

VIII. Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

§ 49

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch LSV-NOG v. 12.4.2012 (BGBl. I 2012, 579)

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind

1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14);
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),
 - a) für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist,
 - b) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländischen und von inländischen zu ausländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen,
 - c) die von einem Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt, aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchstabe b erzielt werden,
 - d) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 3 und 4 gehören, durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen,
 - e) die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt,
 - aa) die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder
 - bb) bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Absatz 2 oder § 21 Absatz 2 Satz 3 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Absatz 5 Satz 2 anzuwenden war,
 - f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch
 - aa) Vermietung und Verpachtung oder
 - bb) Veräußerung
 von inländischem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrich-

tung erfolgt, erzielt werden. ²Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist, oder

- g) die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten; dies gilt nur, wenn die Gesamteinnahmen 10000 Euro übersteigen;
- 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird;
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die
 - a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
 - b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,
 - c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
 - d) als Entschädigung im Sinne des § 24 Nummer 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben,
 - e) an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird;
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des
 - a) § 20 Absatz 1 Nummer 1 mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, Nummer 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,
 - b) § 20 Absatz 1 Nummer 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes
 - aa) bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 3 des Investmentsteuergesetzes,
 - bb) bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 1, 2 und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,
 - c) § 20 Absatz 1 Nummer 5 und 7, wenn
 - aa) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen

Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist.²Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, oder

- bb) das Kapitalvermögen aus Genussrechten besteht, die nicht in § 20 Absatz 1 Nummer 1 genannt sind,
- d) § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe a, Nummer 9 und 10 sowie Satz 2, wenn sie von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut
 - aa) gegen Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und die Teilschuldverschreibungen nicht von dem Schuldner, dem inländischen Kreditinstitut oder dem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut verwahrt werden oder
 - bb) gegen Übergabe der Wertpapiere ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und diese vom Kreditinstitut weder verwahrt noch verwaltet werden.

²§ 20 Absatz 3 gilt entsprechend;

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden;
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden; dies gilt entsprechend für Leibrenten und andere Leistungen ausländischer Zahlstellen, wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden;
8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit
 - a) inländischen Grundstücken oder
 - b) inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen;
- 8a. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 4;
9. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 3, auch wenn sie bei Anwendung dieser Vorschrift einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären, soweit es sich um Einkünfte aus inländischen unterhalten-

- den Darbietungen, aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind; dies gilt nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt;
10. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 5; dies gilt auch für Leistungen ausländischer Zahlstellen, soweit die Leistungen bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu Einkünften nach § 22 Nummer 5 Satz 1 führen würden oder wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden.
- (2) Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten.
- (3) ¹Bei Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen sind die Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe b mit 5 Prozent der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen. ²Das gilt auch, wenn solche Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden (Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a). ³Das gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe c oder soweit das deutsche Besteuerungsrecht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten bleibt.
- (4) ¹Abweichend von Absatz 1 Nummer 2 sind Einkünfte steuerfrei, die ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge aus einem Unternehmen bezieht, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet. ²Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass dieser ausländische Staat Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes eine entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte gewährt und dass das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung die Steuerbefreiung nach Satz 1 für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt hat.

Autoren:

Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler AG, München (Abs. 2)

Dr. Uta **Haiß**, Steuerberaterin, Deloitte & Touche, Düsseldorf (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4)

Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main (Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 9)

Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht/
Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, beide Hengeler Mueller, Frankfurt/Main (Abs. 1 Nr. 5)

- Dr. Thorsten **Kuhn**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Kuhn & Partner, Frankfurt/Main (Abs. 1 Nr. 7, Nr. 8, Nr. 8a und Nr. 10)
- Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Deloitte & Touche, Düsseldorf (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c, Abs. 3 und Abs. 4)
- Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e)
- Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main/Dr. Antje **Hagena**, LL.M., Rechtsanwältin/Steuerberaterin, New York/Frankfurt/Main (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g)
- Dr. Michael **Maßbaum**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Deloitte & Touche, Berlin (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d)
- Dipl.-Kffr. Petra **Peffermann**, Steuerberaterin Niedernhausen (Abs. 1 Nr. 1 Anm. 120-139 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f)
- Dipl.-Kfm. Dr. Andreas **Roth**, Mannheim (Allgemeine Erläuterungen, Abs. 1 Einleitender Teilsatz Anm. 100-119, Abs. 1 Nr. 2 Teilsatz 1, Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a)
- Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main
 Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Weinheim

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 49

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 49	1		
II. Rechtsentwicklung des § 49	2	1. Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 49 zueinander	30
III. Bedeutung des § 49		2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	31
1. Rechtssystematische Bedeutung	5	3. Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze	32
2. Verfassungsmäßigkeit	10	4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)	41
3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht	11	VI. Ermittlung inländischer Einkünfte	
4. Vereinbarkeit mit dem Völkerrecht	12	1. Grundsätze zur Ermittlung inländischer Einkünfte	50
IV. Geltungsbereich des § 49	20	2. Vorbereitende und nachträgliche Einkünfte	53
V. Verhältnis des § 49 zu anderen Vorschriften		VII. Verfahrensfragen	60

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Inländische Einkünfte iSd. beschränkten
Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4**

	Anm.		Anm.
<p>I. Abgrenzung der Einkünfte (Abs. 1 einleitender Satzteil)</p> <p>1. Inländische Einkünfte 100</p> <p>2. Einkünfte iSd. beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4 109</p> <p>3. Abschließende Aufzählung 111</p> <p>II. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft gem. §§ 13, 14 (Abs. 1 Nr. 1)</p> <p>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Rechtsentwicklung 120</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Stellung innerhalb des § 49 121</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen 122</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Verfahrensfragen 123</p> <p>2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Land- und Forstwirtschaft 130</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Im Inland betrieben</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Betrieb 133</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Inlandsbezug 134</p> <p style="padding-left: 40px;">c) Einkünfte 135</p> <p>3. Ermittlung der Einkünfte 138</p> <p>III. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 bis 17 (Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil)</p> <p>1. Rangfolge der Tatbestände der Nr. 2 140</p> <p>2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 bis 17</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Begriffsmerkmale 144</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Gewerbebetrieb 148</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Fiktionen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 3 160</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Betriebsveräußerung nach § 16 166</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Einkünfte bei Beteiligung nach § 17 167</p>		<p>IV. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a)</p> <p>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Betriebsstättenprinzip 170</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Verfahrensfragen 172</p> <p>2. Unterhalten einer Betriebsstätte im Inland (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1)</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Unterhalten im Inland 181</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Betriebsstätte</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Betriebsstättenbegriff im § 12 AO und DBA 190</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs</p> <p style="padding-left: 60px;">(1) Geschäftseinrichtung oder Anlage 191</p> <p style="padding-left: 60px;">(2) Feste Geschäftseinrichtung 196</p> <p style="padding-left: 60px;">(3) Tätigkeit eines Unternehmens 200</p> <p style="padding-left: 60px;">(4) Dienen 201</p> <p style="padding-left: 40px;">cc) Betriebsstättenkatalog 205</p> <p style="padding-left: 40px;">dd) Bauausführungen und Montagen: Sachliche Anknüpfung ohne Geschäftseinrichtung</p> <p style="padding-left: 60px;">(1) Betriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung 210</p> <p style="padding-left: 60px;">(2) Bauausführungen 211</p> <p style="padding-left: 60px;">(3) Montagen 212</p> <p style="padding-left: 60px;">(4) Reparatur und Instandsetzung 213</p> <p style="padding-left: 60px;">(5) Planung und Überwachung in Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen 214</p> <p style="padding-left: 60px;">(6) Sonderformen der Werkertstellung 215</p> <p style="padding-left: 60px;">(7) Örtlich fortschreitende oder schwimmende Bauausführungen und Montagen 217</p> <p style="padding-left: 60px;">(8) Zeitgrenzen (zeitliche Voraussetzung) 218</p>	

Anm.	Anm.		
(9) Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen und Montagen	219	bb) Regelung bis Veranlagungszeitraum 2013	281
ee) Beginn und Ende der Betriebsstätte	220	cc) Stellungnahme zur Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2013	282
3. Ständiger Vertreter im Inland (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2)		g) Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben	290
a) Bestellung im Inland	226	h) Abrechnung im Innenverhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	
b) Ständiger Vertreter		aa) Abrechnungskonzepte	300
aa) Personelle Anknüpfung	230	bb) Rechtsgrundlage für die Abrechnung von Innentransaktionen bei beschränkt Steuerpflichtigen mit inländischer Betriebsstätte	305
bb) Person	231	cc) Abrechnung der Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Innentransaktionen) im Einzelnen	316
cc) Besorgung der Geschäfte eines Unternehmens	232	(1) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte ins Ausland	
dd) Nachhaltige Vertretung	233	(2) Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Ausland in die inländische Betriebsstätte	317
ee) Sachliche Weisungsgebundenheit	234	(3) Überlassung von Wirtschaftsgütern zur vorübergehenden oder zur anteiligen Nutzung	318
ff) Katalogtätigkeiten	235	(4) Dienstleistungen	319
gg) Beginn und Ende des ständigen Vertreters	236	i) Einzelfälle der Gewinnabgrenzung	321
4. Besonderheiten der Einkunftsermittlung		j) Gewinn des inländischen ständigen Vertreters	330
a) Systematik	240	k) Zeitpunkt der Betriebseinnahmen und -ausgaben	
b) Ermittlung der Einkünfte	241	aa) Betriebsausgaben und -einnahmen vor Begründung einer Betriebsstätte	340
c) Zuordnungsgrundsätze		bb) Nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte	341
aa) Ergebnis- und Vermögenszuordnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit	242	cc) Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte	342
bb) Zuordnungsmethoden	250	l) Berichtigung der Zuordnung	350
d) Bestimmung des Funktionsprofils der Betriebsstätte	259		
e) Zuordnung von Wirtschaftsgütern			
aa) Zuordnung nach Veranlassungszusammenhang	260		
bb) Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung	261		
cc) Sachanlagevermögen	270		
dd) Immaterielle Wirtschaftsgüter	271		
ee) Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnliche Vermögenswerte	272		
ff) Andere Vermögenswerte	273		
gg) Verbindlichkeiten und Rückstellungen	274		
f) Ausstattung mit Eigenkapital			
aa) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2013	280		

