
Datum: 28.04.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 7370/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0428.2K7370.01.00

Rechtskraft: I R 56/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob den Klägern ein Anspruch auf Erstattung von Abzugssteuern nach § 50 Abs. 5 i.V.m. § 50 a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG zusteht.
- 3 Die Kläger sind Mitglieder der britischen Musikgruppe "X". Die Musikgruppe schloss – vertreten durch ihren Manager B – am 30. März 2000 mit einer deutschen Konzertveranstalterin einen Vertrag, wonach sie in der Zeit vom 00. März bis zum 00. April 2000 für verschiedene musikalische Darbietungen in der Bundesrepublik Deutschland verpflichtet wurde. Hierfür erzielten die Musiker Einnahmen i.H.v. insgesamt 164.738,68 DM. Die Betriebsausgaben betrugen dabei 161.099,63 DM. Der Konzertveranstalter als Vergütungsschuldner hatte Abzugssteuern zzgl. Solidaritätszuschlag i.H.v. insgesamt 44.259,88 DM abgeführt.
- 4 Mit Antrag vom 24. Juli 2000 (Posteingangsdatum) beantragte "X" – vertreten durch ihren Manager B – die Erstattung deutscher Abzugsteuer – einschließlich Solidaritätszuschlag – i.H.v. 48.713,91 DM nach § 50 Abs. 5 i.V.m. § 50 a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG.

Mit Bescheid vom 11. April 2001 wurde der Erstattungsbetrag – einschließlich Solidaritätszuschlag – auf 39.276,12 DM festgesetzt, da nicht alle Belege im Original vorhanden bzw. die Aufwendungen nicht eindeutig zuzuordnen waren. Der Erstattungsbetrag wurde im Einzelnen wie folgt ermittelt:

Einnahmen 164.738,68 DM	6
Ausgaben <u>155.291,13 DM</u>	7
Differenz 9.447,55 DM	8
Steuer (50 %) 4.723,77 DM	9
SolZ 259,80 DM	10
./.. Abzugsteuer	11
gem. § 50 a Abs. 4 EStG 41.954,17 DM	12
./.. bereits gezahlter SolZ <u>2.305,52 DM</u>	13
Erstattungsbetrag 39.276,12 DM	14
Im übrigen wurde der Antrag abgelehnt.	15
Gegen den zum Teil abschlägigen Erstattungsbescheid wurde fristgerecht Einspruch eingelegt. In der Einspruchsschrift vom 23. April 2001 steht in der Betreffzeile "A", im Text wird von "Mandanten" im Plural gesprochen. Mit Einspruchsentscheidung vom 29. November 2001 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Die Einspruchsentscheidung wurde dem Prozessbevollmächtigten der Kläger als Empfangsbevollmächtigtem für "X" zugestellt.	16
Hiergegen richtet sich die von den Klägern fristgerecht erhobene Klage.	17
Im Laufe des Klageverfahrens ist der Bescheid für 2000 gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG am 13. Mai 2004 vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils in der Rechtssache <i>Gerritse</i> (C-234/01) dahingehend geändert worden, dass der Erstattungsbetrag auf insgesamt 39.744,17 DM festgesetzt wurde. Dabei wurde der Gewinn i.H.v. 9.447,55 DM gleichmäßig auf die Kläger verteilt. Sodann wurde zwecks Ermittlung der Einkommensteuer bei jedem Kläger jeweils der Grundfreibetrag hinzugerechnet und von diesem Betrag ausgehend die tarifliche Einkommensteuer laut Grundtabelle angesetzt. Die sich für die einzelnen Kläger ergebende Einkommensteuer wurde addiert und als Einkommensteuer festgesetzt. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der bereits gezahlten Beträge wurde die Steuererstattung im Einzelnen wie folgt berechnet:	18
Einnahmen im Jahr 2000 164.738,68 DM	19
./.. Ausgaben im Jahr 2000 <u>155.291,13 DM</u>	20
= Gewinn insgesamt 9.447,55 DM : 5 = 1.889,51 DM	21

Name des Bandmitglieds	Einkünfte	Grundfreibetrag	Summe	ESt	SolZ
C	1.889,51 DM	13.499,00 DM	15.388,51 DM	442,00 DM	24,31 DM
D	1.889,51 DM	13.499,00 DM	15.388,51 DM	442,00 DM	24,31 DM
E	1.889,51 DM	13.499,00 DM	15.388,51 DM	442,00 DM	24,31 DM
F	1.889,51 DM	13.499,00 DM	15.388,51 DM	442,00 DM	24,31 DM
G	1.889,51 DM	13.499,00 DM	15.388,51 DM	442,00 DM	24,31 DM
Summen	9.447,55 DM			2.210,00 DM	121,55 DM

	Einkommensteuer	2.210,00 DM	SolZ	121,55 DM
/.	einbehaltene Steuer	41.954,17 DM	einbehaltener SolZ	2.305,52 DM
=	zu erstattende Steuer	39.744,17 DM	zu erstattender SolZ	2.183,97 DM
/.	bereits erstattete Steuer	37.230,40 DM	bereits erstatteter SolZ	2.045,72 DM
	noch zu erstattende Steuer	2.513,77 DM	noch zu erstattender SolZ	138,25 DM

23

Erstattung insgesamt	2.652,02 DM = 1.355,96 €
-----------------------------	---------------------------------

24

Die Kläger begehren im Klageverfahren eine Änderung des Erstattungsbescheids dahingehend, dass ein niedrigerer Steuersatz angewendet und der Grundfreibetrag, Betriebsausgaben (insbesondere sog. "Gemeinkosten"), Rückstellungen und der Sonderausgaben-Pauschbetrag berücksichtigt werden.

