⁹⁵.

76 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, DStR 2003, 1112.

77 EuGH v. 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*, DStRE 2006, 468.

78 Unbeschadet der Nichtgewährung des Grundfreibetrags, s. dazu EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, DStR 2003, 1112, Tz. 48.

79 EuGH v. 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, DStR 1996, 1085, Tz. 49; v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, DStR 2003, 1112, Tz. 53 f.; ebenso BMF v. 10. 9. 2004, IV A 5 – S 2301 – 10/04, BStBl I 2004, 860, DStR 2004, 1656.

80 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, DStR 2006, 2071, Tz. 48: „Es ist nichts vorgetragen worden, was die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften rechtfertigen könnte ...“. Generalanwalt Léger war noch der Ansicht, die Nichtberücksichtigung der Kosten im Abzugsverfahren sei nicht zu beanstanden, sofern das zu diesem Zeitpunkt geltende Recht die Möglichkeit der späteren Berücksichtigung vorsehe, vgl. Schlussanträge v. 16. 5. 2006, Tz. 54 ff.

81 In casu 15 % der Bruttoeinnahmen, § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG in der im Streitjahr 1993 geltenden Fassung.

82 Zur Senkung des KSt-Satzes ab 2008 auf 15 % und die Folgeänderung in § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG vgl. Unternehmensteuerreformgesetz 2008.

83 Im Erg. ebenso *M. Lang*, SWI 2007, 17/25 ff.; *Gosch*, (Fn. 6), § 50a Rz. 36.

84 Vgl. EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, DStR 2006, 2071.

85 Begrenzt durch die maximal geschuldete Abzugsteuer auf die Bruttoeinnahmen.

86 Insofern ist der Kritik von *Gosch*, (Fn. 6), § 50a Rz. 36 („kupierte“ Verwirklichung des obj. Nettoprinzips“) durchaus zuzustimmen.

87 BMF v. 5. 4. 2007, IV C 8 – S 2411/07/0002, BStBl I 2007, 449, DStR 2007, 763.

88 Sogar für ausländische Körperschaften!

89 Vgl. auch BFH v. 29. 11. 2007, I B 181/07, DStR 2008, 41, sub II.2.b)bb) a. E. der Gründe: „Soweit der Steuerabzug hiernach (...) nach wie vor und entgegen dem EuGH-Urteil ... sowie dem Senatsurteil ... in wohl vertragsverletzender Weise (...) durch den Ansatz eines höheren Steuersatzes erschwert wird ...“. Die EU-Kommission hat auf das BMF-Schreiben mit einer ergänzenden Stellungnahme in dem laufenden Vertragsverletzungsverfahren (vgl. Fn. 112) reagiert, vgl. Pressemitteilung v. 31. 1. 2008, IP/08/144.

90 So ausdrücklich BMF v. 5. 4. 2007, IV C 8 – S 2411/07/0002, BStBl I 2007, 449/450, DStR 2007, 763.

91 Beitreibungsrichtlinie 76/308/EWG v. 15. 3. 1976, geändert durch Richtlinie 2001/44/EG v. 15. 6. 2001.

92 Amtshilferichtlinie 77/799/EWG v. 19. 12. 1977.

93 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, DStR 2006, 2071, Tz. 36: „... In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum, d. h. 1993, eine Gemeinschaftsrichtlinie oder andere in den Akten genannte Regelungen zwischen dem Königreich der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen fehlten.“

94 EuGH v. 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen*, DStRE 2007, 862, Tz. 37: „Außerdem kann nach der Richtlinie 76/308/EWG des Rates v. 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl L 73, S. 18) in der durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates v. 15. 6. 2001 (ABl L 175, S. 17) geänderten Fassung ein Mitgliedstaat einen anderen Mitgliedstaat um Unterstützung in Bezug auf die Beitreibung der Einkommensteuer ersuchen, die von einem in diesem zweiten Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird.“

95 So gesehen erstaunt es schon ein wenig, dass der BFH – anders als die Vorinstanz – im AdV-Beschluss v. 29. 11. 2007, I B 181/07, DStR 2008, 41 m. zust. Anm. –sch, zwar Zweifel, „nach gegenwärtigem Stand der Erkenntnis allerdings keine ernstlichen“ hegte (sub II.2.b)bb) der Gründe); vgl. auch OFD Münster v. 9. 10. 2007, S 2293 – 2 – St 45 – 33, IStR 2007, 792.