	Anm.
V. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb bestimmter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus bestimmten Beförderungen erzielt werden (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b	
a) Regelungsstruktur, Rechtsentwicklung und Bedeutung	410
b) Verhältnis zu anderen Vorschriften	
aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	413
bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	422
cc) Verhältnis zu besonderen Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen	423
c) Verfahrensfragen	428
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b	
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erzielt werden	430
b) Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe und Luftfahrzeuge	
aa) Betrieb	431
bb) Seeschiffe oder Luftfahrzeuge	432
cc) Eigene oder gecharterte Seeschiffe oder Luftfahrzeuge	
(1) Eigenes Fahrzeug	441
(2) Gechartertes Fahrzeug	442
(3) Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs	443
c) Für Beförderungen zwischen inländischen oder von inländischen zu ausländischen Häfen	
aa) Beförderungen	447
bb) Zwischen inländischen Häfen	
(1) Erfasste Beförderungen	448
(2) Nicht erfasste Beförderungen	449
cc) Von inländischen zu ausländischen Häfen	
(1) Erfasste Beförderungen	450

	Anm.
(2) Nicht erfasste Beförderungen	451
d) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen	
aa) Einschließlich	455
bb) Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen	
(1) Einkünfte aus anderen Beförderungsleistungen	456
(2) Mit solchen Beförderungen zusammenhängende Beförderungsleistungen	457
cc) Sich auf das Inland erstreckende Beförderungsleistungen	458
3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	
a) Pauschalierung der Einkünfte nach Abs. 3	465
b) Berechnung der für Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte in Einzelfällen	466

VI. Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens aus bestimmten Beförderungen und Beförderungsleistungen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c	
a) Regelungsstruktur	470
b) Rechtsentwicklung	471
c) Bedeutung	472
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	473
e) Ermittlung der Einkünfte	475
f) Verfahrensfragen	476
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c	
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von einem Unternehmen erzielt werden	480

Anm.	Anm.
b) Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchst. b	
481	
c) Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt	
aa) Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens	
485	
bb) Bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt	
(1) Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland	
486	
(2) Durchführung der Beförderung	
487	
VII. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen oder durch deren Verwertung im Inland erzielt werden (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d	
a) Regelungsstruktur	
500	
b) Rechtsentwicklung	
501	
c) Bedeutung	
503	
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen	
505	
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d	
a) Besteuerungsmerkmale	
515	
b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
aa) Einkunftsart	
516	
bb) Gewinnerzielungsabsicht	
517	
c) Soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Nr. 3 und 4 gehören	
519	
d) Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland oder deren Verwertung im Inland erzielt werden	
aa) Darbietungen	
(1) Begriff der Darbietung	521
(2) Sachliche Darbietungen ohne persönliche Aktivitäten	523
bb) Künstlerische Darbietungen	
(1) Begriff und Umfang der künstlerischen Darbietung	525
(2) Verhältnis von schaffenden Tätigkeiten zur künstlerischen Darbietung	526
(3) Verhältnis von Einkünften aus Gewerbebetrieb zur künstlerischen Darbietung	527
cc) Sportliche Darbietungen	
(1) Begriff und Umfang des Sports	530
(2) Sportliche Darbietungen als Sammelbezeichnung	531
(3) Darbietung durch dritte Personen	532
(4) Werbung durch Sportler	533
dd) Artistische Darbietungen	534
ee) Unterhaltende Darbietungen	535
ff) Künstlerischen, sportlichen, artistischen oder unterhaltenden Darbietungen ähnliche Darbietungen	536
gg) Darbietungen im Inland	538
hh) Verwertung von Darbietungen im Inland	
(1) Verwertung	539
(2) Verwertung einer Darbietung	540
(3) Im Inland	542
(4) Verwertungstatbestände iSd. Nr. 2 Buchst. d	543
ii) Einkünfte, die durch Darbietungen oder durch deren Verwertung erzielt werden	545
e) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit der Darbietung oder Verwertung zusammenhängenden Leistungen	
aa) Bedeutung dieser Besteuerungsmerkmale	547

	Anm.
bb) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen	548
cc) Mit künstlerischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . .	549
dd) Mit sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen	551
ee) Mit artistischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen	552
ff) Mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . .	553
gg) Mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen	554
f) Unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen	556

VIII. Bestimmte unter den Voraussetzungen des § 17 erzielte Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e	
a) Regelungsinhalt	560
b) Rechtsentwicklung	561
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	562
d) Verfahrensfragen	569
2. Allgemeine Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e	
a) Unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt	575
b) Anteile an einer Kapitalgesellschaft	577
c) Einkünfte	581
3. Zusätzliches Tatbestandsmerkmal von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland . .	582
4. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb .	583
5. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	585

	Anm.
IX. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f: Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtungen erfolgt (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f	
a) Regelungsinhalt	590
b) Rechtsentwicklung des Buchst. f	591
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	
aa) Stellung innerhalb des § 49	594
bb) Verhältnis zu den Entstrickungsnormen des KStG	595
cc) Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG . .	598
dd) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	599
d) Verfahrensfragen	606
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f	
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
aa) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht zu Buchstabe a gehören (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1)	
(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	615
(2) Soweit sie nicht zu Buchst. a gehören	616
(3) Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung durch Personengesellschaften	617
bb) Fiktive gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2)	618

Anm.

Anm.

- b) Erzielung durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung bestimmter Gegenstände mit Inlandsbezug
- aa) Vermietung und Verpachtung 619
- bb) Veräußerung 620
- cc) Bestimmte Gegenstände 621
- dd) Inlandsbezug 622
- 3. Ermittlung der Einkünfte
 - a) Mangels spezieller Regelung Gewinnermittlung nach allgemeinen Regeln 633
 - b) Einzelfragen 634

X. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g)

- 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g
 - a) Regelungsinhalt, Rechtsentwicklung und Bedeutung 637
 - b) Verhältnis zu anderen Vorschriften
 - aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des § 49 .. 637a
 - bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen 637b
 - c) Verfahrensfragen 637c
- 2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g
 - a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb 638
 - b) Verschaffung der Gelegenheit zur Verpflichtung 638a
 - c) Vertragliche Verpflichtung eines Berufssportlers als solcher im Inland 638b
 - d) Überschreiten der Freigrenze von 10 000 € ... 638c

XI. Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder für die im Inland eine feste Ein-

richtung oder Betriebsstätte unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 3)

- 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3
 - a) Rechtsentwicklung 640
 - b) Bedeutung 641
 - c) Verhältnis zu anderen Vorschriften 642
 - d) Verfahrensfragen 654
- 2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 3
 - a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18) 660
 - b) Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1)
 - aa) Inland 661
 - bb) Ausübung der selbständigen Tätigkeit
 - (1) Ausübung 670
 - (2) Ausübung einer Tätigkeit 671
 - (3) Ort der Ausübung 672
 - (4) Zeitpunkt der Ausübung 677
 - cc) Verwertung der selbständigen Arbeit
 - (1) Verwertung 680
 - (2) Verwertung einer Tätigkeit 681
 - (3) Ort und Zeitpunkt der Verwertung 682
 - dd) Verhältnis von Ausübung und Verwertung . 685
 - c) Einkünfte, für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2)
 - aa) Selbständige Alternative zu Einkünften aus Ausübung und Verwertung . 690
 - bb) Feste Einrichtung oder Betriebsstätte im Inland . 691
 - cc) Einkünfte, für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird .. 693
- 3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte 696

XII. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Inlandsbezug nach § 19 (Abs. 1 Nr. 4)

	Anm.		Anm.
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4		5. Einkünfte aus Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft im Inland (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c)	
a) Von Nr. 4 erfasste Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	700	a) Sonderregelung für Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder	775
b) Rechtsentwicklung	701	b) Einkünfte als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied	778
c) Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	702	c) Gesellschaft	779
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	704	d) Geschäftsleitung im Inland	780
e) Verfahrensfragen	725	e) Vergütung	781
2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1)	730	6. Einkünfte, die als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d)	
3. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a)		a) Sonderregelung für Entlassungsentschädigungen	785
a) Inland	732	b) Einkünfte als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Halbs. 1)	786
b) Ausübung der nichtselbständigen Arbeit		c) Inländische Besteuerung der für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Halbs. 2)	787
aa) Ausüben einer Tätigkeit		7. Einkünfte aus der Tätigkeit an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten, durch ein Unternehmen mit inländischer Geschäftsleitung betriebenen Luftfahrzeugs (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e)	
(1) Tätigwerden	735	a) Sonderregelung für Bordpersonal international eingesetzter Luftfahrzeuge	790
(2) Dauer der Tätigkeit	736	b) Ausübung an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs	791
(3) Unterbrechungen der Tätigkeit	737	c) Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland	792
(4) Tätigwerden im Auftrag des Arbeitgebers	738	8. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	795
bb) Ort der Ausübung	740		
cc) Zeitpunkt der Ausübung	746		
c) Verwertung der nichtselbständigen Arbeit			
aa) Verwerten einer Tätigkeit	750		
bb) Ort der Verwertung	751		
cc) Zeitpunkt der Verwertung	755		
d) Verhältnis von Ausübung und Verwertung	756		
4. Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis gewährt werden (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b)			
a) Die Kassenstaatsklausel	760		
b) Aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährte Einkünfte auch ohne unmittelbaren Zahlungsanspruch	761		
c) Gewährung mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis	767		

Anm.

Anm.

