

RECHTSPRECHUNG

BFH: Entscheidungen**Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige gemeinschaftsrechtlich bedenklich**

FGO § 69 Abs. 3; EStG § 50 Abs. 3 Satz 2; EGV a. F. Art. 52 ff. (= EGV n. F. Art. 43 ff.); DBA-Niederlande Art. 20 Abs. 3

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob bei Zugrundelegung des EuGH-Urteils vom 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 „Asscher“ (IStR 1996, 329) der in § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG bestimmte Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige mit dem Diskriminierungsverbot in Art. 52 ff. EGV (= Art. 43 ff. EGV i. d. F. des Vertrages von Amsterdam) vereinbart werden kann.

BFH, Beschl. v. 5. 2. 2001, I B 140/00, Vorinstanz: FG Düsseldorf, EFG 2001, 26

Sachverhalt:

Die Antragstellerin (Ast.) ist niederländische Staatsangehörige mit Wohnsitz in den Niederlanden. Sie erzielte dort im Streitjahr 1998 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 75 676 hfl. In der Bundesrepublik war sie an einer GbR beteiligt und erklärte Einkünfte aus dieser Beteiligung i. H. von 33 257 DM.

Das FA setzte die Einkommensteuer 1998 unter Berücksichtigung des Mindeststeuersatzes von 25 v. H. des Einkommens gemäß § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG fest. Über den dagegen gerichteten Einspruch ist noch nicht entschieden.

Das FG setzte auf den Antrag der Ast. die Vollziehung des angefochtenen Bescheids aus (EFG 2000, 26). Es hielt es für ernstlich zweifelhaft, ob bei Zugrundelegung der vom EuGH im Urteil vom 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 („Asscher“, IStR 1996, 329) entwickelten Rechtsgrundsätze § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG mit EG-Recht in Einklang stehe. Im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes sei deswegen nach Abzug des Sonderausgabenpauschbetrages auf das zu versteuernde Einkommen der Steuersatz nach der Grundtabelle (§ 50 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 32 a EStG) anzuwenden. Die hiergegen gerichtete Beschwerde des FA hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen:

Die Beschwerde ist unbegründet.

1. Der BFH stellt zunächst die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung dar und fährt sodann fort:

Im Streitfall bestehen ernstliche Zweifel daran, ob der in § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG bestimmte Mindeststeuersatz von 25 v. H. des Einkommens gemeinschaftsrechtskonform ist.

EuGH-Sache „Asscher“ ...

2. Wie der EuGH in seinem Urteil in IStR 1996, 329 entschieden hat, stellt es eine nach Art. 52 ff. EGV (= Art. 43 ff. neu, Amtsblatt Nr. 97/C-340/173) verbotene mittelbare Diskriminierung dar, wenn auf bestimmte Gebietsfremde ein höherer Einkommensteuersatz angewandt wird, als er für Gebietsansässige und diesen gleichgestellte Personen gilt. Im Urteilsfall betraf dies einen Gebietsfremden, der in den Niederlanden selbstständig tätig war, der jedoch in Belgien wohnte und auch dort einer beruflichen Erwerbstätigkeit nachging. Der EuGH sah eine Ungleichbehandlung darin, dass der Betreffende mit seinen in den

Niederlanden erzielten Einkünften einem Steuersatz von 25 v. H. unterworfen wurde, während eine vergleichbare Person mit Wohnsitz in den Niederlanden in den Genuss eines Steuersatzes von lediglich 13 v. H. gelangte.

... war ähnlich wie Streitfall gelagert

Diese Ausgangssituation stimmt mit der überein, die sich im Streitfall für die Ast. stellt: Auch sie ist in einem Mitgliedstaat – der Bundesrepublik – beruflich tätig und wohnt in einem anderen Mitgliedsstaat – den Niederlanden –. Sie erwirtschaftet dort Einkünfte, mit denen sie der Besteuerung nach dem Einkommen unterfällt. Abweichend von unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die in der Bundesrepublik ansässig sind, wird sie mit ihren hier erzielten Einkünften einem besonderen Mindeststeuersatz von 25 v. H. unterworfen, der höher ist als jener – nach Berechnung des FG – von nur 17,43 v. H., der für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt. Die vom EuGH als gemeinschaftsrechtswidrig angesehene mittelbare Diskriminierung durch Anwendung unterschiedlicher und belastender Steuersätze ist damit gegeben.