4.2.5 Effektive Geltendmachung von Gemeinschaftsrechtsverstößen

Ein derzeit ganz erhebliches Problem bei der Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger im Inland liegt darin begründet, dass das geltende Recht nur unzulängliche verfahrensrechtliche Regelungen zur Geltendmachung der materiell vorliegenden Gemeinschaftsrechtsverstöße bereit hält und der betroffene Personenkreis zudem in einigen Fallgruppen geradezu vorsätzlich in Rechtsbehelfsverfahren getrieben wird.

Die Kläger in den Verfahren *Gerritse* und *Scorpio* haben, wie man so sagt, vor dem EuGH in der Sache – wenn auch mit gewissen Einschränkungen – Erfolg gehabt. Dennoch haben beide Kläger ihre Prozesse letztendlich vor dem BFH verloren, und zwar vollen Umfangs und aus völlig anderen Gründen als denjenigen, wegen derer der EuGH angerufen worden war.

Herr *Gerritse* hatte eine – gesetzlich nicht vorgesehene – Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt, um seine weder beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG noch sonst nach der Gesetzeslage im Jahr 1996 berücksichtigungsfähigen Reisekosten abziehen zu können. Der vom FG Berlin⁹⁶ angerufene EuGH hielt den Abzug für gemeinschaftsrechtlich geboten⁹⁷. Das FG Berlin gewährte besagten Abzug im Rahmen der beantragten Antragsveranlagung, die es im Wege der „gesetzesübersteigenden Rechtsfortbildung“ sowie in Teilanalogie zur Antragsveranlagung für EU- und EWR-Arbeitnehmer zuließ⁹⁸. Der BFH wies die Klage gänzlich ab⁹⁹. Herr *Gerritse* stehe kein Anspruch auf Antragsveranlagung, sondern nur ein solcher auf analoge Anwendung des „rückwirkend auch im Streitjahr anzuwendenden“¹⁰⁰ besonderen Erstattungsverfahrens gemäß § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG¹⁰¹ zu. Der BFH¹⁰² begründet seine überraschende und wenig überzeugende Erkenntnis mit ganz allgemein gehaltenen Ausführungen des EuGH in der Rechtssache *Scorpio*¹⁰³ zum Verhältnis zwischen einem Steuerabzugsverfahren und einem nachfolgendem Erstattungsverfahren¹⁰⁴. Der EuGH habe dort ausgeführt, dass nur *mittelbar* mit der inländischen Tätigkeit zusammenhängende Betriebsausgaben nicht schon im Steuerabzugsverfahren, sondern „ggf. in einem anschließenden Erstattungsverfahren“ zu berücksichtigen seien¹⁰⁵. Auf das besondere Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG kann sich der EuGH in *Scorpio* allerdings schon deshalb nicht bezogen haben, weil dasselbe im Streitjahr 1993 nicht einmal rückwirkend anzuwenden ist. Auch war es dem EuGH weder unterbreitet noch ist es vom EuGH erwähnt worden¹⁰⁶.