XIII. Bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Inlandsbezug (Abs. 1 Nr. 5)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5
 - a) Regelungsstruktur 800
 - b) Rechtsentwicklung der Nr. 5 801
 - c) Verhältnis der Nr. 5 zu anderen Vorschriften
 - aa) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften . . 805
 - bb) Verhältnis zu § 7 UmwStG 806
 - cc) Verhältnis zu § 3 Nr. 40 und § 8b Abs. 1 KStG . . 807
 - dd) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . 808
 - d) Verfahrensfragen 810
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5
 - a) Überblick 820
 - b) Einkünfte aus Kapitalvermögen 821
 - c) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. a
 - aa) Durch Buchst. a erfasste Einkunftsgruppen des § 20 822
 - bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug (Buchst. a Teils. 1)
 - (1) Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Buchst. a Teils. 1 Var. 1) 831
 - (2) Tafelgeschäft (Buchst. a Teils. 1 Var. 2) 832
 - cc) Erstreckung auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (Buchst. a Teils. 2) 833
 - d) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. b
 - aa) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 2 und 7 InvStG 840
 - bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug
 - (1) Erträge iSd. § 7 Abs. 3 InvStG (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa) 841
 - (2) Erträge iSd. § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG, wenn ein Sonderfall des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1

- Buchst. a Doppelbuchst. bb vorliegt (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb) 842
- e) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. c
 - aa) Durch Buchst. c erfasste Einkunftsgruppen des § 20
 - (1) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 845
 - (2) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 846
 - bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug
 - (1) Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 1), ohne dass eine Ausnahme gem. Doppelbuchst. aa Satz 2 vorliegt (Var. 1) . . 847
 - (2) Genussrechte, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen (Doppelbuchst. bb Var. 2) 850
 - f) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. d
 - aa) Durch Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen 855
 - bb) Inlandsbezug
 - (1) Überblick und gemeinsame Voraussetzungen für den Inlandsbezug . . . 856
 - (2) Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (Doppelbuchst. aa) 857
 - (3) Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (Doppelbuchst. bb) 858
 - g) Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3 860
3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte 865

XIV. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 von bestimmten Wirtschaftsgütern mit Inlandsbezug (Abs. 1 Nr. 6)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6
 - a) Regelungsstruktur 900
 - b) Rechtsentwicklung 901

	Anm.
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	
aa) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften ..	902
bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	913
d) Verfahrensfragen	922
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 6	
a) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21	926
b) Objekte der Vermietung und Verpachtung	
aa) Überblick	928
bb) Unbewegliches Vermögen nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	929
cc) Sachinbegriffe nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	930
dd) Zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3	
(1) Begriff des Rechts	931
(2) Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung ..	932
(3) Einzelfälle (ABC)	933
ee) Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4	936
c) Inlandsbezug	
aa) Überblick	941
bb) Belegenheit im Inland ..	942
cc) Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register	943
dd) Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung	
(1) Überblick	952
(2) Inländische Betriebsstätte	953
(3) Andere Einrichtung	954
(4) Verwertung	955
d) Keine Subsidiarität nach Nr. 6 oder nach § 21 Abs. 3	959
3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	961

XV. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 (Abs. 1 Nr. 7 bis 10)

	Anm.
1. Systematik von Abs. 1 Nr. 7 bis 10	1000
2. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a (Abs. 1 Nr. 7)	
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7	
aa) Rechtsentwicklung	1001
bb) Bedeutung	1002
cc) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	1003
dd) Ermittlung und Verfahrensfragen	1004
b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 7	
aa) Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 1)	
(1) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a	1005
(2) Gewährung durch bestimmte inländische Zahlstellen	1006
bb) Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 2)	1007
3. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten oder bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften handelt (Abs. 1 Nr. 8)	
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8	
aa) Rechtsentwicklung	1010
bb) Bedeutung	1011
cc) Geltungsbereich	1012
dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften	
(1) Inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	1015
(2) Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder 6 (bis 31.12. 2008)	1017
ee) Ermittlung und Verfahrensfragen	1021
b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8	
aa) Umfasste private Veräußerungsgeschäfte ...	1024

	Anm.		Anm.
bb) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt .	1025	(2) Mindesteinkünfte iHv. 256 € (Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2)	1091
cc) Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a)	1026	(3) Verlustausgleich und Verlustabzug (§ 22 Nr. 3 Satz 3)	1092
dd) Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b)	1027	bb) Inländische unterhaltende Darbietungen (1. Fall)	1100
ee) Private Veräußerungsgeschäfte mit bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften (bis 31.12.2008; Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c)	1028	cc) Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall)	1101
ff) Anwendung der Regelungen des § 23	1029	dd) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren (3. Fall)	
gg) Von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasste (private Veräußerungs-)Geschäfte .	1031	(1) Gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten	1110
4. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4 (Abgeordnetenbezüge; Abs. 1 Nr. 8a)		(2) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung	1111
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8a . .	1040	(3) Know-how-Überlassung als Teil einer einheitlichen Leistung	1112
b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8a	1044	(4) Gegenwärtige oder frühere Nutzung im Inland	1115
5. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 (Abs. 1 Nr. 9)		ee) Subsidiarität	1120
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9		c) Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	1129
aa) Bedeutung	1050	6. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 (Abs. 1 Nr. 10)	
bb) Rechtsentwicklung	1051	a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10 . .	1150
cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften		b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 10	
(1) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften	1053	aa) Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 1)	1160
(2) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	1060	bb) Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2)	1161
dd) Verfahrensfragen	1080		
b) Tatbestandsmerkmale der Nr. 9			
aa) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3			
(1) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1	1090		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Isolierende Betrachtungsweise**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2			
1. Regelungsinhalt	1200	b) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Nr. 2) . .	1246
2. Rechtsentwicklung	1201	c) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)	
3. Bedeutung	1202	aa) Verhältnis von § 15 und § 18	1250
4. Geltungsbereich		bb) Kapitalgesellschaften und isolierende Betrachtungsweise	1251
a) Sachlicher Geltungsbereich	1205	d) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Nr. 5)	1253
b) Persönlicher Geltungsbereich	1206	e) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 Nr. 6)	1256
5. Verfahrensfragen	1210	f) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 8)	1260
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2		g) Isolierende Betrachtungsweise bei Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter und Know-how-Überlassung (Abs. 1 Nr. 9)	1263
1. Aufbau und Auslegung des Abs. 2	1215	h) Isolierende Betrachtungsweise bei bestimmten sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 5 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 10)	1264
2. Keine Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale	1220		
3. Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1 könnten nicht angenommen werden	1230		
III. Rechtsfolgen des Abs. 2			
1. Außerbetrachtbleiben ausländischer Besteuerungsmerkmale	1240		
2. Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise auf die verschiedenen Einkünfte			
a) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1)	1245		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Gewinnfiktion für Seeschiffahrt- oder Luftfahrteinkünfte**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3			
1. Regelungsinhalt	1300	3. Bedeutung	1302
2. Rechtsentwicklung	1301	4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1303

Anm.

Anm.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

- 1. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bei Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen (Abs. 3 Satz 1) 1307
- 2. Auch wenn durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt (Abs. 3 Satz 2) 1308
- 3. Kein Fall des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1) 1309
- 4. Deutsches Besteuerungsrecht nicht durch ein Dop-

pelbesteuerungsabkommen ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten (Abs. 3 Satz 3 Alt. 2) . . . 1310

III. Rechtsfolge des Abs. 3: Ansatz der inländischen Einkünfte mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte (Abs. 3 Satz 1)

- 1. Ansatz der inländischen Einkünfte 1320
- 2. Mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte 1321

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuerbefreiung von Schifffahrt- oder
Luftfahrteinkünften**

Anm.

Anm.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 1400

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4

- 1. Tatbestandsmerkmale Satz 1
 - a) Abweichend von Abs. 1 Nr. 2 1410
 - b) Beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat 1411
 - c) Einkünfte durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge 1412
 - d) Einkünfte aus einem Unternehmen, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet 1413

- 2. Tatbestandsmerkmale Satz 2
 - a) Gewährung einer entsprechenden Steuerbefreiung für derartige Einkünfte durch diesen ausländischen Staat für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes 1420
 - b) Erklärung der verkehrspolitischen Unbedenklichkeit der Steuerbefreiung nach Abs. 4 Satz 1 durch das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung . . 1421

III. Rechtsfolge: Steuerbefreiung 1430

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 49
Allgemeines Schrifttum zu § 49:

Schrifttum bis 1999: DEBATIN, Beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, BB 1960, 1015; DEBATIN, Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht, DB 1961, 785; RÄDLER/RAUPACH, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München 1966; ENDRISS, Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht noch zeitgemäß?, FR 1968, 338; K. VOGEL, Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DStR 1968, 427; DEBATIN, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277; CLAUSEN, Die beschränkte Steuerpflicht, DStZ 1974, 315; HARTMANN, Die komplexe Struktur der beschränkten Steuerpflicht, DB 1975, 319; BAYER, Das Völkerrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StW 1981, 61; BAYER, Die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht, in BERNARD/GECK/JAENICKE/STEINBERGER (Hrsg.), Völkerrecht als Rechtsordnung, Festschrift für Hermann Mosler, Berlin ua. 1983, 69; EBLING, Rechtsgrundsätze des BFH zum Internationalen Steuerrecht, DB 1983, Beilage 18; LIEDTKE, Beschränkte Steuerpflicht – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671; WASSERMAYER, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49; ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuer ausländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988; ARNDT, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, StW 1990, 364; TRZASKALIK, Marginalien zur Einkommensteuer der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, StW 1990, 380; HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 2, Köln 1993; HOCK/MÜCK, Besteuerung deutscher Einkunftsquellen nach Wohnsitzverlagerung ins Ausland, RIW 1993, 124; MORGENTHAUER, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1993, 258; SCHEFFLER, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, München 1994; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, Frankfurt/Main, Bern, New York 1994; K. VOGEL, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, 361; ECKERT, Die beschränkte Steuerpflicht – Rechtfertigung und Systematik, Diss., Bonn 1995; FLIES, Die Umqualifizierung der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DStZ 1995, 431; PLENKER, Jahressteuergesetz 1996 – Neuregelung der persönlichen Steuerpflicht beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; SCHAUMBURG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, 125; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, München, 2. Aufl. 1996; KOBLENZER, Grundlagen der „beschränkten Steuerpflicht“, BB 1996, 933; LÜDICKE, Neue Entwicklungen zur beschränkten Steuerpflicht, StBKongrRep. 1996, 399 MÖSSNER, Isolierende Betrachtungsweise, in KLEIN/STIHL/WASSERMAYER (Hrsg.), Unternehmen Steuern, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997, 939; KOBLENZER, Die Besteuerung Nichtansässiger – ein historischer Rückblick, IStR 1997, 97; HAHN, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit E-G-Recht, Institut Finanzen und Steuern Heft 378, Bonn 1999; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193.

Schrifttum ab 2000: KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; LEINWEBER/LIPEK, Die beschränkte Einkommensteuerpflicht, NWB 2001, Fach 3, 11551; LABERMEIER, Die Ertragsbesteuerung des Electronic-Commerce im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, Frankfurt am Main ua. 2001; LÜDICKE, Aktuelle Fragen zur beschränkten Steuerpflicht, in SCHAUMBURG/WASSERMAYER/LÜDICKE (Hrsg.), Internationales Steuerrecht – Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts; Außensteuergesetz; Beschränkte Steuerpflicht, Bonn/Berlin 2002, 97 ff.; HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägungen, IWB 2004, Fach 3 Gr. 1, 2003; FISCHER/KLEINEIDAM/WARNEKE, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Berlin, 5. Aufl. 2005; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland,

DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25; K. VOGEL/LEHNER, DBA, Kommentar, 5. Aufl. München 2008; EGE, Beschränkte Steuerpflicht – Systematik und aktuelle Entwicklungen, DStR 2010, 1205; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012.