25

Steuersatz und Grundfreibetrag

26

Die Kläger tragen im Hinblick auf den Steuersatz vor, dass der generell angewandte Steuersatz i.H.v. 50 % des steuerpflichtigen Gewinns nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG gegen Europarecht verstoße und nehmen dabei Bezug auf die EuGH-Entscheidung *Asscher* (vom 27. Juni 1996, C-107/94, IStR 1996, 329) sowie auf den BFH-Beschluss vom 5. Februar 2001 (I B 140/00, BStBl II 2001, 598, BFHE 195, 156).

27

Auch tragen sie vor, dass ein Grundfreibetrag berücksichtigt werden müsse. Aus der EuGH-Entscheidung *Gerritse* (vom 12. Juni 2003, C-234/01, Slg. 2003, I-5933) ergebe sich zwar, dass auf das tatsächliche Ergebnis der einzelnen Mitglieder derjenige Steuersatz anzuwenden sei, der sich aus der Grundtabelle ohne Berücksichtigung des Freibetrags ergebe. Jedoch stünde ihnen, den Klägern, gleichwohl der Grundfreibetrag nach Art. 3 Abs. 1 GG zu. Diesbezüglich werde auf das Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 25. August 2003 (9

28

K 9312/99, IStR 2003, 740) Bezug genommen. Soweit der BFH in seinem Urteil vom 19. November 2003 (I R 34/02, BStBl II 2004, 773, BFHE 204, 449) eine andere Auffassung vertrete, sei ihr nicht zu folgen. Der BFH habe sich bei seiner Entscheidung von der Erwägung leiten lassen, dass die Gruppe der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer und diejenige der beschränkt steuerpflichtigen Selbständigen nicht miteinander vergleichbar seien, da die betroffenen Arbeitnehmer regelmäßig allein über Einkünfte im Tätigkeitsstaat verfügen würden. Diese Betrachtungsweise sei jedoch nicht richtig. Die Gruppe der vom BFH angesprochenen Arbeitnehmer falle nämlich regelmäßig nicht mehr in den Bereich der beschränkten Steuerpflicht, sondern in denjenigen der fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 1 Abs. 3 EStG. Für den Bereich der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer im Regelungsrahmen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG verblieben nur noch diejenigen Steuerpflichtigen, die sich nur kurz im Inland aufhalten würden. Da der Grundfreibetrag für diese Personen regelmäßig im Wohnsitzstaat gewährt werde, bestehe auch kein Bedürfnis, sie steuerlich gesehen durch Zuerkennung des Grundfreibetrags in der Bundesrepublik Deutschland ein weiteres Mal zu begünstigen. Da dieses dennoch im Bereich der Arbeitnehmer der Fall sei, dürften Personen wie die Bandmitglieder, die selbständig tätig seien, von dieser Begünstigung nicht ausgeschlossen werden.

Sollte jedoch der Grundfreibetrag nicht gewährt und damit zum Zwecke der Ermittlung der Einkommensteuer dem Einkommen hinzugerechnet werden, so dürfte nicht die Steuer angesetzt werden, die sich dann aus der Grundtabelle ergebe. Vielmehr sei anhand dessen lediglich der einschlägige Steuersatz zu ermitteln und dieser dann auf das zu versteuernde Einkommen anzuwenden. Anderenfalls würde fiktives Einkommen besteuert. 29

Betriebsausgaben / sog. "Gemeinkosten" (z.B. Telefon, Miete) 30

Der Steuerabzug auf die Bruttoeinnahmen verstoße gegen Art. 49 EG. Der beschränkt steuerpflichtige Künstler könne sich die überzahlten Steuern erst im besonderen Erstattungsverfahren erstatten lassen. Der Inländer habe hingegen das Recht, nach § 37 EStG seine Steuervorauszahlungen nach einem Nettoergebnis festsetzen zu lassen. 31

Als Betriebsausgaben würden sog. Gemeinkosten (z.B. Telefon und Miete zur Vorbereitung des Konzerts) geltend gemacht. § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG lasse nur solche Kosten zum Abzug zu, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veranstaltungsserie stehe. Die mittelbaren Gemeinkosten seien ausgeschlossen. Ein Inländer könne hingegen auch seine mittelbaren Kosten bei der Gewinnermittlung in Ansatz bringen. 32