Rechtfertigung der höheren Besteuerung zweifelhaft

Diese Diskriminierung kann – jedenfalls bei summarischer Prüfung – nicht mit einer ansonsten bestehenden höheren Steuerprogression für einen Inländer mit entsprechend hohem Welt-einkommen gerechtfertigt werden. Denn der EuGH stellt nicht darauf ab, welchem individuellen Steuersatz ein derartiger Steuerpflichtiger unterworfen wäre. Vielmehr lässt er es genügen, dass der Wohnsitzstaat nach Maßgabe des einschlägigen DBA berechtigt ist, die in dem anderen Staat erzielten Einkünfte bei der Berechnung der Höhe der Steuer von den übrigen Einkünften des betreffenden Steuerpflichtigen, namentlich im Hinblick auf die Anwendung der Progressionsbestimmung, zu berücksichtigen. Da ein derartiger Progressionsvorbehalt auch zwischen der Bundesrepublik und den Niederlanden in Art. 20 Abs. 3 des DBA-Niederlande vom 16. 6. 1959 (BGBl II 1960, 1782) i. d. F. des Zweiten Zusatzprotokolls vom 21. 5. 1991 (BGBl II 1991, 1429) vereinbart worden ist; befinden sich – so der EuGH – „die beiden Gruppen von Steuerpflichtigen (...) also im Hinblick auf diese Bestimmung in einer gleichartigen Situation“. Das FA weist in diesem Zusammenhang zwar ebenso wie die Vorinstanz (vgl. auch Kramer, RIW 1996, 951, 954) zutreffend darauf hin, dass darin eine Begünstigung des beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen im Inland liegen kann, weil Ersterer im Tätigkeitsstaat Progressionsvorteile hat, die dem dort unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht zustehen; insofern sichert der pauschale Mindeststeuersatz von 25 v. H. des Einkommens in gewisser Weise die „kohärente“ Besteuerung zu dem Steuervorteil, der darin liegt, dass der Steuerausländer im Inland keine erhöhte Progression bezogen auf sein Gesamteinkommen erleidet (vgl. zum sog. Kohärenzprinzip m. w. N. Senatsbeschl. v. 30. 12. 1996, I B 61/96, BFHE 181, 511, BStBl II 1997, 466). Solche Vergleichsbetrachtungen müssen jedoch möglicherweise vor dem Hintergrund der im Wohnsitzstaat anzuwendenden Freistellungs- oder Anrechnungsmethode und der sich daraus ergebenden Belastung der Ast. gesehen werden. Ob sich danach für die Ast. eine Diskriminierung ergibt, kann abschließend erst im Hauptsacheverfahren entschieden werden.

Bedeutung des EuGH-Urteils „Gschwind“

Daran ändert auch das EuGH-Urteil vom 14. 9. 1999, Rs. C-391/97 („Gschwind“, IStR 1999, 597) nichts. In diesem Urteil hat der EuGH keine diskriminierende Wirkung in dem Umstand gesehen, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung einer persönlichen Steuervergünstigung wie des Splitting-Vorteils an gebietsfremde Eheleute davon abhängig macht, ob mindestens 90 v. H. ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer un-

RECHTSPRECHUNG

terliegen, oder, wenn dieser Prozentsatz nicht erreicht wird, ob ihre in diesem Staat nicht der Steuer unterliegenden ausländischen Einkünfte einen bestimmten Betrag nicht überschreiten. Das ausschlaggebende Kriterium für die unterschiedliche Behandlung sieht der EuGH darin, dass der Wohnsitzstaat nur dann vergleichbare Vergünstigungen gewähren kann, wenn der Steuerpflichtige dort nennenswerte Einkünfte hat. Erneut nimmt der EuGH gewissermaßen eine Gesamtschau vor, bezieht darin die jeweilige Besteuerungssituation in beiden betroffenen Mitgliedstaaten ein und beschränkt die Vergleichsbetrachtung nicht isoliert auf die Situation nur im Wohnsitz- oder nur im Tätigkeitsstaat.

