
Datum: 26.03.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 733/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0326.7K733.99.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der im Streitjahr vorgenommene Steuerabzug gemäß § 50 a Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) hinsichtlich der von der Klägerin für ihre Tätigkeit als Fernsehmoderatorin bezogenen Vergütung die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 S. 1 EStG entfaltet. 2

... Ihren Gewinn ermittelt die Klägerin dabei im Wege der Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. 3

Am 22.08.1991 schloss sie mit der GmbH (Fernsehsender) in eine Vereinbarung, ... 4

Das Honorar für das Jahr 1992 sollte vereinbarungsgemäß insgesamt am 30.04.1993 fällig sein. Mit Datum vom 06.05.1993 übersandte die Firma A..... der Klägerin einen Verrechnungsscheck über ... DM. Dabei behielt die Firma A..... die Abzugsteuer gemäß § 50 a Abs. 4 EStG i.H.v. 15 % = ... DM von dem an die Klägerin zu zahlenden Honorar ein und führte diese an das zuständige Finanzamt, den Beklagten, ab. 5

Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, hatte die Klägerin bis zum 31.12.1992 ihren Wohnsitz in, Ab dem 01.01.1993 war die Klägerin unstreitig in X..... wohnhaft ... 6

Auf Grund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Großbetriebsprüfung Köln I vom 04.09.1996 wurden diese Vorgänge zunächst dem Finanzamt mitgeteilt. Mit Schreiben vom 22.10.1996 an die Steuerberatungs GmbH als die von der Klägerin benannte Steuerberatungsgesellschaft und Empfangsbevollmächtigte forderte daraufhin das 7

Finanzamt die Klägerin zur Abgabe der Einkommensteuererklärung zur beschränkten Steuerpflicht für das Jahr 1993 auf. Dabei wies das Finanzamt darauf hin, dass bislang gemäß § 50 a Abs. 4 EStG 15 % Abzugsteuer einbehalten worden seien. Grundsätzlich komme dieser Abzugsteuer Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 5 S. 1 EStG zu. Keine Abgeltungswirkung habe die Abzugsteuer jedoch dann, wenn die zu besteuerten Einnahmen Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes gemäß § 50 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG seien. Zwar habe die Klägerin in 1993 keine inländische feste Einrichtung im Sinne eines Büros gehabt. Während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht, also auch während der Tätigkeit für die Firma A..... in 1992, sei davon auszugehen, dass eine solche inländische feste Einrichtung bestanden habe, und zwar im Zweifel jedenfalls am Wohnsitz der Klägerin. Aus diesem Grunde habe der Steuerabzug keine Abgeltungswirkung besessen und sei die Klägerin daher folglich mit ihren Einkünften zu veranlagern.

Da die Klägerin eine Einkommensteuererklärung für 1993 nicht einreichte, weil ihrer Meinung nach durch die vorgenommene Abzugsbesteuerung nach § 50 a EStG die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 S. 1 EStG gegeben sei, erließ der Beklagte nach zwischenzeitlicher Aktenabgabe durch das Finanzamt am 17.12.1997 einen Einkommensteuerbescheid für 1993, in dem er die Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Klägerin mit DM ansetzte. Nach Abzug des Sonderfreibetrages von 864 DM ergab sich sodann ein nach der Grundtabelle zu versteuerndes Einkommen i.H.v. DM. Auf die nach dieser Bemessungsgrundlage ermittelte Einkommensteuer i.H.v. DM rechnete der Beklagte sodann Kapitalertragssteuer i.H.v. DM an und setzte insoweit einen verbleibenden Einkommensteuerbetrag i.H.v. DM fest. Bei dem anzurechnenden Betrag ging der Beklagte davon aus, dass hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug i.H.v. DM noch 7 % Umsatzsteuer gemäß der sogenannten Nullregelung i.H.v. DM hinzuzurechnen seien und mithin von dem Gesamtbetrag i.H.v. DM der Steuerabzug i.H.v. DM vorzunehmen sei.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 07.01.1999 als unbegründet zurückwies. Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen und maßgeblich darauf ab, dass die Klägerin im Streitjahr 1993 zwar keine inländische feste Einrichtung, z.B. in Form eines Büros oder ähnlichem, unterhalten habe. Die Klägerin habe jedoch in der Zeit der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, also auch während der Tätigkeit für die Firma A..... in 1992 zumindest in den Räumen der Firma T GmbH Straße in L eine derartige Einrichtung unterhalten. Im Zweifel sei jedoch ihr Wohnsitz als eine derartige inländische feste Einrichtung anzusehen. Somit könne daher dahinstehen, ob in 1993 eine inländische feste Einrichtung bestanden habe, da für das Merkmal Einnahmen eines inländischen Betriebes im Sinne § 50 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG auf den Zeitpunkt der Tätigkeit, durch die die Einnahmen erwirtschaftet würden, also auf 1992, und nicht auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen, also 1993, abzustellen seien. Auf Grund der damit eingreifenden Rückausnahme des § 50 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG würde mithin dem Steuerabzug seitens der Firma A..... keine Abgeltungswirkung im Sinne § 50 Abs. 5 S. 1 EStG zukommen. Insoweit sei entscheidend auf den Zeitpunkt der Tätigkeit abzustellen und nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung des betreffenden Vergütungsbetrages. Im Zeitpunkt der Tätigkeit habe die Klägerin jedoch eine feste Einrichtung im Inland unterhalten und sei daher mit ihren Einkünften im Zeitpunkt des Zuflusses dieser Einnahmen, also in 1993, zu besteuern. Die Tatsache, dass die Klägerin im Streitjahr 1993 nur beschränkt steuerpflichtig sei, stehe einer Veranlagung der Klägerin nicht entgegen, da die freiberuflichen Einkünfte der Klägerin insoweit durch § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfasst würden.