Insoweit werde auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Centro Equestre* (vom 15. Februar 2007, C-345/05, Slg. 2006, I-10633) Bezug genommen. Der EuGH habe dort die Kosten, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung stünden und deshalb im Tätigkeitsstaat abzuziehen seien, definiert. Gefordert werde danach ein Zusammenhang mit der Leistung, aufgrund derer die Besteuerung in diesem Staat erfolgt sei und von der keine Trennung möglich sei. Solche Ausgaben lägen im Streitfall vor. Die Gemeinkosten stünden in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den in Deutschland erzielten Einnahmen. Auch die Europäische Kommission vertrete in einem gegen Deutschland laufenden Vertragsverletzungsverfahren die Rechtsauffassung, dass solche Gemeinkosten zum Abzug zuzulassen seien. Insoweit werde verwiesen auf das Schreiben der Europäischen Kommission vom 29. April 2008 (Az. 2008/4168, SG (2008) A/255/2; s. Bl. 206 ff. der FG-Akte). 33

Die indirekten Kosten seien schätzungsweise i.H.v. 200 DM pro Bandmitglied anzusetzen. Dieser Betrag umfasse Gemeinkosten im Wohnsitzstaat, wie Telefonkosten, Mieten, Stromkosten, anteilige Abschreibungen usw.

Rückstellungen für die Kosten des vorliegenden Rechtsstreits 35

Im Rahmen der Gewinnermittlung würden auch Rückstellungen für die Kosten des vorliegenden Rechtsstreits geltend gemacht. Die Gewinnermittlung erfolge nach § 4 Abs. 1 EStG. Es sei keine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vorzunehmen. Hierfür sei weder ausdrücklich noch konkludent optiert worden. Aber selbst, wenn ein solcher Antrag gestellt worden sein sollte, sei der Gewinn dennoch nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln, da die Kläger im Streitjahr nur kurzfristig in Deutschland tätig gewesen seien. Im Wege von Zu- und Abschlägen sei dann aus dem Ergebnis nach § 4 Abs. 3 EStG der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG abzuleiten. 36

Der erforderliche Zusammenhang mit der Leistung sei gegeben. Der Rechtsstreit habe seine Ursache in der gesetzlichen Regelung des vereinfachten Erstattungsverfahrens. Dieses wiederum basiere auf den in Deutschland erzielten Einnahmen. 37

Der Höhe nach würden die Rückstellungen mit 300 DM pro Bandmitglied beziffert. 38

Sonderausgaben-Pauschbetrag 39

Von den Einkünften sei der Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10c Abs. 1 EStG i.H.v. 108 DM pro Bandmitglied in Abzug zu bringen. 40

Der Sonderausgaben-Pauschbetrag sei im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG zu gewähren. Dieser werde sowohl Inländern als auch beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern gewährt. 41

Der Asscher-Entscheidung des EuGH vom 27. Juni 1996 (C-107/94, IStR 329, Rn. 44) sei zu entnehmen, dass der Ausschluss eines Steuerpflichtigen von einer nationalen Vergünstigung nur dann nicht europarechtswidrig sei, wenn im Wohnsitzstaat eine vergleichbare Vergünstigung gewährt werde. Eine vergleichbare Vergünstigung, z.B. für Steuerberatungskosten, sei im Steuerrecht des Vereinigten Königreichs nicht vorgesehen. 42

Berechnung der Einkommensteuer 43

Unter Berücksichtigung der indirekten Ausgaben und der Rückstellung ergäben sich anteilige Einkünfte für jeden von ihnen, den fünf Bandmitgliedern als Klägern, i.H.v. 1.389,51 DM. Nach Abzug des Sonderausgaben-Pauschbetrags betrage das zu versteuernde Einkommen pro Gruppenmitglied 1.281,51 DM, abgerundet nach § 32 a EStG 1.242 DM. 44

Vor diesem Hintergrund und insbesondere unter Berücksichtigung der Darlegungen zur Bestimmung des Steuersatzes sei die geschuldete Einkommensteuer wie folgt zu berechnen: 45

