

Titel:

Kein Verstoß gegen höherrangiges Recht durch die Ausklammerung der Einkünfte eines Künstlers aus der sogenannten Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 durch die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 niedergelegte Anrechnungsmethode

Normenketten:

DBA-Österreich 2000/2010 Art. 17 Abs. 1 S. 1

DBA-Österreich 2000/2010 Art. 23 Abs. 1 Buchst. a

DBA-Österreich 2000/2010 Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg

ESTG § 32b

ESTG § 34c Abs. 6 S. 2

GG Art. 3 Abs. 1

GG Art. 5 Abs. 1

GG Art. 5 Abs. 3

GG Art. 12 Abs. 1

AEUV Art. 45

AEUV Art. 107 Abs. 1

IPBR Art. 26 S. 1

Leitsatz:

Die Ausklammerung der Einkünfte eines Künstlers (im Streitfall: in Deutschland wohnender, in Österreich arbeitender Schauspieler) aus der sogenannten Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 durch die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 niedergelegte Anrechnungsmethode verstößt weder gegen die Vorgaben des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte noch gegen Unionsrecht (Art. 45 AEUV, Art. 107 Abs. 1 AEUV) noch gegen das Grundgesetz (Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 5 Abs. 1 GG, Art. 5 Abs. 3 GG, Art. 12 Abs. 1 GG). (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Doppelbesteuerungsabkommen, Anrechnungsmethode

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München, Beschluss vom 30.06.2023 – I B 60/22

BVerfG, Beschluss vom 15.01.2024 – 1 BvR 1615/23

Fundstellen:

LSK 2022, 54221

ISfR 2024, 324

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob ausländische Einkünfte des Klägers dem Progressionsvorbehalt unterliegen oder ob das Anrechnungsverfahren anzuwenden ist.

2

Die Kläger wurden im Streitjahr 2016 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist österreichischer Staatsangehöriger. Die Kläger hatten ihren Wohnsitz im Inland. Sie erzielten jeweils Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Kläger erzielte zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Schauspieler einer Fernsehserie, die in Österreich gedreht wurde. Arbeitgeber war eine deutsche Filmgesellschaft. Seine Bruttobezüge i.H.v. ... EUR aus dieser Tätigkeit wurden nach Maßgabe des Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Österreich 2000) in Österreich der Besteuerung unterworfen.

3

Der Beklagte (das Finanzamt – FA –) bezog erklärungsgemäß den Betrag i.H.v. ... EUR in die Bemessungsgrundlage ein und rechnete die darauf in Österreich einbehaltene Lohnsteuer i.H.v. ... EUR (20 % der Bruttobezüge) nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf die hiernach sich ergebende Einkommensteuer an. Das FA setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 6. Juli 2018 mit ... EUR fest.

4

Dagegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein. Sie wandten sich im Wesentlichen gegen die Anwendung der sog. Anrechnungsmethode gem. Art. 23. Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000. Weitere Streitpunkte wurden im Einspruchsverfahren erledigt. Das FA erließ in der Folge wegen der im Klageverfahren nicht mehr streitigen Einwendungen bzw. auszuwertenden Mitteilungen Änderungsbescheide am 16. August 2018, am 8. Oktober 2018 und am 23. Juli 2020. Im letztgenannten Bescheid setzte es die Einkommensteuer mit ... EUR fest.

5

Im Hinblick auf die sog. Anrechnungsmethode folgte das FA den Einwendungen der Kläger nicht und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 5. August 2020, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Die Anwendung der sog. Anrechnungsmethode verstoße weder gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) noch gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

6

Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Klage, mit der sie die Freistellung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Österreich unter Anwendung des Progressionsvorbehalts entsprechend Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 beanspruchen. Die Ausklammerung der Einkünfte des Klägers als Künstler (Schauspieler) aus der sog. Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 durch die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 niedergelegte Anrechnungsmethode werde sowohl durch den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG als auch über Art. 26 des Pakts über bürgerliche und politische Rechte untersagt.