So gesehen überrascht denn auch die endgültige Abweisung der Klage der Firma *Scorpio* durch den BFH. Die Vorlagefrage des BFH ging dahin, ob Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Inlandstätigkeit „vom Vergütungsschuldner bereits im Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a Absatz 4 EStG steuermindernd berücksichtigt werden müssen“¹⁰⁷. Der EuGH antwortete, dass es gemeinschaftsrechtswidrig sei, wenn der Vergütungsschuldner „im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeit im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann“¹⁰⁸. Der ausländische Leistungserbringer hatte der Firma *Scorpio* offenbar keine Kosten zwecks Minderung der Abzugsteuer mitgeteilt; dies wäre im Jahr 1993 auch völlig nutzlos gewesen. Im Revisionsverfahren war es dazu nun aber zu spät¹⁰⁹. Freilich – so der BFH – sei es dem Steuerschuldner unbenommen, seine Kosten „im Nachhinein im Rahmen eines Erstattungsbegehrens“¹¹⁰ mitzuteilen. Da das Herr *Gerritse* analog § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG anempfohlene Erstattungsverfahren nun aber für das Streitjahr 1993 nicht einmal rückwirkend anzuwenden ist, bleibt die Frage, welches Verfahren dem BFH für dieses „Erstattungsbegehren“ eigentlich vorschwebt.

Ich kenne beide Steuerfälle, *Gerritse* und *Scorpio*, nicht im Einzelnen; ich kann und will deshalb hier keine abschließende Bewertung vornehmen. Die Frage muss aber erlaubt sein, ob es dem Grundsatz des *effet utile* des Gemeinschaftsrechts entspricht, Klagen von beschränkt Steuerpflichtigen nach vielen Jahren und vielen Instanzen nur deshalb abzuweisen, weil sie in den Streitjahren, in denen der Gesetzgeber für ihr materiell begründetes Begehren kein geeignetes Verfahren vorgesehen hatte, rückblickend – möglicherweise – das Falsche getan oder das Richtige unterlassen haben.

Nachzutragen bleibt zweierlei: Der Fall *Gerritse*, der wegen seiner gemeinschaftsrechtlichen Dimension auch international große Aufmerksamkeit beansprucht, ist inzwischen beim BVerfG anhängig¹¹¹. Die Kommission hat ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet und Deutschland im März 2007 förmlich aufgefordert, die Abzugsbesteuerung für nicht ansässige Künstler, Sportler und Journalisten zu ändern¹¹².

Der Gesetzgeber wird einen Weg finden müssen, der für derartige Fälle, insbesondere auch solche mit Drittstaatsbezug, ein praktikables Besteuerungsverfahren ermöglicht. Nach Lage der Dinge kann das nur ein Abzugsverfahren sein. Letztlich wird wohl eine umfassende Erstattungsmöglichkeit nicht nur in EU-Fällen, sondern allgemein erforderlich sein. Der objektsteuerartige Charakter der beschränkten Steuerpflicht ändert – wie be-

96 Vorlagebeschluss v. 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, DStRE 2001, 1354.

97 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, DStR 2003, 1112, Tz. 29.

98 FG Berlin v. 25. 8. 2003, 9 K 9312/99, BeckRS 2003, 26015114, EFG 2003, 1709, sub 3.b) und 4. der Gründe; die übrigen materiellrechtlichen Streitfragen sind im hier behandelten Zusammenhang nicht von Interesse (bspw. Grundfreibetrag, Progressionsvorbehalt; zu Letzterem vermögen die Ausführungen des EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, a. a. O., Tz. 52, 53, im Übrigen nicht zu überzeugen).

99 BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, DStR 2007, 891.

100 BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, DStR 2007, 891, sub III.4.c) der Gründe.

101 In der für das Streitjahr rückwirkend (!) anzuwendenden Fassung durch das JStG 1997.

102 BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, DStR 2007, 891, sub III.4.c) der Gründe.

103 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, DStR 2006, 2071, dort Tz. 52; die Rs. betraf allerdings kein Veranlagungs- oder Erstattungsverfahren, sondern die Haftung des inländischen Vergütungsschuldners.