I. Grundinformation zu § 49

1

§ 49 regelt den Steuergegenstand der beschränkten EStPflicht iSd. § 1 Abs. 4. Er entspricht in seiner Funktion § 2 und grenzt den Umfang der Besteuerung ab für natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und daher beschränkt estpfl. sind. Während Abs. 1 und Abs. 2 die stpfl. Tatbestände abgrenzen, enthält Abs. 3 eine Sondervorschrift zur pauschalierten Ermittlung der inländ. Einkünfte für beschränkt stpfl. Schiff- und Luftfahrtunternehmen. Abs. 4 befreit bestimmte Einkünfte von ausländ. Schiff- und Luftfahrtunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen.

II. Rechtsentwicklung des § 49

2

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Inhaltliche Verankerung der beschränkten StPflcht, die noch nicht als solche bezeichnet wurde, in § 2 Nr. II.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Regelung der beschränkten StPflcht in § 3 mit einem dem heutigen § 49 Abs. 1 vergleichbaren Katalog der inländ. Einkünfte.

VO v. 8.12.1931 (RStBl. 1931, 699): Erweiterung des Katalogs inländ. Einkünfte um Veräußerungsgewinne aus Gewerbebetrieben und inländ. Beteiligungen sowie Einkünfte aus der Überlassung und Verwertung von Urheberrechten.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Umgliederung des Katalogs der beschränkt stpfl. Einkünfte von § 3 in den neuen § 49. Dabei wurden die Vorschriften für die einzelnen Einkünfte im Detail überarbeitet und eine neue Nr. 7 (wiederkehrende Bezüge, soweit sie dem StAbzug unterliegen) eingefügt.

EStÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Ergänzung zu Nr. 5 bezüglich Teilschuldverschreibungen.

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Einfügung eines Abs. 2 bezüglich der Befreiung ausländ. Schiff- und Luftfahrtunternehmen von der beschränkten StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 unter der Voraussetzung, dass der ausländ. Staat, in dem das Schiff- bzw. Luftfahrtunternehmen domiziliert, inländ. Stpfl. eine entsprechende Steuervergünstigung gewährt.

KuponStG v. 25.3.1965 (BGBl. I 1965, 147; BStBl. I 1965, 103): Einbeziehung der Zinsen aus Schuldbuchforderungen und Teilschuldverschreibungen in Abs. 1 Nr. 5.

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Erweiterung des inländ. Besteuerungsanspruchs aufgrund einer Gewinnvermutung bei bestimmten Beförderungseinkünften ausländ. Schiff- und Luftfahrtunternehmen durch Neufassung des Abs. 1 Nr. 2 und des früheren Abs. 2 (heute Abs. 4) sowie Einfügung eines neuen Abs. 2 (heute Abs. 3).

Zweites StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Ergänzung von Abs. 1 Nr. 5 durch Einbeziehung der Einkünfte iSd. § 20 Abs. 2, insbes. aus der Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen. Einfügung der Nr. 9 in Abs. 1: Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland und aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichem, technischem, wissenschaftlichem und ähnlichem Know-how wurden einbezogen, soweit sie nicht bereits unter Abs. 1 Nr. 1–8 fallen. Einfügung eines neuen Abs. 2: Gesetzliche Regelung der sog. isolierenden Betrachtungsweise, die zuvor in stRspr. angewandt worden war. Umgliederung der bisherigen Abs. 2 und 3 (betr. ausländ. Schiffahrt- und Luftfahrtunternehmen) in Abs. 3 und 4.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Erweiterung des Abs. 1 Nr. 5 um die Einbeziehung außerrechnungsmäßiger und rechnungsmäßiger Zinsen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 und Streichung der Begünstigung für in der DDR und in Ostberlin Ansässige.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 betr. Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gesetz zur Neuregelung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestags v. 18.2.1977 (BGBl. I 1977, 297): Einfügung von Abs. 1 Nr. 8a.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Ergänzung von Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a hinsichtlich der Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen; Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c als Folge der Abschaffung der Kuponsteuer unter Einbeziehung von Genussrechten in § 20 Abs. 1 Nr. 1.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Ergänzung des Abs. 1 Nr. 2 um die Buchst. c (Einkünfte der Seeschiffahrt und Luftfahrt aus Pool-Verträgen) und Buchst. d (Erfassung von Einkünften aus künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen im Inland, unabhängig vom Empfänger und vom Vorliegen einer BS); bisheriger Buchst. c (Veräußerungsgewinne) wird zu Buchst. e. Ergänzungen in Abs. 1 Nr. 6 um die Verwertung in einer inländ. Einrichtung und in Abs. 3 durch einen neuen Satz 3 (Gewinnermittlungspflicht für Schiff- und Luftfahrtunternehmen bei Beteiligung an Pool-Einnahmen).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1091; BStBl. I 1988, 224): Ergänzung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a um die Einbeziehung von Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden und Renten aus Rentenschulden und Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (vom 1.1. bis 30.6.1989); Umgliederung der Genussrechte, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind, von Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a; Aufhebung der Ausnahme für Zinsen auf grundbuchlich gesicherte Anleihen und bestimmte Forderungen.

HaushaltsbegleitG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2262; BStBl. I 1989, 19): Abs. 1 Nr. 5: Noch vor Inkrafttreten des StReformG 1990 v. 25.7.1988 werden die Kapitalerträge nach § 43 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b Doppelbuchst. bb–ee von der beschränkten StPflicht ausgenommen. Weitere Einschränkungen bezüglich ausländ. Notenbanken. Einbeziehung der in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a genannten Kapitalerträge auch für den Fall, dass sie von einer inländ. Zweigstelle eines ausländ. Kreditinstituts geleistet werden.

StReformÄndG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Rücknahme der durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 und das HaushaltsbegleitG

1989 v. 20.12.1988 eingeführten Änderungen des Abs. 1 Nr. 5 im Zusammenhang mit der Abschaffung der „kleinen“ KapErtrSt ab 1.7.1989. Hierdurch wurde der vor 1989 geltende Rechtszustand für Kapitalerträge, die nach dem 30.6.1989 zufließen, wiederhergestellt.

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): Ergänzung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c um den Doppelbuchst. cc bezüglich Kapitalerträge aus sog. Tafelgeschäften, die dem Zinsabschlag nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a unterliegen (Kapitalerträge, die nach dem 31.12.1992 zufließen).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Änderungen ab VZ 1994: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e: Anpassung bezüglich verdeckter Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. als Veräußerung in § 17. Einfügung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f: Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten iSd. Nr. 6, die von ausländ. Gewerbetreibenden ohne inländ. BS oder inländ. Vertreter erzielt werden.

Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a: Klarstellung, dass Einnahmen aus Anteilsscheinen an Investmentfonds keine inländ. Kapitaleinkünfte sind, Ausnahme: Tafelgeschäfte. Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. cc: Folgeänderung zur Einfügung der Nr. 8 in § 43 Abs. 1. Abs. 1 Nr. 8: Erweiterung um Gewinne aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung innerhalb der Spekulationsfrist. Abs. 3 Satz 3: Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze bei Beförderungsleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, wenn deutsches Besteuerungsrecht durch ein DBA nicht eingeschränkt ist.

Eisenbahnneuordnungsg v. 27.12.1993 (BGBl. I 1993, 2378; BStBl. I 1994, 136): In Abs. 1 Nr. 4 Ersatz der Wörter „der Deutschen Bundesbahn“ durch die Wörter „des Bundeseisenbahnvermögens“.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a: Einbeziehung von Erträgen aus Tafelgeschäften aus ausländ. Investmentfonds; Erweiterung des Katalogs der Vorschriften, bei denen Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a nicht gilt, um § 37a KAGG (Geldmarkt-Sondervermögen).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Abs. 1 Nr. 4: Zahlungen aus öffentlichen Kassen, wenn das Beschäftigungsverhältnis nicht zum Träger der öffentlichen Kasse besteht. Abs. 1 Nr. 8: redaktionelle Anpassung der Verweisung auf § 23.

Gesetz v. 22.10.1997 (BGBl. I 1997, 2567; BStBl. I 1997, 923): In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Erweiterung auf Tafelgeschäfte persönlich nicht bekannter Gläubiger mit inländ. Finanzdienstleistungsinstituten (§ 1 Abs. 1a KWG) im Zuge der 6. KWG-Novelle.

Drittes Finanzmarktförderungsgesetz v. 24.3.1998 (BGBl. I 1998, 529; BStBl. I 1998, 369): Änderung der Verweisung in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a zur Berücksichtigung der Zulassung neuer Fondstypen durch das KAGG.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d: Ausdehnung der beschränkten StPflicht auf im Ausland ausgeübte, aber im Inland verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen. Abs. 1 Nr. 8: redaktionelle Änderung infolge der Neufassung des § 23.

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Erneute Änderung der Verweisung in Abs. 1 Nr. 8 zur Beseitigung von redaktionellen Fehlern.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Abs. 1 Nr. 5: Erweiterung der Verweisung in Buchst. a auf § 20 Abs. 1 Nr. 9. Ferner Aufhebung von Buchst. b als Folgeänderung zum Systemwechsel vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren. Zeitlicher Anwendungsbereich: für Ausschüttungen, für die bei der ausschüttenden Körperschaft nicht mehr die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist.

Abs. 1 Nr. 8: Änderung der Verweisung auf § 17.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 1 Nr. 4: Erweiterung der beschränkten StPflcht für Vergütungen an Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland; zeitlicher Anwendungsbereich: ab VZ 2002. Abs. 1 Nr. 5: Redaktionelle Folgeänderung zur Änderung des § 38b KAGG; zeitlicher Anwendungsbereich: Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2000 zufließen.

StÄndG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 1 Nr. 3: Erweiterung um Einkünfte, „für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine BS unterhalten wird“. Abs. 1 Nr. 4: Einfügung eines neuen Buchst. d, wonach Entlassungsabfindungen zu den inländ. Einkünften gehören, soweit die Einkünfte aus dem aufgelösten Dienstverhältnis der inländ. Besteuerung unterlegen haben; zeitlicher Anwendungsbereich: ab VZ 2004.