8

9

Im Rahmen ihrer hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass der Beklagte anscheinend davon ausgehe, dass die Klägerin in 1992 im Anwesen Straße in L eine feste Einrichtung unterhalten habe. Auf dieser Grundlage habe der Beklagte die deutsche Steuerpflicht bejaht.

Insoweit sei jedoch darauf hinzuweisen, dass das Kriterium der festen Einrichtung lediglich in 11
Doppelbesteuerungsabkommen verwendet werde und demzufolge auf die
Abkommensanwendung beschränkt sei. Für eine Anwendung auf das innerstaatliche Recht
sei daher von vornherein kein Raum. Die zur Bejahung deutscher Steuerpflicht notwendige
Unterhaltung einer Betriebsstätte bestimme sich nach den Merkmalen des § 12 der
Abgabenordnung (AO). Diese Vorschrift sei aber beschränkt auf die Behandlung
gewerblicher Einkünfte.

Auch soweit der Beklagte das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.07.1993 (BStBl II 1994, 148) heranziehe, führe dies nicht weiter. In der betreffenden Entscheidung sei es um einen 12
niederländischen Händler gegangen, der auf inländischen Wochenmärkten seine Waren
verkauft habe. Der Bundesfinanzhof habe dort entschieden, dass als Stammpatz des
Unternehmens auch der niederländische Wohnsitz des Händlers in Betracht komme. Der
Versuch des Beklagten, hieraus abzuleiten, dass auch die Klägerin bei Fehlen einer
inländischen Betriebseinrichtung der deutschen Steuerpflicht deshalb unterliege, weil auch an
ihrem Wohnsitz eine entsprechende Betriebseinrichtung gegeben sein könne, schlage
ebenso fehl. Denn bei der betreffenden Entscheidung ging es um gewerbliche Einkünfte. Die
Klägerin habe jedoch unstreitig keine gewerblichen Einkünfte, sondern Einkünfte aus
freiberuflicher Tätigkeit erzielt.

Darüber hinaus sei es nicht angängig, dass der Beklagte für den Besteuerungstatbestand im 13
Jahre 1993 die Verhältnisse aus dem Jahre 1992 heranziehe. Der Standpunkt des Beklagten,
dass es nach dem Gesetz nicht auf den Zeitpunkt der Einnahmeerzielung ankomme, sondern
auf den Zeitpunkt der Tätigkeitsausübung, sei unzutreffend. Nach dem Gesetzeswortlaut
käme es eindeutig auf den Tatbestand der Vereinnahmung an, dieser sei das entscheidende
Merkmal, das die Steuerpflicht zur Entstehung bringe. Dementsprechend stelle auch die
Gesetzesregelung klar und eindeutig darauf ab, dass die Einkünfte Einnahmen eines
inländischen Betriebs sein müssten. Die vom Gesetz umschriebene Schnittstelle sei somit die
Vereinnahmung der Einkünfte, also ihr Zufluss. Wollte man statt dessen, wie der Beklagte
dies tut, auf die Tätigkeit abstellen, so wäre dann die gesetzliche Folge mangels exakter
Messbarkeit verwässert. Der für die Gesetzesanwendung zentral wichtige zeitliche
Schnittpunkt bliebe im Dunkeln.