104 Zu weiteren Aspekten des Urteils vgl. *Grams*, Urteilsanm. in IStR 2007, 408.

105 BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, DStR 2007, 891, sub III.4.c) der Gründe.

106 Im Übrigen ist nach der Gesetzesformulierung in § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG („50 % des Unterschiedsbetrags ...“, die Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 EStG findet keine Erwähnung) unerfindlich, wie in einem Erstattungsverfahren der vom EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, a. a. O., Tz. 54, geforderte Vergleich der Steuersätze zu bewerkstelligen sein soll; dies aber ohne erkennbare Rechtsgrundlage anordnend das BMF v. 3. 11. 2003, IV A 5 – S 2411 – 26/03, BStBl I 2003, 553, DStR 2003, 1980; eine gemeinschaftsrechtlich gebotene Gesetzesänderung steht aus (vgl. zu deren Erforderlichkeit auch EuGH v. 26. 10. 1995, C-151/94, *Biehl II*, BeckRS 2004, 74470, Tz. 18).

107 Vorlagebeschluss v. 28. 4. 2004, I R 39/04, BStBl II 2004, 878, DStR 2004, 1251, Vorlagefrage Nr. 3.a).

108 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, DStR 2006, 2071, Tz. 49.

109 Schlussurteil des BFH v. 24. 4. 2007, I R 39/04, IStR 2007, 822, sub IV.5.c) der Gründe. Im Sinne des *effet utile* des Gemeinschaftsrechts hätte zumindest eine Rückverweisung an das FG nahegelegen, um im Haftungsverfahren Gelegenheit zur nachträglichen Mitteilung solcher Kosten zu geben, nachdem der EuGH auf deren Relevanz erkannt hatte.

110 Ebenda, sub IV.5.c) der Gründe.

111 Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1178/07.

112 Vgl. IP/07/413; Az. der Kommission 1999/4852; vgl. auch Rn. 89.

reits erwähnt – nichts daran, dass es um die Erhebung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer, also einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichteten Personensteuer geht. Auch sollte man sehen, dass die durchaus begünstigende Wirkung „moderater“ Abzugsteuersätze von 15, 20 oder 25 % den fehlenden Abzug von Kosten kaum noch kompensieren kann. Namentlich gilt dies für ausländische Körperschaften: Stand der Abzugsteuersatz von 25 % noch bis in die 80er Jahre des vergangenen Jahrhunderts einem Körperschaftsteuersatz von über 50 % gegenüber, sind beide Sätze mit jeweils 15 % inzwischen identisch. Ob all dies hingegen Anlass sein sollte, entsprechend politischen Forderungen für ausländische Künstler¹¹³ (auch Sportler?) aus DBA-Staaten entgegen Art. 17 OECD-MA auf jegliche Quellenbesteuerung zu verzichten, erscheint zweifelhaft. Die sachlichen Probleme würde dies ohnehin nicht lösen; sie bedürfen schon wegen des Steuerabzugs bei Lizenzen, Aufsichtsräten und Kapitalerträgen praktikabler, aber mit Gemeinschafts- und Verfassungsrecht kompatibler Lösungen.

113 So die steuerpolitische Forderung des Deutschen Kulturrats; vgl. FAZ v. 27. 12. 2007, S. 31.

5. Ausblick

Franz Wassermeyer hat sein kritisches Grundsatzreferat zur beschränkten Steuerpflicht auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 1984 in Heidelberg mit der Feststellung beendet, er sehe trotz aller Mängel „für das Rechtsinstitut der beschränkten Steuerpflicht keine ernst zu nehmende Alternativlösung“¹¹⁴.

Die systematischen und praktischen Mängel haben seither durch manche Gesetzesänderung und namentlich durch die damals noch nicht absehbare Entwicklung des europäischen Gemeinschaftsrechts deutlich zugenommen. Wirkliche Reformmaßnahmen sind inzwischen unausweichlich. Am Rechtsinstitut der beschränkten Steuerpflicht sollte gleichwohl festgehalten werden¹¹⁵; eine überlegene Alternativlösung ist auch heute nicht in Sicht.

Die beschränkt Steuerpflichtigen mögen sich mit Konfuzius trösten: „Die durch Beschränkung verloren haben, sind selten.“¹¹⁶

114 *Wassermeyer*, (Fn. 7), DStJG 8 (1985), S. 49/77.