InvestmentmodernisierungsG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676; BStBl. I 2004, 5): In Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b redaktionelle Anpassung aufgrund der Ablösung des KAGG und des AusInvMG durch das InvStG; zeitlicher Anwendungsbereich: ab 1.1.2004.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): In Abs. 1 Nr. 7 Einbeziehung nachgelagert zu besteuerner Renten unabhängig vom StAbzug in die beschränkte StPflcht; zeitlicher Anwendungsbereich: ab dem VZ 2005.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f: Erweiterung der beschränkten StPflcht durch Einbeziehung der Veräußerungsgewinne von in einer inländ. BS oder sonstigen festen Einrichtung verwerteten WG. Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e wurde neu eingefügt und erfasst Arbeitsentgelte von Flugpersonal an Bord eines von einer inländ. Luftfahrtgesellschaft betriebenen Flugzeugs; zeitlicher Anwendungsbereich: ab VZ 2007.

9. ZustandAnpVO v. 31.10.2006 (BGBl. I 2006, 2407): In Abs. 4 wurden die Worte „Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen“ durch „Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung“ ersetzt.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e: Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen bei vorangegangener grenzüberschreitender Verschmelzung bzw. grenzüberschreitendem Anteilstausch, soweit die Anteile beim Erwerb nicht mit dem gemeinen Wert angesetzt worden waren, als Folge der erweiterten Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Umwandlungen durch das UmwStG. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f: Überwiegend redaktionelle Änderung des Satzes 2 durch Verweisung auf die konkreten Vorschriften des KStG bezüglich ausländ. Körperschaften. Abs. 1 Nr. 8: Anpassung entsprechend Nr. 2 Buchst. e Satz 2 an die Änderungen des UmwStG sowie Untergliederung der einzelnen Tatbestände der Nr. 8 in Buchst. a–c; zeitlicher Anwendungsbereich ab VZ 2006 (§ 52 Abs. 57).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 3 redaktionelle Änderung von „vom Hundert“ in „Prozent“.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c: Der bisherige Doppelbuchst. cc wird zum neuen Buchst. d und der Verweis auf § 43 Abs. 1 Satz 1 um die Nr. 9 bis 12 (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, Dividenden- und Zinsscheinen, sonstigen Kapitalforderungen sowie Gewinne aus Termingeschäften) erweitert. In Satz 2 wird der Verweis auf § 20 Abs. 3 angepasst. Abs. 1 Nr. 8: Buchst. c wird aufgehoben, da § 23 Abs. 2 Satz 2 weggefallen ist und die Einkünfte damit Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e unterfallen.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung und Erweiterung des Abs. 1 mit Wirkung ab VZ 2009 durch Aufnahme unterhaltender Darbietungen in Nr. 2 Buchst. d. Erweiterung der Nr. 2 Buchst. f um die Vermietung von inländ. Grundbesitz und von im Inland verwerteten Rechten. Ergänzung der Nr. 5 um einen Buchst. d betr. Tafelgeschäfte. Präzisierung der Nr. 6 als Folge der Erweiterung von Nr. 2 Buchst. f (Nachrangigkeit gegenüber Nr. 1–5). Erweiterung der Nr. 9 (entsprechend der Ergänzung in Nr. 2 Buchst. d) um sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 aus inländ. unterhaltenden Darbietungen. Anfügung einer neuen Nr. 10 zur Erfassung bestimmter sonstiger Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 Satz 1 (Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, soweit sie auf im Inland stfrei gestellten Beiträgen, Leistungen oder Zuwendungen beruhen).

Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Ergänzung der sonstigen Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 7 und 10 durch Einbeziehung von Zahlungen durch ausländ. Zahlstellen, wenn die Beiträge in der Ansparphase ganz oder teilweise durch SA-Abzug gefördert wurden.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Erweiterung von Abs. 1 Nr. 2 um einen Buchst. g, der die StPflicht von Transferentschädigungen für Berufssportler regelt, die an einen inländ. Empfänger gezahlt werden. Es gilt eine Freigrenze von 10000 € pro Transfergeschäft und Jahr.

LSV-NOG v. 12.4.2012 (BGBl. I 2012, 579): In Abs. 1 Nr. 7 wird der Ausdruck „den inländischen landwirtschaftlichen Alterskassen“ durch „der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse“ ersetzt.

Einstweilen frei.

3–4

III. Bedeutung des § 49

1. Rechtssystematische Bedeutung

5

Verbindung zwischen § 1 und § 49: § 1 Abs. 4 knüpft die subjektive beschränkte StPflicht mangels anderer persönlicher Anknüpfungspunkte an das Vorhandensein inländ. Einkünfte iSd. § 49. Entsprechendes gilt auch für die unbeschränkte StPflicht auf Antrag nach § 1 Abs. 3. Damit wird der objektive StTatbestand gleichzeitig Voraussetzung für den subjektiven, was durch den unvollständigen Verweis auf § 1 Abs. 4 im Einleitungshalbsatz des Abs. 1 zum Ausdruck kommt. Der Vorschrift kommt somit eine doppelte Funktion zu (MÖSSNER, FS Flick, 1997, 939 [948 f.]): Zum einen ist sie Sachnorm, indem sie die StTatbestände unter Bezug auf die allgemeinen StTatbestände beschreibt, zum anderen ist sie Kollisionsnorm insoweit, als sie die Aufgabe hat, „die territorialen Anknüpfungspunkte zu umschreiben, nach denen die inländischen von

den nicht inländischen Einkünften abzugrenzen sind“ (BFH v. 13.12.1989 – I R 25/86, BStBl. II 1990, 1056).

Abgeleitete Bestimmung des Steuergegenstands: Der Steuergegenstand in Abs. 1 ist nicht autonom bestimmt, sondern aus dem Einkünftekatalog des § 2 Abs. 1 abgeleitet, was sich auch unmittelbar aus § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 2 ergibt (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.127).

AA KLUGE (Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Rn. M 26), der § 49 Abs. 1 konstitutive Wirkung beimisst, da sein Einkünftekatalog auch zT materiell von dem der §§ 13 ff. abweiche. Tatsächlich enthält § 49 Abs. 1 beispielsweise hinsichtlich der sonstigen Einkünfte (Nr. 7–9) zT sachliche Einschränkungen gegenüber § 22.

Jedenfalls entfaltet § 49 keine über die §§ 13 ff. hinausgehende steuerbegründende Wirkung (BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 11; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 163). Somit ist der Begriff der Einkünfte im Rahmen der beschränkten StPflcht im gleichen Sinne zu verstehen wie bei der unbeschränkten StPflcht (MÖSSNER, FS Flick, 1997, 939 [948]).

Abschließende Aufzählung: Die Aufzählung in Abs. 1 ist abschließend. Dies gilt insbes. für die Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Nr. 5 erfasst nicht alle Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1) und für die sonstigen Einkünfte (Abs. 1 erfasst nur bestimmte Unterarten). Infolge der vom Gesetz angewandten Technik der abschließenden Aufzählung der inländ. Einkünfte in Abs. 1 sowie der Anwendung unterschiedlicher Abgrenzungsmerkmale für den Inlandsbezug bestanden in der Vergangenheit zT erhebliche Besteuerungslücken bei wesentlichen Aktivitäten im Inland (LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 41 zum gewerblichen Grundstücks-handel im Rahmen der sog. Dutch-BV). Diese wurden jedoch im Laufe der Zeit weitgehend geschlossen (s. insbes. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d–g, Nr. 4 Buchst. c und d sowie Nr. 7 und 10).

Zuordnung zu den einzelnen Einkunftsarten: Die Abgrenzung und Zuordnung der Einkünfte zu den einzelnen Einkunftsarten erfolgt nach §§ 13–23. § 49 erweitert den Umfang der stbaren Einkünfte nicht, sondern schränkt ihn durch den zusätzlich geforderten Inlandsbezug ein. Außerdem sind das Verhältnis der einzelnen Einkunftsarten zueinander und die geltenden Rangfolgen zu beachten.

Inländische Anknüpfungsmerkmale: In ihrer Funktion als Kollisionsnorm schränkt die Vorschrift den sachlichen Umfang des StGegenstands der beschränkten StPflcht durch zusätzliche inländ. Anknüpfungsmerkmale ein (BFH v. 13.12.1989 – I R 25/86, BStBl. II 1990, 1056). Die inländ. Anknüpfungsmerkmale sind so gewählt, dass Einkünfte mit besonders enger Verknüpfung zur inländ. Volkswirtschaft durch die deutsche Besteuerung erfasst werden (DEBATIN, BB 1960, 1015; DEBATIN, DB 1961, 785). Ein solcher Bezug ist umgekehrt zur Rechtfertigung des deutschen Steuerzugriffs auch erforderlich (BAYER, StuW 1981, 61 [69]; WASSERMEYER, DStJG 8 [1985], 49 [52]).

Für jede Einkunftsart und innerhalb einzelner Einkunftsarten für bestimmte Unterarten ist der für die beschränkte StPflcht notwendige Inlandsbezug gesondert und in sehr unterschiedlicher Weise festgelegt. Zu den sich hieraus ergebenden Ungereimtheiten vgl. LÜDICKE, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25 (27). Zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 10, zu den einzelnen Anknüpfungsmerkmalen vgl. KOBLENZER, BB 1996, 933.

Isolierende Betrachtungsweise: Nach Abs. 2 müssen im Ausland verwirklichte Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart außer Betracht bleiben, wenn da-

durch inländ. Einkünfte nicht angenommen werden können. Die Vorschrift ergänzt die Abgrenzung der inländ. Einkünfte. Sie greift nur ein, wenn gleichzeitig die sachlichen Voraussetzungen mehrerer Einkunftsarten, nämlich einer Haupt- und einer Nebeneinkunftsart, vorliegen (vgl. Anm. 1205). Dadurch nähert sich die beschränkte StPfl., zusammen mit der beschränkten Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse, in ihrem Charakter einer Objektsteuer an (LIEDTKE, DB 1985, 671; ARNDT, StuW 1990, 364; TRZASKALIK, StuW 1990, 380; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 1). Zur Nichtanwendung in Fällen der Liebhaberei bei beschränkt Stpfl. s. Anm. 1230; vgl. auch BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, mit Anm. GOSCH, DStR 2002, 671, und LÜDICKE, DStR 2002, 671.