Zu versteuerndes Einkommen 1.242,00 DM 46

zzgl. Grundfreibetrag 13.499,00 DM 47

Zwischensumme 14.741,00 DM 48

Steuer laut Tabelle 288,00 DM 49

Der Steuersatz ermittle sich dementsprechend wie folgt: 50

<u>288,00 DM x 100 = 1,95 %</u>	51
14.741,00 DM	52
Wende man diesen Steuersatz auf das zu versteuernde Einkommen i.H.v. 1.242,00 DM an, so ergebe sich eine Steuer von 24,00 DM pro Bandmitglied.	53
In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagtenvertreter den Erstattungsbescheid vom 13. Mai 2004 durch Erklärung zu Protokoll dahingehend geändert, dass der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO aufgehoben wurde.	54
Die Kläger beantragen,	55
1. den Erstattungsbescheid vom 11. April 2001 in Form der Einspruchsentscheidung vom 29. November 2001 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 13. Mai 2004 und vom 28. Mai 2010 aufzuheben und die Steuer abweichend auf 0 DM festzusetzen; 2. hilfsweise zu 1.), die Sache im Hinblick auf die Rückstellungen dem EuGH vorzulegen; 3. äußerst hilfsweise, im Falle des vollständigen oder teilweisen Unterliegens die Revision zuzulassen.	56
Der Beklagte beantragt,	57
die Klage abzuweisen.	58
Der Beklagte trägt vor, dass der geänderte Erstattungsbescheid vom 13. Mai 2004 in Gestalt des Bescheides vom 28. April 2010 rechtmäßig sei.	59
<i>Steuersatz</i>	60
Bei der Ermittlung der Einkommensteuer sei der Grundfreibetrag nicht zu berücksichtigen, er sei also den Einkünften hinzuzurechnen. Die sich diesbezüglich aus der Grundtabelle ergebende Einkommensteuer sei der Berechnung zugrunde zu legen. Es sei kein Steuersatz nach dem Verhältnis von Einkünften und Steuerbetrag zu berechnen.	61
<i>Gemeinkosten (z.B. Telefon, Miete)</i>	62
Die Gemeinkosten seien nicht zu berücksichtigen. Im Anschluss an das <i>Centro-Equestre</i> -Urteil des EuGH (vom 15. Februar 2007, C-345/04, Slg. 2006, I-10633) habe der BFH mit Urteil vom 24. April 2007 (I R 93/03, BStBl II 2008, 132) entschieden, dass unter den unmittelbaren Kosten nur die Kosten zu verstehen seien, welche nach ihrer Entstehung und Zweckbindung mit den betreffenden steuerpflichtigen Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stünden, also ohne diese nicht angefallen wären. Er stelle klar, dass durch die vom EuGH vorgenommene Einschränkung auf den Ort und die Zeit keine Ausdehnung auf mittelbare Kosten abgeleitet werden könne. Den klassischen Gemeinkosten sei somit der Abzug zu versagen, da sie dem Steuerpflichtigen als "Sowieso"-Kosten in jedem Fall entstünden. Diese Ausgaben seien von der im Inland ausgeübten Tätigkeit lösbar.	63
<i>Rückstellungen für die Kosten des vorliegenden Rechtsstreits</i>	64
Die Rückstellungen für die Kosten des vorliegenden Rechtsstreits seien im Streitfall nicht berücksichtigungsfähig. Angesichts des Charakters des Erstattungsverfahrens als vereinfachten Verfahrens sei eine periodische Abgrenzung von Ausgaben, so wie sie für die	65

Berücksichtigung von Rückstellungen erforderlich wäre, nicht möglich. Lediglich die tatsächlich angefallenen Kosten könnten in Abzug gebracht werden. Die grobe, nicht näher differenzierte Schätzung der Höhe der Kosten des Rechtsstreits reiche insoweit nicht aus.

Sonderausgaben-Pauschbetrag 66

Der Sonderausgaben-Pauschbetrag sei nicht anzusetzen. Es werde Bezug genommen auf das Urteil des BFH vom 10. Januar 2007 (I R 87/03, BStBl II 2008, 22, BFHE 216, 312). 67

Entscheidungsgründe 68

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 69

Der Erstattungsbescheid vom 11. April 2001 in Form der Einspruchsentscheidung vom 29. November 2001 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 13. Mai 2004 und vom 28. Mai 2010 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). 70

A. Unter Zugrundelegung insbesondere der Klageschrift vom 13. Dezember 2001 (Bl. 1 ff. der FG-Akte) wurde die Klage – wie in der Klageschrift ausdrücklich angeführt – durch die ... Mitglieder der Musikgruppe "X" erhoben. Dies wird dadurch bestätigt, dass die Kläger im Klageverfahren durchgängig und der Beklagte immerhin zu Beginn des Klageverfahrens von den "Klägern" im Plural sprechen (z.B. Klageschrift der Kläger vom 13. Dezember 2001, Bl. 1 ff.; Schriftsatz der Kläger vom 5. September 2008, Bl. 203 ff. der FG-Akte; Schriftsatz des Beklagten vom 23. Mai 2002, Bl. 25 ff. der FG-Akte). 71

B. Die Zulässigkeitsvoraussetzungen sind erfüllt. Insbesondere sind ein erfolglos durchgeführtes Vorverfahren (§ 44 Abs. 1 FGO) und die Klagebefugnis gegeben. 72

I. Im Wege der Auslegung geht der Senat davon aus, dass das Vorverfahren nach § 44 Abs. 1 FGO auch durch die Kläger erfolglos durchgeführt wurde. Zwar wurde der Erstattungsantrag vom 24. Juli 2000 von bzw. für "X" gestellt und erging auch der Erstattungsbescheid vom 10. April 2001 gegen "X". Jedoch wurde der Erstattungsantrag vom Manager der Musikgruppe, B, gestellt, also keinem Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe, so dass Spielraum für eine Auslegung besteht. Der Prozessbevollmächtigte spricht indes in der Einspruchsschrift bereits von "den Mandanten", also den Bandmitgliedern. Angesichts dessen ist auch die Einspruchsentscheidung, die dem Prozessbevollmächtigten der Kläger als Empfangsbevollmächtigtem für "X" zugestellt wurde, dahingehend auszulegen, dass sie gegen die Bandmitglieder ergangen ist. 73

II. Die Klagebefugnis ist gegeben. Der Klagebefugnis würde entgegenstehen, wenn die Steuererstattung von der Musikgruppe geltend gemacht worden wäre, da einer solchen Personenvereinigung die Klagebefugnis fehlt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Mai 2004, I R 80/03, BFH/NV 2005, 26). Im Streitfall haben jedoch (gemäß Klageschrift ausdrücklich) die Mitglieder der Band die Klage erhoben. 74