7

Einkünfte eines „normalen“ (= nicht künstlerisch tätigen) Arbeitnehmers nach Art. 15 DBA-Österreich 2000 würden im Wege der Steuerfreistellung mit Progressionsvorbehalt nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 erfasst. Diese Arbeitnehmer kämen mithin in den Genuss, sich etwaig aus den unterschiedlichen Systemen ergebende Steuervergünstigungen behalten zu dürfen. Es seien dadurch die Freiheiten aus Art. 5 Abs. 1 GG (Rundfunkfreiheit) und Art. 5 Abs. 3 GG (Kunstfreiheit) des Klägers beeinträchtigt. Die Anwendung der Anrechnungsmethode zur Sicherstellung der Einmalbesteuerung bei künstlerisch tätigen Arbeitnehmern sei nicht verhältnismäßig.

8

Ebenso sei der Kläger als Unionsbürger in seiner Berufsausübungsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG verletzt. Der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG sei tangiert, da ein Auslandsengagement durch den nationalen Entzug eines im Ausland gewährten steuerlichen Vorteils weniger attraktiv gemacht werde. Der Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode lasse eine berufsregelnde Tendenz erkennen. Vernünftige Erwägungen i.S. des Gemeinwohls seien nicht gegeben.

9

Ferner verletze die im Streitfall erfolgte Anwendung der Anrechnungsmethode die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV. Zumindest aber dürfe zur Vermeidung einer Verletzung des Art. 45 AEUV der deutsche Steuersatz auf die österreichischen Einkünfte des Klägers nicht höher sein, als derjenige der von der Republik Österreich in Ansatz gebracht worden sei. Zudem mache Deutschland in unzulässiger Weise eine gemeinschaftsrechtlich zulässige Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV (mittelbare Beihilfe) durch den Mitgliedstaat Österreich über das deutsche Steuerrecht wieder rückgängig.

Die Kläger beantragen,

10

1. unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2016 vom 6. Juli 2018 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 16. August 2018, 8. Oktober 2018 sowie 23. Juli 2020 und der Einspruchsentscheidung vom 5. August 2020 die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. ... EUR als steuerfrei zu behandeln und bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen und die Einkommensteuer auf ... EUR herabzusetzen,

hilfsweise das Verfahren gem. § 100 Abs. 1 Satz 1 GG auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) folgende Rechtsfrage vorzulegen:

Verstößt die Regelung des Art. 23 Abs. 1 Buchst. b gg DBA-Österreich 2000 insofern gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, als künstlerisch tätige Arbeitnehmer vom Steuerfreistellungsverfahren nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 ausgeschlossen werden, während dieses Verfahren bei anderen Arbeitnehmern generell zur Anwendung gelangt und bedingt dadurch etwaige Steuervorteile beim Steuerpflichtigen verbleiben?,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

2. das Verfahren gem. § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen und dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) folgende Vorlagefrage vorzulegen:

Steht eine Regelung wie Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV für die Aufnahme einer Tätigkeit als schauspielerischer Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland in einem auf einzelne Staffeln bezogenen Dauerarbeitsverhältnis in Österreich insofern entgegen, als für diese Personengruppe, in Abweichung zur Besteuerung anderer in Österreich tätiger Arbeitnehmer, im Rahmen der deutschen Jahresveranlagung zur Einkommensteuer zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Steueranrechnungsmethode gilt und dieses Verfahren die Wirkung der Rückgängigmachung einer Beihilfe i.S. des Gemeinschaftsrechts hat, die zulässigerweise durch die Republik Österreich gewährt wurde und/oder wird durch Ausklammerung der künstlerisch tätigen Arbeitnehmer von der Steuerfreistellung gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstoßen, der im Rahmen des Art. 45 AEUV ebenfalls zu beachten ist?