Ausländische Einkünfte: § 49 schließt nicht aus, dass inländ. Einkünfte auch ausländ. Einkünfte iSd. § 34d enthalten können (s. Anm. 31). Dies ist zB der Fall, wenn der inländ. BS eines beschränkt Stpfl. nicht aus Deutschland stammende Zins- oder Lizenzentnahmen zuzurechnen sind. Entsprechend der Rangfolge der betroffenen Einkunftsarten sind die genannten Einkünfte vorrangig den gewerblichen Einkünften zuzurechnen und stellen somit inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a dar. Gleichzeitig erfüllen sie jedoch auch die Tatbestandsvoraussetzungen als ausländ. Einkünfte iSd. § 34d. Zur Anrechnung bzw. zum Abzug ausländ. Steuern im Rahmen der beschränkten StPfl. s. § 50 Abs. 3 iVm. § 34c.

Steuerbemessungsgrundlage: Sie ist nach § 2 zu ermitteln. Lediglich für den Sonderfall der inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b enthält § 49 Abs. 3 eine Regelung zur Ermittlung und zur Höhe der Bemessungsgrundlage.

Einstweilen frei.

6–9

2. Verfassungsmäßigkeit

10

Schrifttum: WALTER, Die sog. „isolierende Betrachtungsweise“ bei der Bestimmung der inländischen Einkünfte und des Inlandsvermögens der Ausländer, Diss., Heidelberg 1977; LIEDTKE, „Beschränkte Steuerpflicht“ – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671; WASSERMAYER, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49; MORGENTHALER, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitsatz, IStR 1993, 258.

Abs. 1: Die Rspr. hat bislang keine verfassungsrechtl. Bedenken gesehen (s. Nachweise bei GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 3). Allerdings sind in der Literatur von GOSCH (in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 3) Bedenken geltend gemacht worden, da die Auswahl der Besteuerungsobjekte „mehr oder weniger willkürlich“ sei und „keine schlüssige Sachkonzeption erkennen“ lasse. Im Wesentlichen zielt die Kritik auf die Tatsache, dass aufgrund der abschließenden Aufzählung und unterschiedlichen Abgrenzung der Besteuerungsobjekte in Abs. 1 zum einen Besteuerungslücken zB bei Zinseinkünften und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und zum anderen ungerechtfertigte Unterschiede zwischen einzelnen Einkunftsarten, zB zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit, bestehen (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 4; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 318 f.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.129; zweifelnd vgl. WASSERMAYER, DStJG 8 [1985], 49 [59]). Die in Abs. 1 Nr. 1–9 weisen uE für die einzelnen Einkunftsarten genannten Merkmale inländ. Einkünfte einen ausreichenden Inlandsbezug auf. Ob-

gleich die Abgrenzungsmerkmale für den Inlandsbezug bei den einzelnen Einkunftsarten nicht einheitlich sind und sich hieraus vor allem für Grenzbereiche zwischen gewerblichen, selbständigen und nichtselbständigen Einkünften Unterschiede hinsichtlich des Umfangs der beschränkten StPflcht ergeben können, lässt sich uE daraus kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ableiten (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 63; WASSERMEYER, DStJG 8 [1985], 49 [58]). Der Gesetzgeber kann bei der Abgrenzung der Besteuerungsobjekte auch Gesichtspunkte der praktischen Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs berücksichtigen.

Abs. 2: Auch Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) verstößt uE nicht gegen den verfassungsrechtl. Tatbestandsgrundsatz (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 65 und 842; aA LIEDTKE, DB 1985, 671; WALTER, Die sog. „isolierende Betrachtungsweise“ bei der Bestimmung der inländ. Einkünfte und des Inlandsvermögens der Ausländer, 1977, 38 f.).

Abs. 3: Die Rspr. sieht bezüglich der zwingenden pauschalierten Besteuerung von Einkünften aus Seeschiff- und Luftfahrt nach Abs. 3 auch bei einem nachweislich eingetretenen Verlust keinen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, da ausländ. juristischen Personen die den natürlichen Personen eingeräumten Grundrechte nicht zustehen (BFH v. 24.1.2001 – I R 81/99, BStBl. II 2001, 290), während in der Literatur verfassungsrechtl. Bedenken erhoben werden (LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 432; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.164; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. L 36, s. Anm. 1302).

Abs. 4: Die Befreiungsvorschrift des Abs. 4 ist uE verfassungskonform, weil sie nur ein Anhängsel zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b zur Sicherung der Gegenseitigkeit darstellt.

11 3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Schrifttum: SASS, Gleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, StuW 1988, 362; KAEFER, Steuernachteile für beschränkt steuerpflichtige EG-Bürger nach Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes verfassungswidrig, DStR 1991, 671; SASS, Zum Einfluss der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht, DB 1992, 857; SASS, Beschränkte Steuerpflicht – Verstoß der §§ 49 ff. EStG gegen Art. 52 EWG-Vertrag, DB 1993, 361; THÖMMES, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, DStJG 19 (1996), 81; JANN, Können Betriebsstätten die Vergünstigungen der DBA aufgrund der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 52 EGV erlangen?, IWB 1997, Fach 11 Gr. 2, 279; HAHN, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, Institut Finanzen und Steuern, Heft 378, Bonn 1999; KÖRNER, Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, IStR 2004, 424.

Verschiedentlich wird auf die mangelnde Vereinbarkeit der beschränkten StPflcht mit dem EU-Vertrag (jetzt: AEUV) hingewiesen. Dabei werden insbes. die beschränkte Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des beschränkt Stpfl. sowie der Abzug von Quellensteuern ohne die Möglichkeit einer Veranlagung behandelt. Bezüglich der Vorschriften des § 49 wurde allerdings, soweit ersichtlich, bislang kein Verstoß gegen Unionsrecht festgestellt (vgl. STRUNK in KORN, § 49 Rn. 11).

Der AEUV gewährt Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten (Art. 43) und nach ihrem Recht gegründeten Gesellschaften (Art. 48) Niederlassungsfreiheit in der EU. Diese Freiheit erstreckt sich auch auf deren Agenturen, Niederlassungen

und Tochtergesellschaften (Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EGV), die auch untereinander gleich zu behandeln sind. Dazu grundlegend EuGH v. 28.1.1986 – *Avoir Fiscal*, C-270/83, EuGHE 1986, 273, bestätigt durch EuGH v. 13.7.1993 – *Commerzbank*, C-330/91, EuGHE 1993, I-4017. Die Heranziehung von Steuerausländern mit inländ. BS oder Vertretern zur beschränkten StPfl. nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a stellt keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar.

Zur möglichen EU-Widrigkeit der Benachteiligung einer inländ. BS eines beschränkt Stpfl. aufgrund mangelnder Abkommensberechtigung der BS im Verhältnis zu Drittstaaten s. JANN, IWB 1997 Fach 11 Gr. 2, 279.

Das FG Köln v. 10.7.2013 (10 K 2408/10, EFG 2013, 1674) sieht einen Verstoß gegen Unionsrecht im Zusammenspiel von isolierender Betrachtungsweise iSd. Abs. 2 und der AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 in der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Fassung für Gebäude, die zu einem BV gehören. Ab VZ 2009 entfällt der Verstoß gegen Unionsrecht durch Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f.

4. Vereinbarkeit mit dem Völkerrecht

12

Schrifttum: MÜLLER, Die Zulässigkeit der Erstreckung der deutschen Steuerhoheit auf ausländische Tochtergesellschaften, Diss., München 1969; WEBER-FAS, Völkerrecht und Steuerhoheit, RIW 1979, 585; WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1979; VERDROSS/SIMMA, Universelles Völkerrecht, Berlin, 3. Aufl. 1984; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012; IPSEN, Völkerrecht, München, 5. Aufl. 2008.

Nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts muss die Besteuerung einen räumlichen oder persönlichen Bezug nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1979, 65; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.3) zum besteuerten Staat aufweisen. Die Schranken des allgemeinen Völkerrechts sind dabei weit gezogen (VERDROSS/SIMMA, Universelles Völkerrecht, 3. Aufl. 1984, 781 f.). Als ausreichend werden neben dem Wohnsitz bzw. Sitz, dem Aufenthalt sowie dem Ort der Geschäftsleitung allgemein auch eine BS, die Grundstücksbelegenheit sowie der Tätigkeitsort angesehen (WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1979, 65). Bezüglich der in § 49 genannten Besteuerungsobjekte sind keine Konflikte mit dem allgemeinen Völkerrecht erkennbar.

Einstweilen frei.

13–19

IV. Geltungsbereich des § 49

20

Natürliche Personen: § 49 gilt für beschränkt Estpfl. iSd. § 1 Abs. 4, dh. für natürliche Personen ohne Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland, soweit sie nicht nach § 1 Abs. 3 ggf. iVm. § 1a für die fiktive unbeschränkte StPfl. optiert haben.

Personengesellschaften sind nicht selbst beschränkt stpfl. Vielmehr sind ggf. die Gesellschafter nach ihren jeweiligen persönlichen Verhältnissen mit ihren

mittels der PersGes. im Inland erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb beschränkt stpfl. Eine ausländ. Gesellschaft ist als PersGes. zu behandeln, wenn sie einer inländ. PersGes. entspricht, und zwar unabhängig davon, wie sie in ihrem Heimatstaat behandelt wird. Zur Qualifikation ausländ. PersGes. s. § 15 Anm. 15 ff.; ferner SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011 Rn. 18.66 ff.; PILTZ in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 Rn. 77; LÜDICKE, StbJb. 1997/98, 449 (451 ff.).

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige: Hierunter fallen beschränkt stpfl. natürliche Personen, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten StPflcht als Deutsche mindestens fünf Jahre unbeschränkt estpfl. waren. Sie unterliegen nach § 2 AStG als *lex specialis* einer über § 49 hinausgehenden Besteuerung, s. Anm. 32.

Diplomaten und Konsuln: Trotz inländ. Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts unterliegen natürliche Personen, wenn sie unter die Vorschriften des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen v. 18.4.1961 (BGBl. II 1964, 957; BGBl. II 1965, 147) oder des Wiener Übereinkommens über konsularische Beziehungen v. 24.4.1963 (BGBl. II 1969, 1585, BGBl. II 1971, 1285) fallen, nur mit ihren Einkünften, soweit sie unter § 49 fallen, der beschränkten StPflcht. Dienstbezüge aus ihrer Tätigkeit als Diplomat oder Konsul bleiben jedoch stfrei (s. im Einzelnen § 1 Anm. 37).