Im Streitfall habe der entscheidende Zeitpunkt des Einnahmezuflusses aber im Streitjahr 14
1993 gelegen. Zu diesem Zeitpunkt sei die Klägerin beschränkt steuerpflichtig gewesen und
habe unstreitig im Inland keine feste Einrichtung unterhalten.

Die Klägerin weist weiterhin darauf hin, dass der Beklagte selbst feststelle, dass sie im 15
Streitjahr 1993 keine inländische feste Einrichtung im Sinne eines Büro oder ähnlichem
besessen habe. Trotz dieser grundsätzlichen Anerkennung der Maßgeblichkeit der
Verhältnisse im Jahre 1993 für die Beurteilung der Steuerpflicht meine der Beklagte jedoch
gleichsam eine Rückziehung auf die Verhältnisse im Jahre 1992 vornehmen zu können, mit
der Begründung, dass für die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 S. 1 EStG nicht die
Verhältnisse im Zeitpunkt des Zuflusses und damit des Entstehens der Steuerpflicht, sondern
im Zeitpunkt des Erdienens der entsprechenden Einkünfte maßgebend sein müssten. Daraus
leite der Beklagte unzutreffenderweise ab, dass die Klägerin in 1993 einen Betrieb im Sinne §
50 Abs. 5 S. 3 EStG jedenfalls an ihrem inländischen Wohnort unterhalten habe. Diese

Schlussfolgerung wäre jedoch nur dann richtig, wenn erstens für die Herleitung des steuerbegründenden Tatbestandes der Ausnahme von der Abgeltungswirkung gemäß § 50 Abs. 5 S. 3 EStG, der Rückgriff auf einen vom Zeitpunkt des Entstehens der Steuerpflicht abweichenden Zeitpunkt des Erdienens der Einkünfte gestattet wäre und zweitens darüber hinaus die Voraussetzungen des § 50 Abs. 5 S. 3 EStG vorgelegen hätten, insbesondere also ein inländischer Betrieb der Steuerpflichtige bestanden hätte. An beiden Voraussetzungen fehle es jedoch im Streitfall.

Das Einkommensteuergesetz kenne, jedenfalls in dem hier interessierenden Zusammenhang, keine zulässige Differenzierung im Hinblick auf die Beurteilung der Steuerpflicht danach, dass zwar hinsichtlich des Einkünftebestandes als solchen auf das Jahr des Zuflusses abzustellen sei, hinsichtlich einzelner steuerbegründender bzw. die Abgeltungswirkung gegebenenfalls einschränkender Merkmale jedoch auf andere Kalenderjahre abgestellt werden könne.

16

Insbesondere sei darauf hinzuweisen, dass die alleinige und durchgängige Anwendung des Zuflusses sich keineswegs immer und durchgehend als günstig für den Steuerpflichtigen und nachteilig für den Fiskus erweise. Würde man den vorliegenden Streitfall gleichsam spiegelverkehrt bilden und der Klägerin wären nach einem Zuzug ins Inland Einkünfte zugeflossen, die noch im Zeitpunkt einer beschränkten Steuerpflicht eines früheren ausländischen Wohnsitzes erdient worden wären, wären diese Einkünfte zum Zeitpunkt des Zuflusses selbstverständlich unbeschränkt steuerpflichtig. Dies wäre auch insoweit systemgerecht, als sie eine erhöhte Leistungsfähigkeit im Inland und im Wettbewerb mit den Übrigen inländischen Steuerpflichtigen begründen würden. Wäre die Auffassung des Beklagten jedoch richtig, müsste er in diesem Fall eine rückwirkende Abgeltungswirkung zulassen und die im Zeitpunkt der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossenen Einkünfte als mit dem Steuerabzug von 15 % abgegolten behandeln. Dies würde in einer entsprechend spiegelverkehrten Situation wohl selbst der Beklagte nicht vertreten wollen.

17

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass die Rückausnahme des § 50 Abs. 5 S. 3 EStG ohnehin nicht auf die hier vorliegenden Einkünfte im Rahmen einer künstlerisch/journalistischen Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG anwendbar sei. Soweit § 50 Abs. 5 S. 3 EStG eine Ausnahme für Einkünfte, die Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes sind, in Bezug nehme, sei darauf hinzuweisen, dass die Verwendung der Begriffe Betriebseinnahmen und Betrieb doch schwerpunktmäßig darauf hindeuteten, dass es offensichtlich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG gehe.