Der erkennende Senat folgt damit im vorläufigen Verfahren den Bedenken, die im Schrifttum gegenüber der Vereinbarkeit des Mindeststeuersatzes in § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG mit dem Gemeinschaftsrecht geäußert worden sind (z. B. *Dautzenberg*, DB 1996, 2248; *Herzig/Dautzenberg*, DB 1997, 8, 13; *Kramer*, RIW 1996, 951, 954; *Saß*, DB 1996, 1607, 1608; *de Weerth*, RIW 1997, 482, 484; *Waterkamp-Faupel*, FR 1996, 669, 670; *Strunk*, in: Korn, EStG, § 50 Rz. 41). Sie rechtfertigen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides, ohne dass in diesem Eilverfahren eine Vorabentscheidung des EuGH (§ 234 Abs. 1 EGV) einzuholen wäre (vgl. Senatsbeschl. BFHE 181, 511, BStBl II 1997, 466, m. w. N.).

Anmerkung:

Es ist nur schwer zu verstehen, weshalb die Finanzverwaltung das Aussetzungsverfahren bis zum BFH getrieben hat. Der im Streitfall einschlägige Mindeststeuersatz von 25 v. H. für beschränkt Steuerpflichtige wird seit der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Asscher* (EuGH, Urt. v. 27. 6. 1996, C-107/94, IStR 1996, 329) im Schrifttum ganz überwiegend für europarechtswidrig gehalten (vgl. die Nachweise in dem zu besprechenden Beschl. des BFH; auf die Vielzahl der Stimmen im Schrifttum hatte sich auch schon die Vorinstanz bezogen, vgl. FG Düsseldorf, EFG 2001, 26). Nach der Rechtsprechung des EuGH zur Steuersatzdiskriminierung in der Rs. *Asscher* (Tz. 46 bis 48) befindet sich ein beschränkt Steuerpflichtiger, der im Tätigkeitsstaat – anders als dort unbeschränkt Steuerpflichtige – nicht der Progression hinsichtlich seiner weltweiten Einkünfte unterliegt, gleichwohl mit einem unbeschränkt Steuerpflichtigen dann in einer vergleichbaren Situation, wenn er in seinem Ansässigkeitsstaat der Progression unterliegt. Diese Sichtweise des EuGH ist im Schrifttum nicht unbestritten. Sie erscheint in der Tat angreifbar. Das ändert indessen nichts daran, dass bereits die Existenz der EuGH-Rechtsprechung zur Steuersatzdiskriminierung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der deutschen Regelung zu begründen vermag. Es ist bedauerlich, dass einmal mehr der Eindruck entsteht, die Finanzverwaltung wolle europarechtlich begründete Bedenken nicht ernst nehmen.

Hiervon abgesehen greift die auf die Entscheidungsgründe in der Rs. *Asscher* konzentrierte Diskussion um die mögliche Europarechtswidrigkeit des Mindeststeuersatzes allerdings zu kurz und verstellt überdies den Blick auf die über EU-Aspekte hinausgehende Problematik des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG.

So ist der vom BFH in dem Beschluss erwähnte Vergleichssteuersatz von 17,43 v. H., dem die Ast. bei unbeschränkter Steuerpflicht und gleich hohem inländischen Einkommen (ohne Progressionsvorbehalt) unterliegen würde, ein *Durchschnittsteuersatz*, der sich unter Berücksichtigung des in die Tabelle eingearbeiteten Grundfreibetrags ergibt. Nur deshalb liegt dieser Steuersatz unter dem Tabelleneingangssatz, der im Jahr 1998 bei 25,9 v. H. lag.