C. Die Klage ist indes unbegründet. 75

Die Voraussetzungen für die von den Klägern begehrte (weitergehende) Erstattung nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG sind nicht erfüllt. 76

Die Kläger waren im streitigen Zeitraum in der Bundesrepublik Deutschland mit ihren Einnahmen aus den Konzertveranstaltungen beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Bei einem beschränkt Steuerpflichtigen, dessen Einnahmen im Inland dem Steuerabzug nach 77

§ 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 EStG unterliegen, wird auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Steuer nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG völlig oder teilweise erstattet. Dies setzt voraus, dass die mit inländischen Betriebseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben – wie im Streitfall – höher sind als die Hälfte der Einnahmen. Die Steuer wird nach dem Gesetzeswortlaut erstattet, soweit sie 50 v.H. des Unterschiedsbetrages zwischen den Einnahmen und mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben übersteigt. Insoweit gilt nicht die grundsätzliche Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG.

Im Streitfall hat der Beklagte im streitigen Bescheid unter Festsetzung der Einkommensteuer i.H.v. 2.210,00 DM den Erstattungsbetrag i.H.v. 39.744,17 DM festgesetzt. Dies ist rechtmäßig. Sowohl die Bemessungsgrundlage als auch der angewandte Steuersatz sind nicht - wie von den Klägern begehrt - zu ändern. 78

I. Das zu versteuernde Einkommen ist nicht um die von den Klägern geltend gemachten Betriebsausgaben zu mindern. 79

1. Nach § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG sind Abzüge für Betriebsausgaben in den Fällen beschränkter Steuerpflicht gemäß § 50 a Abs. 4 Satz 1 EStG nicht zulässig. Jedoch muss bei Gebietsfremden ebenso wie bei Gebietsansässigen ein Betriebsausgabenabzug möglich sein (EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003, C-234/01 - *Gerritse*, Slg. 2003, 5933). 80

So stehen Art. 49 EG und Art. 50 EG (Niederlassungsfreiheit) nationalen Rechtsvorschriften entgegen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, das heißt die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen (EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, C-290/04 - *Scorpio*, Slg. 2006, 9461; vgl. BFH-Urteil vom 10. Januar 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, BFHE 216, 312). Dagegen stehen Art. 49 EG und Art. 50 EG einer nationalen Regelung nicht entgegen, die vorsieht, dass im Steuerabzugsverfahren nur diejenigen Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten stehen, aus denen die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, die im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung ausgeführt worden sind und die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, und dass etwaige weitere Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, gegebenenfalls – wie im Streitfall – in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können (EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, C-290/04 - *Scorpio*, a.a.O.; BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010, 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327). 81

Die Rechtsgrundlage für einen derartigen Erstattungsanspruch folgt für den Personenkreis u.a. der Künstler und Sportler, dem auch die Kläger angehören, entweder in unmittelbarer oder aber, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt sind, in entsprechender Anwendung des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG. Die einschränkenden tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift, insbesondere das Erfordernis höherer Aufwendungen als die Hälfte der Einnahmen, sind in gemeinschaftsrechtlich konformer und normerhaltender Weise zu reduzieren (BFH-Urteil vom 10. Januar 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, BFHE 216, 312). 82

Bei den von den Klägern geltend gemachten Gemeinkosten handelt es sich um Aufwendungen, die auch ohne Auftritt im Inland angefallen wären. Dabei lässt es der Senat dahingestellt, ob solche Gemeinkosten, die sich von der im deutschen Inland ausgeübten Tätigkeit trennen lassen und dem Steuerpflichtigen als "Sowieso"-Kosten in jedem Fall entstehen, überhaupt im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG Berücksichtigung finden können. Es ist zweifelhaft, ob dies – wie von den Klägern begehrt – durch die europarechtlichen Grundfreiheiten geboten ist (ablehnend BFH-Urteil vom 24. April 2007, I R 93/03, BStBl II 2008, 132, BFHE 218, 83 unter Bezugnahme auf EuGH-Urteil vom 15. Februar 2007, C-345/04 – *Centro Equestre*, Slg. 2007, I-1425). Auf diese Rechtsfrage kommt es indes nicht an, weil die bloße Behauptung der Kläger, dass Gemeinkosten entstanden seien, insoweit nicht ausreichend ist. Es ist weder substantiiert dargelegt worden, welche Kosten damit abgegolten werden sollen, noch in welchem Umfang diese Kosten insgesamt im Wohnsitzstaat angefallen sind, noch inwieweit diese Kosten bereits auch im Wohnsitzstaat berücksichtigt wurden. Die Kläger sind insoweit nicht ihrer wegen des Auslandssachverhalts erhöhten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO nachgekommen.