18

Soweit § 50 Abs. 5 S. 3 EStG danach schon dem Grunde nach überhaupt nicht anwendbar sei, sei erst recht in seinem Anwendungsbereich keine Rückbeziehung seiner Einschränkungswirkung auf ein Kalenderjahr erlaubt, in dem es tatsächlich nach den allgemeinen Vorschriften zur steuerlichen Einkunftsermittlung überhaupt nicht zur Entstehung dieser betreffenden Einkünfte gekommen ist.

19

Aber auch abgesehen von der Frage der rechtlichen Möglichkeit einer solchen Rückbeziehung sei festzustellen, dass die Klägerin auch im Jahre 1992 weder an ihrem Wohnort noch in L eine entsprechende Betriebsstätte oder eine sogenannte feste Einrichtung unterhalten habe. Wie bei künstlerisch/journalistisch tätigen Personen gerade üblich, sei die persönlich/kreative Komponente für die Ausübung und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit gerade prägend. Die Klägerin habe in ihrem ständigen täglichen Leben Impressionen und Eindrücke von journalistisch verwertbaren Vorgängen erhalten, die sie dann im Rahmen ihrer künstlerisch/journalistischen Tätigkeit verwendet habe. Einer festen Einrichtung hierzu habe es nicht bedurft. Die Klägerin habe ihre gesamte Tätigkeit im

20

Rahmen ihrer Moderationen in ihrem Kopf konzipiert und habe hierfür keine feste Einrichtung benötigt.

Die Klägerin beantragt, 21

den Einkommensteuerbescheid für 1993 vom 17.12.1997 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 07.01.1999 ersatzlos aufzuheben, 22

im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen, 25

im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 26

Entscheidungsgründe 27

Die Klage ist begründet. 28

Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der von der Firma A..... im Streitjahr hinsichtlich der an die Klägerin gezahlten Vergütung vorgenommene Steuerabzug keine Abgeltungswirkung entfaltet. Zu Unrecht hat daher der Beklagte die Klägerin für das Streitjahr zur Einkommensteuer veranlagt und dabei die Einkünfte der Klägerin der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Im Streitfall entfaltet vielmehr der von der Firma A..... vorgenommene Steuerabzug gemäß § 50 a Abs. 4 Nr. 2 EStG die Abgeltungswirkung im Sinne des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG. 29

I. Die Klägerin unterlag im Streitjahr der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG. 30

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG sind Personen, die Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG. 31

Da die Klägerin unstreitig seit dem 01.01.1993 während des gesamten Streitjahres in X gewohnt hat und damit weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland gehabt hat, war die Klägerin im Streitjahr beschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG. 32

II. Die Klägerin erzielte im Streitjahr beschränkt steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG handelt es sich bei Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 EStG, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, um inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs. 4 EStG. Die seitens der Klägerin im Streitjahr erbrachte Tätigkeit als ... stellt eine selbständige Arbeit dar, so dass die hierfür von der Firma A..... der Klägerin gezahlte Vergütung Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellt. 33

III. Im Streitfall sind auch die Voraussetzungen für einen Steuerabzug im Sinne des § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 3 - 5 EStG gegeben. 34

Gemäß § 50 a Abs. 4 Nr. 2 EStG wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs unter anderem dann erhoben, wenn es sich insoweit um 35

Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatler einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk handelt. Soweit eine solche Tätigkeit im Inland ausgeübt wird oder worden ist, beträgt der Steuerabzug 15 v.H. der Einnahmen, wobei dem Steuerabzug der volle Betrag unterliegt und Abzüge z.B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuer nicht zulässig sind, § 50 a Abs. 4 Satz 3 - 5 EStG.

Da es sich bei der von der Klägerin erbrachten Tätigkeit als ... um eine künstlerisch/journalistische Tätigkeit handelt, sind die Voraussetzungen für einen Steuerabzug gemäß § 50 a Abs. 4 EStG im Streitfall gegeben. Der von der Firma A..... vorgenommene Steuerabzug in Höhe von 15 % von der Bruttoeinnahme der Klägerin entspricht auch der gesetzlichen Vorgabe für den Steuerabzug im Sinne des § 50 a Abs. 4 Satz 3 - 5 EStG. 36

IV. Im Streitfall sind auch die Voraussetzungen der Abgeltungswirkung dieses Steuerabzugs gemäß § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG gegeben. 37

Gemäß § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG gilt die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug auf Grund des § 50 a EStG unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. 38

Da der Steuerabzug im Streitfall berechtigtermaßen auf der Grundlage des § 50 a EStG seitens der Firma A..... vorgenommen worden ist, greift mithin die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG ein. 39

V. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist im Streitfall die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG auch nicht gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ausgeschlossen. 40

Die Voraussetzungen des Ausschlusstatbestandes hinsichtlich der Abgeltungswirkung gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG sind im Streitfall nicht gegeben. 41

1. Gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG greift die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG unter anderem dann nicht ein, wenn es sich bei den dem Steuerabzug gemäß § 50 a EStG unterliegenden Einkünften um Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes handelt. Um Betriebseinnahme eines inländischen Betriebes handelt es sich nach herrschender Meinung dann, wenn im Inland eine Betriebsstätte, ein ständiger Vertreter, oder eine feste Einrichtung vorhanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1991 I R 86/89, BStBl II 1992, 185; Heinicke in Schmidt, 21. Aufl. 2002, § 50 EStG Rdn. 10; Wied in Blümich, Stand August 2001, § 50 EStG Rdn. 49; Herkenroth in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand August 2002, § 50 Rdn. 324). Dabei geht die herrschende Meinung davon aus, daß der Ausschluss der Abgeltungswirkung gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG nicht nur die Betriebsstätte eines Gewerbebetriebs oder die Betriebsstätte eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betrifft, sondern auch für die inländischen Einkünfte eines selbständig tätigen Steuerpflichtigen gilt (vgl. hierzu Strunk in Korn, Stand März 2001, § 50 EStG Rdn. 47). Mit dem Ausschlusstatbestand des § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG verfolgt der Gesetzgeber dass Ziel Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes wegen ihres besonderen Inlandsbezugs und der damit verbundenen Wettbewerbssituation grundsätzlich bei beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen in gleichem Maße zu besteuern. Deshalb sollen dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte, soweit sie mit einem inländischen Betrieb im Zusammenhang stehen, der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, wobei dann damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben abziehbar sind. Der Ausschluss der Abgeltungswirkung soll mithin Wettbewerbsverzerrungen zwischen ausländischen beschränkt 42

Steuerpflichtigen und ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Konkurrenten vermeiden. Damit trägt § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG der besonderen Inlandsbezogenheit dieser Einkünfte Rechnung. Denn im Rahmen einer im Inland auf der Grundlage einer Betriebsstätte, festen Einrichtung oder durch einen ständigen Vertreter betriebenen Tätigkeit tritt der beschränkt Steuerpflichtige in direkten Wettbewerb mit inländischen Konkurrenten. Die abgeltende Erhebung einer linearen Quellensteuer würde in diesem Fall zu erheblichen steuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen führen (vgl. zu dieser gesetzgeberischen Intention hinsichtlich des Ausschlusses der Abgeltungswirkung bei Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes die ausführliche Darstellung bei Herkenroth in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand August 2002, § 50 EStG Rdn. 212 und Rdn. 320).

2. Für den Streitfall ist insoweit festzustellen, dass die Klägerin im Streitjahr 1993 unstreitig im Inland nicht nur keinen Wohnsitz und keinen ständigen Aufenthalt gehabt hat, sondern darüber hinaus auch weder über eine Betriebsstätte noch über eine sonstige feste Einrichtung im Zusammenhang mit ihrer freiberuflichen Tätigkeit im Inland verfügt hat. Das Eingreifen des Ausschlusstatbestandes hinsichtlich der Abgeltungswirkung gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG kann daher im Streitfall nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten im Streitjahr 1993 begründet werden. 43

VI. Soweit der Beklagte die Rechtsauffassung vertritt, dass im Streitfall die tatsächlichen Verhältnisse des Jahres 1992 im Rahmen der Besteuerung der Klägerin im Streitjahr 1993 Berücksichtigung finden müssen, so ist dieser Rechtsansicht nicht zu folgen. 44

1. Grundsätzlich gilt auch im Bereich des internationalen Steuerrechts, dass sich der Besteuerungstatbestand bzw. Besteuerungssachverhalt stets auf den Zeitpunkt der Einkünfteerzielung, wie er vom innerstaatlichen Steuerrecht vorgegeben wird, bezieht. Sind daher die Einkünfte durch Bilanzierung im Sinne der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln, so ist auf den Zeitpunkt der Gewinn- bzw. Verlustrealisation abzustellen. Ermittelt der Steuerpflichtige hingegen die Einkünfte durch Überschussrechnung im Sinne der § 4 Abs. 3, §§ 8 und 9 EStG, so ist in der Regel auf den Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses im Sinne des § 11 EStG abzustellen (so zu § 11 EStG, BFH-Urteil vom 17.04.1996 I R 78/95, BStBl II 1996, 571; allgemein Roth in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand November 2002, § 49 EStG Rdn. 53; Wied in Blümich, Stand Oktober 2002, § 49 EStG Rdn. 40; Heinicke in Schmidt, 21. Auflage 2002, § 49 EStG Rdn. 7; Herlinghaus in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Stand Juli 1999, § 1 EStG Rdn. 107; für den Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Stand März 2001, MA Vor Art. 6-22 Rd. 16; a. A. wohl Vogel, DBA, 3. Auflage 1996, Vor Art 6-22 Rdn. 6). 45