NATO-Truppenstatut: Art. X Abs. 2 des NATO-Truppenstatuts v. 19.6.1951 (BGBl. II 1961, 1190, BGBl. II 1963, 745) bestimmt, dass Mitglieder einer Truppe oder eines zivilen Gefolges trotz Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nur mit ihren inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 besteuert werden. Ihre Dienstbezüge bleiben allerdings stfrei (zu Einzelheiten s. § 1 Anm. 35).

Weitere Sonderfälle: Zum Status von EU-Beamten s. § 1 Anm. 38, zu dem von UNO-Bediensteten s. § 1 Anm. 39.

Juristische Personen: Für die beschränkt KStpfl. iSd. § 2 Nr. 1 KStG, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, gilt § 49 über § 8 Abs. 1 KStG ebenfalls. Zur Beurteilung, ob es sich bei der ausländ. Gesellschaft um eine kstpfl. KapGes. oder um eine PersGes., bei der die Gesellschafter unmittelbar stpfl. sind, handelt, s. im Einzelnen § 1 KStG Anm. 26 f. und § 2 KStG Anm. 23 ff.; zur vergleichenden Zusammenstellung in- und ausländ. Gesellschaftsformen innerhalb der EU s. Anlage 2 zu § 43b.

21–29 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 49 zu anderen Vorschriften

30 1. Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 49 zueinander

Innerhalb Abs. 1: Das Verhältnis der Tatbestände innerhalb des Abs. 1 richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften für die Einkunftsarten (§§ 13 ff.; s. § 2 Anm. 87 ff.). Dies hat zur Folge, dass sich einige der Tatbestände gegenseitig ausschließen (Nr. 1, 2, 3 und 4). Andere stehen zueinander im Verhältnis der Subsidiarität (Nr. 5, 6, 7, 8 und 9 in Bezug auf Nr. 1 bis 4). Soweit § 49 die Einkunftsarten in unterschiedliche Einkunftsunterarten mit jeweils eigenen Inlandsanknüpfungsmerkmalen unterteilt (zB Nr. 2 Buchst. a–g), bestimmt sich deren Verhältnis zueinander aus § 49; s. Anm. 140 (für Nr. 2), DEBATIN, BB 1960, 1015 (1017).

Verhältnis von Abs. 2 zu Abs. 1: Für die Abgrenzung sind grds. in- und ausländ. Besteuerungsmerkmale heranzuziehen. Dabei bleiben nach der isolierenden Betrachtungsweise (Abs. 2) im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale dann außer Betracht, wenn bei ihrer Berücksichtigung keine inländ. Einkünfte iSv. Abs. 1 angenommen werden könnten. Vgl. im Einzelnen Anm. 1200 ff.

Verhältnis von Abs. 3 zu Abs. 1: Die in Abs. 3 gesetzlich bestimmte Bemessungsgrundlage weicht vom Nettoprinzip des EStG ab und gilt für Einkünfte aus bestimmten Beförderungsleistungen nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, auch wenn diese im Rahmen einer inländ. BS erzielt werden. Ausgeschlossen sind Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c.

Verhältnis von Abs. 4 zu Abs. 1 und 2: Nach Abs. 4 sind bestimmte unter Abs. 1 bzw. 2 fallende beschränkt stpfl. Einkünfte aus dem Betrieb von Schiffen oder Flugzeugen sfrei gestellt.

2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

31

Schrifttum: LÜDICKE, Die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, StbKongrRep. 1994, 217; BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmenssteuerreform 2008, Köln 2007; TÖBEN/FISCHER, Die Zinsschranke – Regelungskonzept und offene Fragen, BB 2007, 974; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; GROTHERR, Funktionsweise und Zweifelsfragen der neuen Zinsschranke 2008, IWB 2007, Fach 3 Gr. 3, 1489.

§ 4h: Die Anwendung der Zinsschranke ist bei beschränkt stpfl. Einkünften nicht ausgeschlossen. Sie kommt für Einkünfte aus einer inländ. LuF iSd. Abs. 1 Nr. 1, aus Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und f sowie aus selbständiger Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 in Betracht. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/4841, 54) soll sie allerdings für die Kapitalausstattung von BS im Verhältnis zum Stammhaus nicht gelten. Vielmehr sollen die Grundsätze des BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.5 weiterhin anwendbar sein; glA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 115; GROTHERR, IWB 2007, Fach 3 Gr. 3, 1489, 1496; BRON, IStR 2008, 14 (15); aA TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 974, die eine Anwendung der Zinsschranke bei inländ. BS nicht ausschließen. Die Zinsschranke kann uE jedenfalls auch bei Berücksichtigung der BS-VG in Bezug auf die inländ. BS eines beschränkt Stpfl. zur Anwendung kommen, wenn zB infolge eines anzuerkennenden Verlusts das EBITDA nicht zum vollen Zinsabzug ausreicht. Entsprechendes gilt uE auch für die Einkünfte aus LuF iSd. Abs. 1 Nr. 1, für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (vgl. § 4h Anm. 26 sowie BRON, IStR 2008, 14 [16]) sowie für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2. Fraglich ist allerdings, welches der relevante Betrieb für die Anwendung der Zinsschranke ist, die inländ. BS oder Tätigkeit oder der gesamte in- und ausländ. Betrieb. Im Übrigen bildet die inländ. BS in den Fällen, in denen sie als Organträger dient, zusammen mit den zum Organkreis gehörenden Organgesellschaften einen Betrieb iSd. § 4h iVm. § 8 Abs. 1 KStG, vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 122 f.

§ 50 und § 50a: Die Anwendung dieser Vorschriften setzt beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 49 voraus (vgl. zum Verhältnis von § 50a Abs. 4 zu § 49 Abs. 1 Nr. 3 BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511 [512]; v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, Liebhaberei).

§ 50d: Auch diese Bestimmung setzt für die in Abs. 1 bis 7 geregelten Tatbestände die Existenz beschränkter StPflcht voraus, knüpft also insoweit an eine dem Grunde nach sich aufgrund von § 49 ergebende Verwirklichung bestimmter Tatbestandsmerkmale an. Hinsichtlich der Abs. 8 bis 11 ist die Vorschrift für beschränkt Stpfl. nicht einschlägig.

§ 34d ist Parallelvorschrift zu § 49 für unbeschränkt Stpfl. mit ausl. Einkünften. Beide Vorschriften ähneln sich stark. Sie ergänzen sich allerdings nicht komplementär. Es gibt nämlich Einkünfte, die weder zu den inl. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 noch zu den ausl. Einkünften iSd. § 34d gehören.

Umgekehrt können Einkünfte zugleich inl. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 und ausl. Einkünfte iSd. § 34d sein, wenn sich die jeweiligen Anknüpfungsmerkmale nicht gegenseitig ausschließen (s. LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 230).

Beispiele: Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen, die im Inland dinglich gesichert sind und deren Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausl. Staat hat; Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit, die in einem ausl. Staat ausgeübt und im Inland verwertet wird.

Soweit inl. Einkünfte gleichzeitig auch ausl. iSd. § 34d sind, sieht § 50 Abs. 3 die Möglichkeit vor, unter bestimmten Voraussetzungen ausl. Steuern auch bei beschränkt Stpfl. anzurechnen oder abzuziehen (vgl. § 50 Anm. 400 ff.).

32 3. Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze

Schrifttum zum Verhältnis zu §§ 2, 5 AStG: MÖSSNER, Verlustverrechnung bei Zusammentreffen von beschränkter und erweitert beschränkter Steuerpflicht, FR 1980, 277; SCHAUHOF, Der Umfang der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht bei gewerblich tätigen Handelsvertretern, Unternehmensberatern, Fotomodellen, Sportlern und anderen umherreisenden Unternehmern, IStR 1995, 108; WASSERMAYER, Kann die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht gegenüber der normal beschränkten vorteilhafter sein?, IStR 1996, 30; SCHAUMBURG, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369; WASSERMAYER, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, IStR 2001, 113.

Schrifttum zum Verhältnis zu § 42 AO: CREZELIUS, Beschränkte Steuerpflicht und Gestaltungsmissbrauch, DB 1984, 530; PILTZ, Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerumgehung, BB 1987, Beilage 14; HAARMANN (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 4, Köln 1994; K. VOGEL, Künstlergesellschaften und Steuerumgehung, StuW 1996, 248; HUNDT, Entwicklung des deutschen Missbrauchsverständnisses bei grenzüberschreitenden Gestaltungen, in BURMESTER/ENDRES (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Helmut Debatin, München 1997, 153; FÜGER/RIEGER, Ende des Mythos der Monaco-Entscheidung – Anmerkungen zu den Entscheidungen des BFH vom 21.12.1994, 28.8.1997 und 29.10.1997, IStR 1998, 353; STOSCHEK/SOMMERFELD, Einschaltung ausländischer Gesellschaften bei Direktinvestitionen in Deutschland – Anmerkungen zu den BFH-Urteilen in RIW 1998, 334 und RIW 1998, 415, RIW 1998, 948; FOCK, Unternehmenssteuerreform und beschränkte Steuerpflicht; RIW 2001, 108.

§§ 2, 5 AStG (erweiterte beschränkte Steuerpflicht):

§ 2 AStG erweitert den sachlichen Umfang der beschränkten StPflcht dahingehend, dass die betroffenen Personen über § 49 hinaus mit allen Einkünften beschränkt stpfl. werden, soweit sie nicht ausl. Einkünfte iSd. § 34d Abs. 1 darstellen (erweiterte Inlandseinkünfte, vgl. BFH v 19.12.2007 – I R 19/06, IStR 2008, 330 mwN). Zum Umfang der erweiterten beschränkten StPflcht s. Anwendungsschreiben des BMF v. 14.5.2004 (BStBl. I 2004 Sonder-Nr. 1, 3 – Tz.

2.5.0). Entsprechend erweitert § 5 AStG die beschränkte StPflcht in den Fällen, in denen Einkünfte iSd. § 2 AStG über eine zwischengeschaltete Gesellschaft erzielt werden.