11

Sollte diese Frage mit „nein“ beantwortet werden, ist bei Weitergeltung der im DBA-Österreich 2000 vereinbarten Steueranrechnungsmethode die auf die Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit aus Österreich in Deutschland zu entrichtende Steuer auf die Höhe der in Österreich zu entrichtenden Steuer limitiert?

12

Verstößt die Anordnung der Anrechnungsmethode im DBA-Österreich 2000 gegen europäisches Beihilferecht und ist daher die Anwendung der Anrechnungsmethode rechtlich unwirksam?

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

13

Das FA bezieht sich zur Erwidern der Klage auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, die Voraussetzungen des Art. 100 Abs. 1 GG lägen nicht vor. Es sei bereits das Vorliegen der Entscheidungserheblichkeit fraglich. Ferner sei die Regelung des Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Dies ergebe sich insbesondere aus den Grundsätzen des Beschlusses des BVerfG vom 15. Dezember 2015 2 BvL 1/12 (Treaty Override). Es gelte im Steuerrecht der Grundsatz der Lastengleichheit. Den Kläger treffe bei Anwendung des DBA-Österreich 2000 die gleiche Steuerlast, wie wenn er nur in Deutschland tätig gewesen wäre. Ferner sei die Sonderstellung der Künstler- und Sportlereinkünfte mit der bei dieser Berufstätigkeit typischerweise verbundenen Mobilität der Berufsgruppe gerechtfertigt. Zudem würden Künstler und Sportler zu Beginn ihres Werdegangs stark von der öffentlichen Hand gefördert. Es sei daher nachvollziehbar, dass Deutschland die daraus folgenden Einkünfte besteuern und die Steuer nicht allein dem Tätigkeitsstaat zugestehen möchte.

14

Auch ein Verstoß gegen Art. 5 Abs. 1 und Abs. 3 GG liege nicht vor. Es sei schon ein Eingriff in den Schutzbereich der Rundfunkfreiheit (Art. 5 Abs. 1 GG) nicht erkennbar. Des Weiteren vermittele die Kunstfreiheit (Art. 5 Abs. 3 GG) keinen Anspruch auf besondere Steuervorteile.

15

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Akten des FA, die Gerichtsakte sowie das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 22. September 2022 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

16

Die zulässige Klage ist unbegründet.

I.

17

Der Senat entscheidet in der Sache, ohne eine Entscheidung des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG oder eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen.

18

Nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG ist das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen, wenn ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Diese Voraussetzung liegt im Streitfall nicht vor. Der erkennende Senat ist weder von der Verfassungswidrigkeit (vgl. nachstehend Punkt II. 1.) noch einer Verletzung des Art. 26 Satz 1 des Internationalen Pakts vom 19. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte durch Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 (vgl. nachstehend Punkt II. 2.) überzeugt. Des Weiteren steht nach Überzeugung des Senats Art. 45 AEUV der Regelung in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 nicht entgegen (vgl. nachstehend Punkt II. 3.). Ferner liegt in der Anwendung der sog. Anrechnungsmethode kein Verstoß gegen europäisches Beihilferecht i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV vor (vgl. nachstehend Punkt II. 4.). Daher wird ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV nicht durchgeführt.

II.

19

Die Klage ist unbegründet.

20

Das FA hat zu Recht den Bruttoarbeitslohn des Klägers i.H.v. ... EUR in die Bemessungsgrundlage einbezogen und die darauf in Österreich einbehaltene Lohnsteuer i.H.v. ... EUR nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG auf die hiernach sich ergebende Einkommensteuer angerechnet und die Kläger dadurch nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Beurteilung nach nationalem Recht

21

a) Die Kläger hatten im Streitjahr ihren Wohnsitz im Inland. Sie unterfallen deswegen gem. § 1 Abs. 1 EStG hier mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Dieser Steuerpflicht ist auch der Arbeitslohn (§ 19 EStG) des Klägers unterworfen, den er als angestellter Schauspieler bei einer deutschen Filmgesellschaft für eine in Österreich gedrehte Fernsehserie im Streitjahr vereinnahmt hat.