II. Die Bemessungsgrundlage für die Steuerfestsetzung bzw. die Steuererstattung ist nach Auffassung des Senats nicht um die von den Klägern geltend gemachten Rückstellungen für die Kosten des vorliegenden Rechtsstreits zu mindern. 84

Insoweit mangelt es an einer gesetzlichen Grundlage. Die Bildung von Rückstellungen nach § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 HGB setzt die Erstellung von Bilanzen voraus. Im Rahmen des Erstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG wird hingegen keine Bilanz erstellt, sondern es werden die Einnahmen den Betriebsausgaben – entsprechend einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung – gegenübergestellt. Für eine periodische Abgrenzung von Aufwendungen ist dabei kein Raum. 85

Der Ausschluss der Berücksichtigung von Rückstellungen steht auch im Einklang mit dem Vereinfachungscharakter des Steuererstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG. Hierdurch soll nämlich eine einfache und schnelle Abwicklung der Erstattung ermöglicht werden (BVerfG-Beschluss vom 3. September 2009, 1 BvR 1098/08, HFR 2010, 66). Wäre die steuermindernde Bildung von Rückstellungen zulässig, würde dies eine nachträgliche Kontrolle dahingehend erfordern, ob die drohenden Aufwendungen, derentwegen die Rückstellung erfolgt ist, auch tatsächlich angefallen sind, da anderenfalls eine gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung erforderlich wäre. Eine solche Kontrolle ist bei den der Erstattung nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG zugrundeliegenden Sachverhaltskonstellationen mit internationalem Bezug nur mit großem Verwaltungsaufwand möglich. Dies widerspräche dem Vereinfachungscharakter dieses Verfahrens. 86

Etwas anderes ergibt sich auch nicht vor dem Hintergrund der europarechtlichen Grundfreiheiten. Denn es besteht insoweit typischerweise keine Ungleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden, da auch nicht alle Gebietsansässigen die Möglichkeit der Geltendmachung von Rückstellungen zusteht. Die Versagung der Rückstellung ist vielmehr in der Art der Gewinnermittlung begründet. 87

Hinzu kommt, dass die Versagung der Rückstellungsbildung keine Versagung des Betriebsausgabenabzugs darstellt. Diese können lediglich erst im Zeitpunkt, in dem sie tatsächlich anfallen, berücksichtigt werden. 88

III. Entgegen der Auffassung der Kläger ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht der Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c EStG zu berücksichtigen. 89

1. Einem selbständig Tätigen, der im Inland nicht sein überwiegendes Einkommen erzielt, stehen (zusätzlich zu den Betriebsausgaben) keine weiteren personenbezogenen Steuervergünstigungen im Inland zu (BFH-Urteil vom 10. Januar 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, BFHE 216, 312). Denn hierfür ist der Wohnsitzstaat zuständig (vgl. BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010, 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327).
2. Nichts anderes ergibt sich aus dem EuGH-Urteil vom 14. Februar 1995 (C-279/93 – *Schumacker*, Slg. 1995, I-225). Der EuGH verlangt darin zwar die (auch) verfahrensrechtliche Gleichbehandlung gebietsfremder und gebietsansässiger Arbeitnehmer - dies aber vor dem Hintergrund des seinerzeit gänzlichen Ausschlusses solcher beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die ihr überwiegendes Einkommen im Inland erzielen und die deswegen im Tätigkeitsstaat wie vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer zu behandeln sind, von den für gebietsansässige Arbeitnehmer vorgesehenen Verfahren. Hiervon zu unterscheiden sind jedoch beispielsweise selbständig tätige Steuerpflichtige, die im Ausland wohnen und außer einzelner Honorare im Inland keine weiteren Einnahmen erzielen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Januar 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, BFHE 216, 312). Diesen stehen deswegen keine weiteren personenbezogenen Steuervergünstigungen im Inland zu, insbesondere auch kein Abzug der Sonderausgabenpauschale gemäß § 10c EStG (BFH-Urteil vom 10. Januar 2007, I R 87/03, a.a.O.). 91
- Im Übrigen trägt im deutschen Recht den durch das EuGH-Urteil vom 14. Februar 1995 (C-279/93 – *Schumacker*, a.a.O.) verlangten gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen § 1 Abs. 3 EStG und die hiernach gegebene Möglichkeit Rechnung, auf Antrag als fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt und als solcher im Wege der Veranlagung mit den Einkünften i.S. des § 49 Abs. 1 EStG besteuert werden zu können. 92
3. Dem steht nicht entgegen, dass Steuerberatkungskosten nach dem EuGH-Urteil vom 6. Juli 2006 (C-346/04 – *Conijn*, Slg. 2006, I-6137) zum Abzug zuzulassen sind. Steuerberatkungskosten sind zwar als Sonderausgaben einzuordnen, jedoch ist deren Abzugsfähigkeit nicht verallgemeinerungsfähig. Denn die zum Abzug zuzulassenden Steuerberatkungskosten eines beschränkt Steuerpflichtigen sind solche, die für die Erstellung der Einkommensteuererklärung über die in Deutschland erzielten Einkünfte aufgewendet werden. Die Pflicht zur Abgabe dieser Erklärung ergibt sich daraus, dass er in diesem Mitgliedstaat Einkünfte erzielt. Die Steuerberatkungskosten stehen also in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkünften; sie belasten daher die Einkünfte aller Steuerpflichtigen, ob gebietsansässig oder nicht, in gleicher Weise (EuGH-Urteil vom 6. Juli 2006, C-346/04 – *Conijn*, a.a.O.). Die Steuerberatkungskosten sind also – als Sonderausgaben ausnahmsweise – zu berücksichtigen, da sie in gewisser Weise mit Betriebsausgaben vergleichbar sind. Die – für Sonderausgaben typische – soziale Komponente ist dabei nicht entscheidend. 93
- IV. Die von den Klägern begehrte höhere Steuererstattung ist auch weder unter dem Gesichtspunkt der Gewährung eines Grundfreibetrages noch unter dem des niedrigeren Steuersatzes zu erreichen. 94
1. Den Klägern ist kein Grundfreibetrag zu gewähren. Die Gewährung des Grundfreibetrages ist vom Gesetz nicht vorgesehen. Sie ist auch nicht durch die europarechtlichen Grundfreiheiten geboten. 95
- Damit werden die Kläger zwar schlechter gestellt als unbeschränkt Steuerpflichtige und auch als beschränkt Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, da sowohl den unbeschränkt Steuerpflichtigen und auch als den beschränkt Steuerpflichtigen, 96