Hinsichtlich der Frage, inwieweit bei nachträglichen Einnahmen die tatsächliche Situation im Zeitpunkt der tatbestandlichen Verwirklichung des Besteuerungssachverhalts durch Vornahme der steuerpflichtigen Tätigkeit, also der Zeitpunkt des Erdienens bzw. Erwirtschaftens der Einnahme, entscheidend ist, oder vielmehr allein der Zeitpunkt der Gewinnrealisation oder des Einnahmezufusses ausschlaggebend ist, schließt sich der erkennende Senat der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs an. Danach müssen die Voraussetzungen für die Besteuerung inländischer Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in dem Zeitpunkt gegeben sein, in dem die betreffenden Einkünfte zu erfassen sind. Dies ist in der Regel der Zeitpunkt des Zuflusses der betreffenden Einnahmen, jedenfalls im Bereich der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung bzw. der Überschusseinkunftsarten (vgl. BFH-Urteile vom 03.10.1984 I R 135/81, nicht veröffentlicht; vom 28.03.1984 I R 129/79, BStBl II 1984, 620; vom 17.04.1996 I R 78/95, BStBl II 1996, 571). 46

47

Insoweit entspricht es der herrschenden Meinung, dass inländische Einkünfte auch dann anfallen können, wenn die inländischen Anknüpfungspunkte nicht mehr oder noch nicht vorliegen. Dabei kann der Grund in einer Änderung der Art der Einkunftserzielung oder in einer Veränderung in der Person des Steuerpflichtigen, z.B. durch einen Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht oder umgekehrt, bestehen. Entscheidend ist, dass die entsprechenden Erträge oder Aufwendungen durch Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse veranlasst sind, die ihrerseits die inländischen Anknüpfungsmerkmale des § 49 Abs. 1 EStG erfüllen. Dabei muss dieser Veranlassungszusammenhang ein wirtschaftlicher und kein zeitlicher sein. Auch bei beschränkt Steuerpflichtigen gilt insoweit § 24 Nr. 2 EStG, das heißt nachträgliche Einnahmen führen ebenfalls zu inländischen Einkünften. Dies wird klarstellend für Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG dadurch im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gebracht, dass dort von Tätigkeiten die Rede ist, die im Inland ausgeübt oder verwertet werden oder ausgeübt und verwertet worden sind. Insoweit besteht Übereinstimmung, dass nachträgliche Einnahmen aus einer Inlandsquelle auch nach dem Wechsel der persönlichen Steuerpflicht, z.B. durch Wegzug, unter den Voraussetzungen des § 49 EStG grundsätzlich wie die ursprünglichen Einnahmen nach inländischer Steuerpflicht steuerpflichtig sind, sei es als unmittelbarer Ausfluß der bisherigen Tätigkeit oder auf Grund eines neuen Besteuerungstatbestandes, z.B. in Form der Verwertung statt der bisherigen Ausübung der betreffenden Tätigkeit. Entscheidend sind neben dem wirtschaftlichen Zusammenhang die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt, wobei grundsätzlich § 11 Abs. 1 EStG zur Geltung gelangt (vgl. Heinicke in Schmidt, 21. Auflage 2002, § 49 EStG Rdn. 7; Roth in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand November 2002, § 49 EStG Rdn. 53; Wied in Blümich, Stand Oktober 2002, § 49 EStG Rdn. 40). Danach ist also zumindest bei den Einkünften, die im Rahmen einer Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt werden, auf die Verhältnisse im Zufluss- bzw. Abflusszeitpunkt abzustellen.