22

b) Das Besteuerungsrecht für diesen Arbeitslohn steht Österreich zu. Auch in Deutschland ist der Lohn aber in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer einzubeziehen, unter Anrechnung der österreichischen Steuer, die für diese Einkünfte gezahlt worden ist.

23

aa) Nach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 dürfen – ungeachtet der Art. 7, 14 und 15 – Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und

Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Das ist hier Österreich.

24

bb) In Deutschland werden bei einer hier ansässigen Person – wie im Streitjahr auch beim Kläger – solche Einkünfte aus der Republik Österreich nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Österreich 2000 ausgenommen, die – so erfordert es die Vorschrift in ihrer ersten Voraussetzung – nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden dürfen; Deutschland behält nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Österreich 2000 aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte zu berücksichtigen. Das alles gilt nach der in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Österreich 2000 enthaltenen zweiten Voraussetzung aber nur für solche Einkünfte, welche nicht unter Buchst. b der Vorschrift fallen. Und Letzteres betrifft nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 Einkünfte, die nach Art. 17 DBA-Österreich 2000 in Österreich besteuert werden dürfen, also die Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler sowie Musiker oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht. Auf solche Einkünfte findet Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 keine Anwendung. Vielmehr wird auf die deutsche Steuer vom Einkommen für solche Einkünfte unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die österreichische Steuer angerechnet, die nach österreichischem Recht und in Übereinstimmung mit dem Abkommen für diese Einkünfte gezahlt worden ist. Das ist die Situation des Streitfalls.

25

cc) Statt auf die sog. Freistellungsmethode haben sich die Vertragsstaaten in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b DBA-Österreich 2000 für bestimmte Einkünfte – auch diejenigen des Klägers – hiernach auf die sog. Anrechnungsmethode verständigt, um eine Doppelbesteuerung der abkommensberechtigten und in Deutschland ansässigen Personen zu vermeiden. Das hält der Kläger für gleichheits- und damit nach Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig. Er sieht sich gegenüber anderen Berufsgruppen von Arbeitnehmern in einer ihm vergleichbaren Situation ohne tragfähigen Unterscheidungsgrund als benachteiligt. Dem ist nach der Rechtsprechung des BVerfG und des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht beizupflichten.

26

aaa) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Verboten ist daher ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird. Differenzierungen sind damit nicht ausgeschlossen, bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz unterschiedliche Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund, die von auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15. Dezember 2015 2 BvL, BVerfGE 141, 1 m.w.N., Treaty Override).

27

Das Willkürverbot ist verletzt, wenn die (un)gleiche Behandlung zweier Sachverhalte mit Gesetzmäßigkeiten, die in der Natur der Sache selbst liegen, und mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht mehr vereinbar ist, also bezogen auf den jeweils in Rede stehenden Sachbereich und seine Eigenart ein vernünftiger, einleuchtender Grund für die gesetzliche Regelung fehlt. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den neben Art. 3 GG betroffenen Freiheitsrechten und aus der Ungleichbehandlung von Personengruppen ergeben (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Dezember 2015 2 BvL, BVerfGE 141, 1 m.w.N., Treaty Override).

28

Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen entsprechend diesem Grundsatz durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und so als rechtlich gleich qualifiziert, wird, insbesondere für den Bereich des Einkommensteuerrechts daher vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit) (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Dezember 2015 2 BvL, BVerfGE 141, 1 m.w.N., Treaty Override).

29

bbb) Dies zugrunde gelegt, enthält die Regelung des Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000, die der Deutschen Verhandlungsgrundlage (vgl. Art. 22 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. dd DE-VG) entspricht, nach Auffassung des erkennenden Senats schon keine Ungleichbehandlung (vgl. in diese Richtung Wassermeyer/Schwenke MA Art. 24 Rz. 25). Wird der Kläger als in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger mit österreichischen künstlerischen nichtselbständigen Einkünften verglichen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen mit inländischen künstlerischen nichtselbständigen Einkünften, werden beide Vergleichsgruppen im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit gleich hoch besteuert. Der in Österreich geleistete Lohnabzug wurde auf die in Deutschland anfallende Einkommensteuer angerechnet.