die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, der Grundfreibetrag gewährt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. November 2003, I R 34/02, BStBl II 2004, 773, BFHE 204, 449). Dies ist jedoch gerechtfertigt.

a. Die insoweit bestehende unterschiedliche steuerliche Behandlung von sog. Gebietsfremden und sog. Gebietsansässigen verletzt jedoch nicht die in Art. 43 EG garantierten Niederlassungsfreiheit. 97

aa. Denn der beschränkt Steuerpflichtige befindet sich gegenüber einem unbeschränkt Steuerpflichtigen in einer grundlegend anderen Situation. Während beim unbeschränkt Steuerpflichtigen das gesamte von ihm erzielte Einkommen der Einkommensteuer unterliegt, wird beim beschränkt Steuerpflichtigen nur dessen inländisches Einkommen besteuert. Der beschränkt Steuerpflichtige wird im Inland nicht im Rahmen seiner vollen (vom Gesamteinkommen abhängenden) Leistungsfähigkeit zur Einkommensteuer herangezogen (BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010, 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327). 98

bb. Hinzu kommt, dass es legitim ist, die Vergünstigung in Form des Grundfreibetrages den Personen, die ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Besteuerungsstaat erzielt haben, also in der Regel Inländern, vorzubehalten. Sie dient nämlich einer sozialen Zielsetzung, da sie die Möglichkeit bietet, den Steuerpflichtigen ein von jeder Einkommensbesteuerung freies Existenzminimum zu sichern (EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003, C-234/01 – *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933 Rn. 48; (BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010, 2 BvR 1178/07, a.a.O.). Die Berücksichtigung des Lebenshaltungsbedürfnisses des Einzelnen ist indes nicht Aufgabe des Tätigkeitsstaats, sondern des Wohnsitzstaats, in dem der Steuerpflichtige seine wesentlichen Einkünfte erzielt (BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010, 2 BvR 1178/07, a.a.O.). 99

Anders verhält es sich nur, wenn der beschränkt Steuerpflichtige den überwiegenden Teil seiner Einkünfte, auf die sich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gründet, im Tätigkeitsstaat erzielt, da er sich dann in einer den unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichbaren Lage befindet. Dem trägt jedoch § 1 Abs. 3 EStG Rechnung (BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010, 2 BvR 1178/07, a.a.O.). Dessen Voraussetzungen sind im Streitfall allerdings nicht erfüllt. 100

b. Soweit die Kläger überdies ihre Ungleichbehandlung im Vergleich zu beschränkt Steuerpflichtigen beanstanden, die nichtselbständig tätig sind, ist dies ebenfalls nicht begründet. Gleichheitsrechtliche Bedenken (Art. 3 Abs. 1 GG) bestehen nicht. 101

Denn beide Personengruppen sind nicht miteinander vergleichbar. Im Inland beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer verfügen regelmäßig allein über Lohneinkünfte im Tätigkeitsstaat, so dass die Berücksichtigung ihrer persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat mangels ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte dort oftmals scheitert (BFH-Urteil vom 19. November 2003, I R 34/02, BStBl II 2004, 773, BFHE 204, 449). Gerade in Anbetracht der sozialen Zielsetzung des Grundfreibetrages ist es deshalb gerechtfertigt, ihnen den Grundfreibetrag einzuräumen. Bei Beziehen anderer Einkunftsarten, auch bei selbständig Tätigen, besteht ein vergleichbares soziales Erfordernis jedenfalls in dieser Allgemeinheit nicht. Solche Personen üben ihre Tätigkeiten im Inland zumeist neben einer Haupttätigkeit im Ansässigkeitsstaat aus und erzielen dort einen Großteil, wenn nicht den Hauptteil ihrer Einkünfte (BVerfG-Beschluss vom 9. Februar 2010, 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327). Ihnen bleibt überdies die Möglichkeit, bei Erreichen der in § 1 Abs. 3 EStG bestimmten Einkunftsgrenzen die steuerliche Behandlung als fingiert unbeschränkt Steuerpflichtige zu beantragen. Es ist aus verfassungsrechtlicher Sicht deswegen hinzunehmen, wenn der 102