Nun ist es aber auch vom EuGH anerkannt, dass der Tätigkeitsstaat Einschränkungen der persönlichen Leistungsfähigkeit und damit auch das Existenzminimum nur dann berücksichtigen muss, wenn der Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat keine Einkünfte in einer Höhe erzielt, die dort die Berücksichtigung dieser Verhältnisse erlauben würde (vgl. EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93 *Schumacker*, IStR 1995, 126, Tz. 36 ff., v. 14. 9. 1999, C-391/97 *Gschwind*, IStR 1999, 597, Tz. 27).

Würde in Deutschland das Existenzminimum nicht durch einen Grundfreibetrag im Tarif, sondern durch einen Abzugsbetrag bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt, läge es auf der Hand, dass beschränkt Steuerpflichtigen dieser Abzugsbetrag im Regelfall nicht gewährt werden müsste (vgl. bereits *Lüdicke*, in: GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 647/650). Soweit beschränkt Steuerpflichtige die Berücksichtigung des Existenzminimums in Deutschland als Tätigkeitsstaat nach der Rechtsprechung des EuGH ausnahmsweise wegen niedriger Einkünfte im Ansässigkeitsstaat beanspruchen könnten, stünde ihnen die Option nach § 1 Abs. 3 EStG offen (wobei allerdings die in der Vorschrift enthaltene absolute Einkommensgrenze von derzeit 12 000 DM auf die Höhe des zu verschonenden Existenzminimums anzuheben wäre). Nichts anderes kann aber im Ergebnis richtig sein, wenn das Existenzminimum in Form des tariflichen Grundfreibetrags berücksichtigt wird. Die tarifliche Nullzone in Höhe des Grundfreibetrags ist richtigerweise nicht als Steuersatz i. S. der *Asscher*-Entscheidung anzusehen. Der Steuersatz für den Vergleichsfall der unbeschränkten Steuerpflicht ist daher unter Außerachtlassung des Grundfreibetrags zu ermitteln. Hieraus ergibt sich, dass der Mindeststeuersatz von 25 v. H. nur bei sehr niedrigen Einkommen über dem Vergleichssteuersatz liegt; dies im Übrigen auch erst, seit im Jahr 1999 der Eingangssatz der Tabelle von ehemals 25,9 v. H. auf 23,9 v. H. und inzwischen auf 19,9 v. H. gesenkt wurde.

Völlig losgelöst von diesen europarechtlichen Überlegungen ist nach dem Sinn der bisherigen Regelung des Mindeststeuersatzes zu fragen. Zum einen trifft der Mindeststeuersatz nur Bezieher niedriger Einkommen, weil die Regelung bei höheren Einkommen ab einem Durchschnittsteuersatz von 25 v. H. naturgemäß nicht greift. Sollte die Regelung nach Meinung des Gesetzgebers dazu dienen, beschränkt Steuerpflichtigen die Wohltat des Grundfreibetrags vorzuenthalten oder die Nichteinbeziehung der ausländischen Einkünfte in die Steuersatzberechnung (kein Progressionsvorbehalt bei beschränkter Steuerpflicht) zu kompensieren, wäre die Beschränkung auf niedrigere Einkommen nach Art. 3 Abs. 1 GG kaum zu rechtfertigen. Zum anderen diskriminiert die Vorschrift generell Bezieher anderer Einkünfte gegenüber Arbeitnehmern, für die der Mindeststeuersatz nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG keine Anwendung findet.

Es ist deshalb zu begrüßen, dass im Rahmen der sog. Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform Überlegungen zu einer Änderung des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG angestellt werden, die darauf hinauslaufen, bei beschränkt Steuerpflichtigen die allgemeine Steuertabelle, allerdings *ohne* Gewährung des Grundfreibetrags, anzuwenden. Sofern diese Änderung auf Antrag rückwirkend für alle offenen Fälle gelten würde, könnten damit Rechtsunsicherheiten, wie sie dem besprochenen BFH-Beschluss zu Grunde liegen, möglicherweise nachträglich noch befriedigend gelöst werden. Voraussetzung hierfür ist indessen, dass es gelingt, die zersplitterten und unsystematischen Detailregelungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht wieder zu einem in sich geschlossenen System zusammenzuführen, das auch europarechtlichen Anforderungen genügt.

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB, Hamburg