30

Vergleicht man Arbeitnehmer mit Einkünften aus Österreich, einmal solche mit künstlerischen und einmal solche mit anderen, so ist die Ausgangslage beider Gruppen eine gänzlich verschiedene, weshalb auch diesbezüglich keine Ungleichbehandlung vorliegt (vgl. in diese Richtung Wassermeyer/Schwenke MA Art. 24 Rz. 25).

31

Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 bezieht sich u.a. auf in Österreich beschränkt steuerpflichtige Künstler als Arbeitnehmer, deren Einkommensteuer gem. § 70 Abs. 1, 2 Nr. 2 Satz 1 i.V.m. § 99 Abs. 1 Nr. 1 EStG Österreich durch Lohnsteuerabzug mit (nur) 20 % – wie auch im Streitfall – erhoben wird (vgl. www.steuerverin.at/30-beschaenkte-steuerpflicht, Punkt 30.2.1 Rz. 7994). In diesem Fall findet keine Veranlagung zur Einkommensteuer statt (§ 102 Abs. 1 Nr. 1 EStG Österreich). Im Gegensatz dazu erfolgt bei anderen – außer in § 70 Abs. 1, 2 Nr. 2 EStG Österreich (u.a. Künstler, Sportler) bezeichneten – beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern ein Lohnsteuerabzug statt, bei dem sich die Lohnsteuer wie bei jedem anderen österreichischen Arbeitnehmer berechnet (Österreichisches Bundesministerium der Finanzen, Das Steuerbuch 2022, S. 141; vgl. § 70 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG Österreich). Nach § 33 Abs. 1 EStG Österreich erfolgt auch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, mit Ausnahme von u.a. Künstlern und Sportlern, die Besteuerung bei höheren Einkommensteilen mit höherem Steuersatz, und nicht nur mit pauschal 20%. Im Streitfall wären danach für Einkommensteile des Klägers über ... EUR 50 % an Einkommensteuer jährlich zu zahlen gewesen. Vor diesem Hintergrund ist im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Dezember 2015 2 BvL, BVerfGE 141, 1 m.w.N., Treaty Override) bereits im Hinblick auf die Gruppe der in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer „Künstler und Sportler“ sowie die Gruppe „andere in Österreich beschränkt steuerpflichtige“ Arbeitnehmer keine vergleichbare Ausgangslage vorhanden und damit keine wesentlich gleichen Gruppen. Im Ergebnis werden damit bei Anwendung der sog. Anrechnungsmethode beide Arbeitnehmergruppen bei gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert was dem Gebot der Folgerichtigkeit entspricht.

32

Sollte im Übrigen dennoch eine Ungleichbehandlung vorbezeichneter Gruppen angenommen werden, wäre diese jedenfalls durch sachliche Gründe gerechtfertigt.

33

Diesbezüglich bezieht sich der erkennende Senat auf die Entscheidung des BFH vom 20. Mai 2015 I R 47/14, BStBl II 2015, 808. Der BFH hatte über die Anwendung der Anrechnungsmethode für Einkünfte nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee i.V.m. Art. 15 Abs. 5 DBA Österreich 2000 zu entscheiden, also

für Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, ausgeübt wird. Der BFH bezog sich dabei wiederum in seiner Entscheidung auf das Erkenntnis des österreichischen Verfassungsgerichtshofs vom 23. Juni 2014 SV2/2013, ECLI:AT:VFGH:2014:SV2.2013.

34

Die Erwägungen des BFH bzw. des österreichischen Verfassungsgerichtshofs sind mit den gebotenen Modifikationen auch auf die in Rede stehenden Einkünfte des Klägers übertragbar, denn auch Künstler bzw. Sportler sind häufig international tätig.