Gesetzgeber im Rahmen des ihm eingeräumten Gestaltungsfreiraums die insoweit unterschiedlichen Sachverhalte unterschiedlichen steuerlichen Bedingungen unterwirft (BFH-Urteil vom 19. November 2003, I R 34/02, a.a.O.). Ebenso wäre es hinzunehmen, wenn tatsächlich – wie von den Klägern vorgetragen – die Arbeitnehmer regelmäßig in den Bereich der fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 1 Abs. 3 EStG fallen würden und für den Bereich der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer im Regelungsrahmen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG nur noch diejenigen Steuerpflichtigen, die sich nur kurz im Inland aufhalten würden, verblieben. Denn wenn nichtselbständig tätige Steuerpflichtige, die sich nur kurz im Inland aufhalten, den Grundfreibetrag in Anspruch nehmen können, handelt es sich hierbei typischerweise um Ausnahmefälle, da nichtselbständig tätige Steuerpflichtige regelmäßig allein über Lohneinkünfte im Tätigkeitsstaat verfügen. Ausnahmen hiervon sind als Typisierungsunschärfe in Kauf zu nehmen.

2. Der Steuersatz, der bei der Berechnung der festgesetzten Einkommensteuer bzw. des Erstattungsbetrages im Erstattungsbescheid vom 13. Mai 2004 zugrunde gelegt wurde, ist rechtlich und rechnerisch nicht zu beanstanden. 103

a. Den Klägern ist beizupflichten, dass der Steuersatz i.H.v. 50 % mit Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar sein dürfte (vgl. EuGH-Urteil vom 27. Juni 1996, C-107/94 - Asscher, Slg. 1996, I-3089; BFH-Beschluss vom 5. Februar 2001, I B 140/00, BStBl II 2001, 598, BFHE 195, 156). Jedenfalls ist der Mindeststeuersatz i.H.v. 25 % - also ein niedrigerer Steuersatz - nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG dann gemeinschaftsrechtswidrig, wenn er höher ist als der Steuersatz, der sich für den betroffenen Steuerpflichtigen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrages ergeben würde (BFH-Urteil vom 19. November 2003, I R 34/02, BStBl II 2004, 773, BFHE 204, 449; vom 10. Januar 2007, I R 87/03, BStBl II 2008, 22, BFHE 216, 312; vom 24. April 2007, I R 93/03, BStBl II 2008, 132, BFHE 218, 83). 104

Jedoch hat der Beklagte in dem streitigen Erstattungsbescheid den Steuersatz in gemeinschaftsrechtskonformer und normerhaltender Weise dahingehend reduziert, dass er den sich für die Kläger jeweils ergebenden progressiven Steuertarif ermittelt und angewandt hat. Für eine weitergehende Herabsetzung des Steuersatzes ist kein Raum. 105

Der Steuersatz, der sich auf der Grundlage des zu versteuernden Einkommens unter Hinzurechnung des Grundfreibetrages ergibt, ist nach Auffassung des Senats nicht – wie von den Klägern begehrt – dahingehend zu korrigieren, dass der sich daraus ergebende Steuerbetrag zur Bemessungsgrundlage ins Verhältnis zu setzen und der sich daraus ergebende v.H.-Satz auf die Bemessungsgrundlage ohne Grundfreibetrag anzuwenden sein soll. 106

Denn wenn es legitim ist, die Vergünstigung in Form des Grundfreibetrages den Personen, die ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Besteuerungsstaat erzielt haben, also in der Regel Inländern, vorzubehalten, während Steuerausländer hiervon aufgrund der sozialen Zielrichtung nicht profitieren sollen, ist es nur konsequent, den Grundfreibetrag auch bei der Berechnung der geschuldeten Einkommensteuer zu berücksichtigen und nicht heraus zurechnen. 107

Dies wird auch dadurch belegt, dass in systematischer Hinsicht auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nur der über den Grundfreibetrag hinausgehende Einkommensteil mit der Einkommensteuer belegt wird. Nur dieser Teil wird mit der sich aus dem Steuersatz ergebenden Quote belastet. Auf den durch den Grundfreibetrag freigestellten Teil des Einkommens entfällt keine (anteilige) Einkommensteuer. Folglich wird durch die Anwendung 108

des Steuersatzes laut Grundtabelle gerade die Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährleistet. Denn das Einkommen, das den Grundfreibetrag überschreitet, wird in beiden Fällen gleichbelastet.

Der Einwand der Kläger, dass auf diese Weise bei den beschränkt Steuerpflichtigen fiktives Einkommen besteuert werde, verfängt nicht. Denn typischerweise üben selbständig Tätige ihre Tätigkeiten im Inland zumeist neben einer Haupttätigkeit im Ansässigkeitsstaat aus und erzielen dort einen Großteil, wenn nicht den Hauptteil ihrer Einkünfte. Folglich sind Einkünfte in Höhe des Grundfreibetrages typischerweise vorhanden. 109

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 110

VI. Es besteht für den Senat keine Veranlassung dem EuGH die Sache zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EGV vorzulegen, da keine Zweifel bezüglich der Vereinbarkeit nationaler Regelungen, insbesondere auch nicht bezüglich der Versagung der Berücksichtigung von Rückstellungen im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG, mit der Auslegung von Europarecht bestehen. 111

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 112