48

2. Für den Streitfall ist insoweit zunächst einmal darauf hinzuweisen, dass der Quellensteuerabzug gemäß § 50 a EStG selbst keine Steuerpflicht begründet, sondern nur eine besondere Erhebungsform der Steuer bei bestehender Steuerpflicht darstellt. Dem Quellensteuerabzug unterliegen in der Regel Einkünfte, die nicht "fundiert" sind, die also dadurch gekennzeichnet sind, dass im Inland kein beständiges sachliches Substrat der Steuerpflicht gelegen ist, wie z.B. ein Grundstück, oder eine Betriebsstätte, dass als Sicherheit für die entstehenden Steueransprüche dienen könnte. Für den Quellenstaat hat der Steuerabzug den Vorteil, dass er über den inländischen Vergütungsschuldner unmittelbar Zugriff auf Geldflüsse erhält, aus denen die Steuer des beschränkt Steuerpflichtigen zu zahlen ist. Schwierige und arbeitsaufwändige Einziehungsmaßnahmen bei dem im Ausland ansässigen beschränkt Steuerpflichtigen werden dadurch vermieden (vgl. dazu nur Frotscher, Internationales Steuerrecht, 1. Auflage 2001, Seite 66 ff).

49

Hieraus ergibt sich, dass der in §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG geregelte Besteuerungssachverhalt für beschränkt Steuerpflichtige zunächst einmal losgelöst von der konkreten Erhebungsform in Gestalt des Quellensteuerabzugs gemäß § 50 a EStG zu betrachten ist. Insoweit ist der zu beurteilende Besteuerungstatbestand aber nicht bereits mit der von Klägerin im Jahre 1992 ausgeübten Tätigkeit als ... erfüllt gewesen, sondern erst mit dem Zufluss der Einnahmen im Streitjahr 1993.

50

Dass insoweit auf den Zeitpunkt des Einnahmezufusses, jedenfalls bei der Gewinnermittlung im Wege der Einnahme-Überschuss-Rechnung abzustellen ist, zeigt auch die nachfolgende Überlegung:

Würde man mit dem Beklagten in aller Konsequenz hinsichtlich des Besteuerungssachverhaltes auf denjenigen Zeitpunkt abstellen, in dem die betreffenden Einkünfte bzw. Einnahmen erdient oder erwirtschaftet worden sind, so müsste zugleich auch konsequenterweise berücksichtigt werden, dass die Klägerin im Jahre 1992 die betreffenden Einkünfte zu einem Zeitpunkt erwirtschaftet hat, als sie noch unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist. Würde man daher den Zeitpunkt des Erwirtschaftens der Einkünfte als maßgeblich ansehen und nicht den Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen, so müssten im Streitfall die Grundsätze der unbeschränkten Steuerpflicht zur Anwendung gelangen und die Frage eines zulässigen Quellensteuerabzuges bzw. die Frage des Ausschlusses der Abgeltungswirkung dieses Quellensteuerabzuges würde sich dann nicht mehr stellen. Diese Auffassung vertritt aber auch der Beklagte selbst nicht. Insofern erscheint es aber zumindest inkonsequent, wenn der Beklagte im Streitjahr 1993 eine partielle Rückbeziehung nur auf den Ausschlussstatbestand des § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG vornehmen will, jedoch eine vollständige Rückbeziehung auf den gesamten Besteuerungssachverhalt, so wie er sich im Jahre 1992 darstellt, nicht in Erwägung zieht.

Insoweit sind jedoch aus Sicht des erkennenden Senats keine überzeugenden Gründe ersichtlich, die dafür sprechen, bei der Tatbestandsverwirklichung des Besteuerungssachverhalts auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen abzustellen, hinsichtlich der Steuererhebung im Wege des Quellensteuerabzuges bzw. hinsichtlich der Frage der Abgeltungswirkung dieses Quellensteuerabzuges auf einen anderweitigen Zeitraum, nämlich den der Erwirtschaftung bzw. auf den der Tätigkeit, die der betreffenden Einnahme zu Grunde liegt, abzustellen. 52

3. Auch unter Berücksichtigung der Ziele, die der Gesetzgeber mit dem Ausschluss der Abgeltungswirkung bei Einkünften, die Betriebseinnahmen aus einem inländischen Betrieb darstellen, im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG verfolgt, ergibt sich im Streitfall kein Anlass, die tatsächlichen Verhältnisse des Jahres 1992 auf das Streitjahr 1993 rückzubeziehen. 53

Dabei kann es der Senat zunächst einmal dahingestellt sein lassen, inwieweit die Klägerin im Jahre 1992 eine inländische Betriebsstätte oder feste Einrichtung unterhalten hat oder inwieweit sie lediglich im Rahmen ihrer Wohnung die betreffenden Sendungen gedanklich vorbereitet hat, ohne dass ihrer Wohnung insoweit der Charakter einer inländischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung beigemessen werden könnte. 54