35

Die sachlichen Gründe liegen zum einen in den Besonderheiten der Tätigkeit von Künstlern, welche – wie vorstehend erwähnt – häufig international beschäftigt sind. Künstler und Sportler nehmen aufgrund der mit der Berufstätigkeit typischerweise verbundenen Mobilität sowie der Verschiedenheit der Einkunftsquellen eine Sonderstellung ein (vgl. Wassermeyer/Schwenke MA Art. 17 Rz. 1; vgl. Schlotter in: Schönfeld/Ditz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage 2019, Art. 17 DBA A. Grundaussagen der Vorschrift I. Allgemeiner Regelungsgegenstand und -zweck Rz. 2; wobei der Autor sogar die Rückkehr zum Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats priorisieren würde).

36

Grund dafür ist zum anderen, jedenfalls eine Einmalbesteuerung der Einkünfte aus jenen Tätigkeiten sicherzustellen. Diese Einmalbesteuerung lässt sich vermittels der Anrechnungsmethode eher gewährleisten als bei der Freistellungsmethode, die prinzipiell nicht auf einer tatsächlichen, sondern lediglich auf einer virtuellen Besteuerung im anderen Vertragsstaat aufbaut (vgl. BFH-Vorlagebeschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056). Etwas anderes ergibt sich auch nicht im Hinblick auf die Sicherstellung der Einmalbesteuerung aus dem von den Klägern zitierten Urteil des BFH vom 24. August 2011 I R 46/10. Im dort entschiedenen Fall geht es um einen Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland als Ansässigkeitsstaat im Rahmen der Freistellungsmethode bei Einkünften, die in Großbritannien aufgrund dortiger steuerlicher Subventionsmaßnahmen unbesteuert blieben.

37

Zudem liegt vor dem Hintergrund, dass bei in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Künstlern lediglich 20% an Lohnsteuer abgezogen wird, im Hinblick auf die vom BVerfG geforderte Lastengleichheit eine sachliche Rechtfertigung für die Anwendung der sog. Anrechnungsmethode vor.

38

Soweit Ungleichbehandlungen zur Besteuerung anderer Berufsgruppen der in Österreich tätigen Arbeitnehmer angenommen werden sollten, bleiben solche auch angesichts des weiten rechtspolitischen Spielraums, der dem Verhandlungsführer und in Einklang damit dem Gesetzgeber bei der Umsetzung des geschlossenen Abkommens in nationales Recht zukommt, unbeanstandet (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2015 I R 47/14, BStBl II 2015, 808; Wassermeyer MA Art. 23 B Rz. 5). Dass auf Vergütungen von unselbständig Beschäftigten in anderen Konstellationen die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt und dadurch ggf. eine niedrigere Steuerbelastung bei gleichem Einkommen auftreten kann, ist unerheblich und Folge einer fehlenden Steuersatzharmonisierung der Vertragsstaaten (vgl. Urteil des FG München vom 3. Juni 2014 13 K 2730/11, EFG 2014, 1854). Es besteht kein auf eine Meistbegünstigung hinauslaufendes Wahlrecht des Steuerpflichtigen für die eine oder die andere Methode zur Vermeidung der doppelten Besteuerung (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2015 I R 47/14, BStBl II 2015, 808). Im Zuge der zwischenstaatlichen Verhandlungen obliegt es jedem Vertragspartner, die eine oder die andere Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu vertreten (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2015 I R 47/14, BStBl II 2015, 808; Wassermeyer/Schwenke MA Art. 24 Rz. 25).

39

ccc) Es liegt durch die Anwendung der Anrechnungsmethode in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 auch keine Beeinträchtigung der von den Klägern vorgetragenen Freiheitsrechte (Rundfunkfreiheit, Kunstfreiheit, Berufsfreiheit) vor, weshalb sich keine strengere Bindung des Gesetzgebers als das Willkürverbot ergibt.