115 Für die hier nicht behandelte erweiterte beschränkte Steuerpflicht gemäß §§ 2 bis 5 AStG gilt dies nicht in gleicher Weise; die Frage kann hier aber nicht vertieft werden.

116 *Kungfutsu*: Lun Yu. Gespräche, Buch IV, 23. Segen der Beschränkung.

Stand und Perspektiven der Erbschaftsteuerreform

Von Dr. Horst-Dieter Fumi, Köln*

Die Bundesregierung hat am 11. 12. 2007 den Entwurf des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vorgelegt. Das Gesetz soll bereits im Mai 2008 verabschiedet werden. Der Gesetzentwurf stellt den gegenwärtigen Stand der Bewältigung einer bislang scheinbar „unendlichen Geschichte“ von der Bewertungsungleichheit dar: Während ein geschenkter oder geerbter Geldbetrag mit dem Nennwert der Besteuerung zugrunde zu legen ist, gilt für ein Grundstück ein spezieller, den Verkehrswert deutlich unterschreitender Steuerwert. Ob es sich bei dem aktuellen Entwurf bzw. dem nachfolgenden Gesetz tatsächlich um die Lösung der Bewertungsproblematik und damit den Abschluss der „unendlichen Geschichte“ handelt, bleibt abzuwarten.

1. Rückblick: Das Phänomen der Bewertungsungleichheit

Die ungleiche Bewertung von verschiedenen Vermögensgegenständen lässt sich bereits bei der Einheitsbewertung erkennen. Grund für die Privilegierung insbesondere des Grundvermögens war seit jeher ein Schutzgedanke: Der Erwerber beispielsweise eines Grundstücks sollte nicht gezwungen sein, den Erwerbsgegenstand zu veräußern, um die fällige Steuer zu bezahlen.

Die Unterbewertung des Grundvermögens führte jedoch sogleich zu entsprechenden Gestaltungsüberlegungen. Im Fall einer Schenkung wäre es bereits durch eine geringe Zuzahlung seitens des Zuwendungsempfängers möglich gewesen, bei vollständiger

Saldierung von Leistung und Gegenleistung die Bemessungsgrundlage zu neutralisieren. Die Antwort der höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung¹ war die Dogmatik der „gemischten Schenkung“, wonach eine Gegenleistung – im Ergebnis – nur mit dem Vornhundertersatz zu berücksichtigen war, der dem Verhältnis zwischen Steuerwert und Verkehrswert des hingegebenen Gegenstandes entsprach. Dies führte zu einem teilweisen Abzugsverbot für Gegenleistungen und garantierte den Bestand der Bemessungsgrundlage.

Ein für den Steuerpflichtigen positiver Aspekt bestand freilich in der ebenfalls durch den BFH entwickelten Rechtsfigur der „mittelbaren Grundstücksschenkungs“²: Danach wurde als Zuwendungsgegenstand anstelle des hingegebenen Geldbetrages der geringere Wert des Grundstücks zu Grunde gelegt, wenn der Empfänger einer Schenkung gehalten war, mit den zugewandten Mitteln ausschließlich ein bestimmtes Grundstück zu erwerben.

2. Erste Folge der Bewertungsungleichheit: Die Einheitswertbeschlüsse 1995

Auf entsprechende Vorlagen aus der Finanzgerichtsbarkeit erkannte das BVerfG bereits im Jahr 1995 für die Vermögensteuer³ und die Erbschaftsteuer⁴ eine Unvereinbarkeit der Bewertung mit dem grundrechtlichen Gleichheitsgrundsatz. Die

1 Vgl. BFH v. 12. 12. 1979, II R 157/78, BStBl II 1980, 260, BeckRS 1979, 22005135.

2 Vgl. BFH v. 10. 11. 2004, II R 44/02, BStBl II 2005, 188, DStR 2005, 151.

3 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655, DStR 1995, 2615.

4 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671, DStR 1995, 1348.

* Dr. Dieter Fumi ist Vorsitzender Richter am FG Köln. Der Beitrag ist die Textfassung des Vortrages vom 21. 1. 2008 (Finanzgerichtstag).