Festzustellen ist jedenfalls, dass die vom Gesetz mit dem Ausschluss der Abgeltungswirkung in den genannten Fällen bezweckte Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen gegenüber inländischen Konkurrenten im Streitfall nicht einschlägig ist. Eine solche Wettbewerbssituation könnte im Jahre 1992 bestanden haben, wenn die Klägerin in diesem Zeitraum über eine inländische Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung verfügt hätte oder wenn sich zumindest in ihrer Wohnung ein solcher Anknüpfungspunkt befunden hätte. In diesem Zeitraum sind der Klägerin jedoch keine Einnahmen zugeflossen. Im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen, im Streitjahr 1993, bestand jedoch keine entsprechende Wettbewerbssituation, weil die Klägerin in diesem Zeitraum keine inländische Betriebsstätte oder feste Einrichtung unterhalten hat. Die vom Gesetz in Bezug genommene Konkurrenzsituation und Gefahr der Wettbewerbsverzerrung kann aber nur daraus resultieren, dass der ausländische Steuerpflichtige mit seiner inländischen Betriebsstätte steuerlich und damit finanziell und wirtschaftlich bevorzugt wird und sich damit in einer besseren Wettbewerbssituation als sein inländischer Konkurrent befindet. Dies bedeutet jedoch gleichzeitig, dass sich die wettbewerbsverzerrende Konkurrenzsituation aus beiden 55

Tatbestandselementen zusammensetzen muß, nämlich aus der Existenz einer inländischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung und aus der gleichzeitigen wirtschaftlichen und finanziellen Bevorzugung durch die steuerliche Begünstigung in Rahmen der Abgeltungswirkung des Quellensteuerabzuges. Fallen jedoch die steuerliche Privilegierung durch die Abgeltungswirkung des Quellensteuerabzuges und das Vorhandensein einer inländischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung im Sinne des § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG auseinander, dass heißt, findet der Quellensteuerabzug in einem anderen Besteuerungszeitraum statt, als die Voraussetzungen einer inländischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung gegeben sind, so liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG weder in dem einen noch in dem anderen Besteuerungszeitraum vor.

Für den erkennenden Senat sind auch vor dem Hintergrund der genannten Zielsetzungen, die der Gesetzgeber mit dem Ausschlußtatbestand des § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG verfolgt, keine Gründe erkennbar, die dafür sprechen würden, dass der Ausschluss der Abgeltungswirkung des Quellensteuerabzuges auch dann eingreifen soll, wenn sich die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen dieses Ausschlusstatbestandes auf unterschiedliche Besteuerungszeiträume verteilen. 56

4. Die Richtigkeit dieses Ergebnisses wird im übrigen auch durch die von der Klägerin selbst angeführte Kontrollüberlegung, nämlich die Annahme einer spiegelverkehrten Sachverhaltskonstellation gestützt. Denn wäre die Klägerin in 1992, also im Zeitpunkt des Erdienens bzw. Erwirtschaftens der betreffenden Bezüge im Ausland wohnhaft gewesen und 1993 nach Deutschland gezogen, so wäre es wenig einsichtig, warum die in 1993 gezahlten Bezüge nicht der unbeschränkten Steuerpflicht der Klägerin unterliegen sollten und insoweit der abgeltende Steuerabzug zur Anwendung gelangen sollte. Mit der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht unterfallen vielmehr alle dann erzielten Einkünfte den Regelungen der unbeschränkten Steuerpflicht, für eine Anwendung der Grundsätze der beschränkten Steuerpflicht ist dann kein Raum mehr, gleichgültig wann die den betreffenden Einkünften zugrundeliegende Tätigkeit ausgeübt worden ist, wann diese also erwirtschaftet worden sind. Auch dies spricht im Streitfall letztendlich dafür, daß die Frage der Abgeltungswirkung des Steuerabzuges sich allein nach den maßgeblichen Verhältnissen desjenigen Veranlagungszeitraumes richten, in dem die Besteuerung stattfindet, in dem mithin die zu besteuernenden Einkünfte erzielt werden. 57

VII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 58

VIII. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 59

IX. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. FGO zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. Die Frage, inwieweit es für die Anwendung des Ausschlusstatbestandes der Abgeltungswirkung gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ausreichend ist, dass das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung und der Zufluss der diesbezüglichen Einnahmen in zwei aufeinanderfolgenden und damit unterschiedlichen Besteuerungszeiträumen gegeben sind, ist bislang höchstrichterlich noch nicht entschieden und damit ungeklärt. 60