40

Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG schützt die Freiheit der Berichterstattung durch den Rundfunk. Zu der Rundfunkfreiheit gehört ebenso wie zur Pressefreiheit der Schutz der Berichterstattung, von der Beschaffung der Information bis zur Verbreitung der Nachricht und der Meinung (BVerfG-Urteil vom 24. Januar 2001 1 BvR 2623/95 und 1 BvR 622/99, BVerfGE 103, 44, Burghart in: Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Art. 5 Rz. 333). Ein Eingriff in diesen Schutzbereich ist durch Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 nicht gegeben.

41

Die Kunstfreiheit aus Art. 5 Abs. 3 GG vermittelt keinen Anspruch auf besondere Steuervorteile bzw. einen günstigen steuerlichen Tarif (BVerfG-Beschluss vom 29. November 1989 1 BvR 1402/87 und 1 BvR 1528/87, BVerfGE 81, 108; Burghart in: Leibholz/Rinck, Grundgesetz, Art. 5 Rz. 1022).

42

Auch ist der Kläger nicht in seiner Berufsausübungsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG verletzt. Zwar dürften EU-Ausländer mit Blick auf das Diskriminierungsverbot aus Art. 18 AEUV wie Deutsche zu behandeln sein (vgl. Gaier in: Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 12 GG Rz. 13). Steuerrechtliche Vorschriften sind aber nur dann an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie in engem Zusammenhang zur Ausübung eines Berufes stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen (vgl. Gaier in: Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 12 GG Rz. 30; BVerfG-Beschluss vom 29. November 1989 1 BvR 1402/87 und 1 BvR 1528/87, BStBl II 1990, 479). Dies trifft für die Anwendung des Einkommensteuerrechts samt Tarif – unbeschränkte Steuerpflicht – sowie für die Anwendung der sog. Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zu. Eine doppelte Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte aus der künstlerischen Tätigkeit in Österreich wurde vermieden. Ein Meistbegünstigungsgrundsatz besteht nicht.

43

dd) Mithin bleibt es bei der in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg DBA-Österreich 2000 vorgesehenen Methode der Anrechnung, und es richtet sich die Anrechnung nach Maßgabe des deutschen Rechts und damit nach § 34c EStG. Das ist im Streitfall geschehen.

44

2. Nach Art. 26 Satz 1 des Internationalen Pakts vom 19. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich und haben ohne Diskriminierung Anspruch auf gleichen Schutz durch das Gesetz; nach Satz 2 der Bestimmung hat das Gesetz allen Menschen wirksamen Schutz gegen jede Diskriminierung, u.a. wegen der nationalen Herkunft, zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteil vom 3. September 2020 I R 80/16, BStBl II 2021, 237). Völkerrechtliche Gleichbehandlungsgebote stehen selbstständig und unabhängig nebeneinander und werden durch Art. 24 OECD-MA in Bezug auf die DBA ergänzt (vgl. Hageböke in: Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl. 2004, 61. Lieferung, Artikel 24 OECD-Musterabkommen Rz. 23).

45

Aus vorbezeichneten Gründen (vgl. Entscheidungsgründe Punkt II. 1.) ist auch Art. 26 des Internationalen Paktes vom 19. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte nicht verletzt.

3. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

46

Auch Art. 45 AEUV steht der Anwendung der Anrechnungsstatt der Freistellungsmethode gem. Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 nicht entgegen.

47

a) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fällt insoweit jeder Unionsbürger, der vom Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzmitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit unter Art. 45 AEUV (EuGH-Urteil vom 22. Juni 2017, Bechtel, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271 Rn. 32 m.w.N.). Dies ist vorliegend der Fall.

48

Art. 45 AEUV steht jeder nationalen Maßnahme entgegen, die geeignet ist, die Ausübung der durch diese Vorschrift verbürgten Grundfreiheit der Unionsbürger zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (EuGH-Urteil vom 10. Oktober 2019, Krah, C-703/17, ECLI:EU:C:2019:850, juris Rn. 41 m.w.N.).

49

Aber es ist grundsätzlich Sache des Wohnsitzmitgliedstaats, dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren, da dieser Staat, von Ausnahmen abgesehen, am besten die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen beurteilen kann, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen und familiären Situation ergibt, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat (EuGH-Urteil vom 14. März 2019, Jacob und Lennertz, C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205, juris Rn. 26 m.w.N.).

50

b) Daraus folgt, dass es im vorliegenden Fall Sache der Bundesrepublik Deutschland als Wohnsitzmitgliedstaat des Klägers ist, diesem sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren.

51

Danach wird der Kläger als ein im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland wohnender Unionsbürger vorliegend nicht anders behandelt, als wenn er seine gesamten nichtselbständigen Einkünfte als Künstler in Deutschland bezogen hätte. Es wird nicht nach dem Ursprung seiner nichtselbständigen Einkünfte unterschieden (vgl. Urteile des EuGH vom 15. Juli 2021, Belgischer Staat, C-241/20 ECLI:C:2021:605, juris Rz. 29 und 31 und vom 14. März 2019, Jacob und Lennertz, C-174/18 ECLI:C:2019:205 juris Rz. 43). Die in Österreich mittels Lohnsteuerabzug einbehaltene Steuer wurde vollumfänglich im Rahmen der Anrechnungsmethode gem. Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. gg i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 angerechnet.

52

Mangels Beschränkung bedarf es mithin keiner Rechtfertigung.

53

4. Ein Verstoß Deutschlands gegen das europäische Beihilferecht i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV durch die Anwendung des Anrechnungsverfahrens ist nicht gegeben. Sofern die innerstaatliche österreichische Pauschalbesteuerung für Künstler überhaupt die Kriterien einer Beihilfe erfüllt, wäre die Zulässigkeit einer solchen zwischen der EU und dem Mitgliedsstaat Österreich zu klären. Es beträfe alleine das Verhältnis Österreichs zur EU-Kommission, ob Österreich verpflichtet wäre, eine gegen EU-Recht verstoßende Beihilfe zurückzufordern oder die österreichische Begünstigungsnorm nicht anzuwenden.

54

Ein Gebot gegenüber einem anderen Mitgliedsstaat, eine anderswo gewährte Beihilfe stets effektiv zu belassen, kennt das Beihilferecht nicht (vgl. etwa Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, Rn 26 [Amtsblatt der EU 2009/ C 85/01], zit. nach Europäische Kommission, Durchsetzung des EU-Beihilferechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, Luxemburg, 2010). Rechtswidrige Beihilfen wären vielmehr zurückzufordern (vgl. etwa EuGH vom 15.12.2005 Rs. C-148/04 [Unicredito Italiano], Rn. 113.). Die „Rückgängigmachung“ einer – unterstellten österreichischen – Beihilfe, wie sie die Kläger in der Anrechnungsmethode erkennen wollen, kann bereits im Grundsatz nicht gegen das Beihilferecht verstoßen, da dieses – umgekehrt – den Zweck verfolgt, Beihilfen im Regelfall wegen ihrer wettbewerbsverzerrenden Wirkung zu unterbinden (Art. 107 Abs. 1 Satz 1 AEUV) oder eben nur in einem geordneten EU-Verfahren zuzulassen. Es ist im Übrigen aus diesem Grunde nicht ersichtlich, dass die Aufhebung einer Beihilfe einer vorherigen Notifizierung bedürfte. Auch umfasst der Schutzbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV nur Unternehmen.

55

Das Anrechnungsverfahren selbst verstößt ohnehin nicht gegen Beihilferecht und fällt in die Steuerautonomie der Mitgliedsstaaten (vgl. EuGH-Urteil vom 15. September 2022 – C-705/20, CELEX 62020CJ0705, juris Rn. 61).

III.

56

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

IV.

57

Die Revision wird nicht zugelassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.