Nach hM ist § 2 AStG gegenüber § 49 EStG die speziellere Regelung (BFH v. 3.11.1982 – I R 3/79, BStBl. II 1983, 259; v. 19.12.2007 – I R 19/06, IStR 2008, 330). Beide Vorschriften unterscheiden sich hinsichtlich Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen. § 2 AStG vermag die Rechtsfolge für nach § 49 „einfach“ beschränkt stpfl. Einkünfte nicht zu erweitern. In der Veranlagung nach § 2 Abs. 5 AStG sind deshalb nach § 49 beschränkt stpfl. Einkünfte insoweit nicht einzubeziehen, als sie dem StAbzug unterliegen.

Allerdings ist auch eine allein auf § 2 AStG gestützte StPflcht denkbar, wenn der Stpfl. (nur) Einkünfte bezieht, die weder ausländ. iSv. § 34d noch inländ. iSv. § 49 sind (s. BFH v. 30.8.1995 – I R 10/95, BStBl. II 1995, 868, mit dem Beispiel der nicht besicherten Darlehenszinsen).

§ 6 AStG (Wegzugsbesteuerung): Soweit Einkünfte, die bei Wegzug nach § 6 AStG besteuert worden waren, im Rahmen einer späteren tatsächlichen Veräußerung der Anteile an einer inländ. KapGes. gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e beschränkt stpfl. Einkünfte auslösen, wird die doppelte Besteuerung des Werts der Anteile im Inland durch die Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG vermieden (vgl. R 49.1 Abs. 4 EStR).

§§ 7–14 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung): §§ 7–14 AStG gelten nicht für beschränkt Stpfl. (§ 7 Abs. 1 AStG). Das Anwendungsschreiben zum AStG (BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3) geht in Tz. 7.0.3 davon aus, dass §§ 7–14 AStG eine beschränkte StPflcht der ausländ. Zwischengesellschaft hinsichtlich ihrer Inlandseinkünfte und ihres Inlandsvermögens unberührt lassen. Zur möglichen Hinzurechnungsbesteuerung bei beschränkt stpfl. Zwischengesellschaften, wenn keine GewSt anfällt, vgl. GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 7 mwN. Die aufgrund der beschränkten StPflcht erhobene Steuer wird nach § 12 AStG auf die deutschen Steuern vom Hinzurechnungsbetrag angerechnet.

InvStG: Siehe Anm. 1015.

§ 42 AO: Der BFH hält § 42 AO in stRspr. bei beschränkt Stpfl. für anwendbar (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235, 237, mwN; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163; v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978), desgleichen auch die hM (vgl. PILTZ, BB 1987, Beilage 14, 6; WASSERMAYER, DStJG 8 [1985], 49 [72]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 42 AO Rn. 19; aA CREZELIUS, DB 1984, 530). Allerdings wird der für missbräuchliche Gestaltungen zur Verfügung stehende Raum für beschränkt Stpfl. wegen der einschränkenden inländ. Anknüpfungspunkte regelmäßig enger sein als für unbeschränkt Stpfl. (vgl. auch LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 170).

Einstweilen frei.

33–40

4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

41

Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen: Nach allgemeiner Ansicht (vgl. BFH v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 72 f.; MENCK in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA-Kommentar, Teil 1 Abschn. 2 Rn. 58 f.; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 6; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung,

7. Aufl. 2011, 83f.) können DBA nur bereits nach nationalem Recht bestehende Besteuerungsrechte der vertragschließenden Staaten einschränken, nicht jedoch begründen. Soweit nach einem anwendbaren DBA Deutschland das Besteuerungsrecht zugewiesen wird, bedarf es zur Begründung der konkreten sachlichen StPfl. bei beschränkt StPfl. inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 und 2. Insofern stellt § 49 die Begründung des Steueranspruchs in sachlicher Hinsicht auch bei Anwendung eines DBA dar. Dies gilt auch, soweit ein DBA eine Rückfallklausel oder *switch over*-Klausel enthält, vgl. BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394. Durch das JStG 2010 wird die FinVerw. mit Wirkung ab dem 1.1.2010 ermächtigt, mit Zustimmung des BRats RechtsVO zur Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen zu erlassen; s. auch BMF v. 13.4.2010, BStBl. I 2010, 353.

Einkunftsarten: Die abkommensrechtl. Einkunftsarten sind nicht deckungsgleich mit denen des § 49 Abs. 1. Während das innerstaatliche Recht sieben Einkunftsarten kennt, enthält das OECD-MA 15 Einkunftsarten (Art. 6–8, 10–21). Im Verhältnis der abkommensrechtl. Einkunftsarten untereinander geht der speziellere Artikel dem allgemeineren vor (vgl. auch FW, IStR 1996, 83).

Drittlandseinkünfte: Die Schrankenwirkung der DBA greift jedoch nicht für beschränkt stpfl. Einkünfte ein, die aus einem Drittland stammen (zB Einkünfte aus Beteiligungen an einer drittländ. KapGes.). Diese sind nicht aufgrund eines bestehenden deutschen DBA stfrei, vielmehr bleibt der deutsche Steueranspruch bezüglich dieser ausländ. Einkünfte unter Beachtung von § 34c iVm. § 34d uneingeschränkt erhalten (vgl. hierzu aus österreichischer Sicht JANN, IWB 1997, Fach 11 Gr. 2, 279, der hierin eine unionsrechtl. nicht zu rechtfertigende Diskriminierung sieht, soweit der beschränkt StPfl. in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist).

Ansässigkeitsregelungen der Doppelbesteuerungsabkommen gelten nur für die Anwendung des jeweiligen DBA und haben deshalb keinen Einfluss auf den Status einer Person als beschränkt oder unbeschränkt StPfl. Sie sind aufgrund der eigenständigen Begriffsdefinitionen und Auslegungen der einzelnen DBA nicht deckungsgleich mit denen der beschränkten StPfl. Insbesondere kann ein beschränkt StPfl. im Inland ansässig iSd. anwendbaren DBA sein und umgekehrt. Im Einzelnen s. § 1 Anm. 34.

Vorrang: DBA gehen als Spezialregelungen dem innerstaatlichen StRecht vor (§ 2 AO). Die veranlagende FinBeh. hat die Einschränkung aufgrund des DBA von Amts wegen zu beachten; eines Antrags des StPfl. bedarf es insoweit nicht. Der StPfl. hat auch kein Wahlrecht (s. FG Köln v. 20.3.2008 – 15 K 2852/01, EFG 2008, 1187, rkr., zum Verhältnis des § 5 Abs. 2 UmwStG 1995 zum DBA Schweiz).

42–49 Einstweilen frei.

VI. Ermittlung inländischer Einkünfte

50 1. Grundsätze zur Ermittlung inländischer Einkünfte

Pflicht zur Ermittlung besteht nur insoweit, als inländ., dh. stbare Einkünfte vorliegen (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260, mit Anm. FW, IStR 1998, 213). Dies gilt auch im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte, soweit sie den beschränkt stpfl. Gesellschafter einer

inländ. PersGes. mit ausländ. Einkünften betrifft (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663).

Ermittlung nach allgemeinen Vorschriften: § 49 enthält, abgesehen vom Sonderfall des Abs. 3, keine Regelungen zur Ermittlung der beschränkt stpfl. Einkünfte. Daher sind die inländ. Einkünfte iSd. beschränkten StPflcht nach den allgemeinen Vorschriften als Gewinn (Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1–3) bzw. als Überschuss der Einnahmen über die WK (Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 4–10) nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln; vgl. Fock, RIW 2001, 108 (110).

Für beschränkt stpfl. Land- und Forstwirte s. Anm. 138; beschränkt stpfl. Gewerbetreibende s. Anm. 240 ff.; beschränkt stpfl. Selbständige s. Anm. 696; beschränkt stpfl. ArbN s. Anm. 795.

Nach § 50 Abs. 1 Satz 1 sind BA und WK grds. abziehbar, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen (s. im Einzelnen § 50 Anm. 38). Soweit die StErhebung durch abgeltende Abzugsteuern nach § 50 Abs. 2 Satz 1 erfolgt, sind nur die Einnahmen als deren Bemessungsgrundlage festzustellen (s. dazu im Einzelnen § 50 Anm. 193).

Währungsumrechnung: Die inländ. Einkünfte sind in Euro (bis zum 31.12.2001 in DM) zu ermitteln. Auf ausländ. Währung lautende Beträge sind grds. im Zeitpunkt des stl. relevanten Zu- bzw. Abflusses bzw. der bilanzrechtl. Entstehung des steuerungsrelevanten Geschäftsvorfalles umzurechnen (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57). Dabei ist bei Einnahmen der jeweilige Geldkurs und bei BA/WK der Briefkurs zugrunde zu legen (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.8.2.1 f.; s. auch § 6 Anm. 10). Soweit eine Kurssicherung bei einzelnen Geschäften durchgeführt wurde, kann ggf. der durch das Sicherungsgeschäft fixierte Währungskurs zugrunde zu legen sein.

Werden zahlreiche Vorgänge in Fremdwährung abgewickelt oder werden bei einer inländ. BS die laufenden Bücher in Fremdwährung geführt, kann nach der Rspr. ein vereinfachtes Umrechnungsverfahren gewählt werden, wenn dies im Einzelfall nicht zu einem Verstoß gegen die (deutschen) GoB führt (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; vgl. auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.8.1 Abs. 2).

Einstweilen frei.

51–52

2. Vorbereitende und nachträgliche Einkünfte

53

Schrifttum: HALFAR, Betriebsstättenbesteuerung; IWB 1993, Fach 3 Deutschland Gr. 1, 1393; KUMPF/ROTH, Einzelfragen der Ertragszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen; DB 2000, 787; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; WASSERMAYER, Das Besteuerungsrecht für nachträgliche Einkünfte im internationalen Steuerrecht, IStR 2010, 461; WASSERMAYER, Nachträgliche „ausländische“ Einkünfte, IStR 2011, 361.

Nachträgliche Einnahmen: Auch bei beschränkter StPflcht gilt § 24 Nr. 2, dh., nachträgliche Einnahmen führen ebenfalls zu inländ. Einkünften. Dies ergibt sich aus dem das StRecht durchziehenden Veranlassungsgrundsatz und gilt nicht nur bezüglich Abs. 1 Nr. 3 und 4, wo dies der Wortlaut widerspiegelt („...

ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist“; s. Anm. 677 und 746), sondern auch bezüglich Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.37; KUMPF/ROTH, DB 2000, 787; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 4147 f.; aA WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Rn. 5.18; WASSERMEYER, IStR 2011, 361, der im Wesentlichen darauf abhebt, dass Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nach seinem Wortlaut gegenwartsbezogen ist. Kritisch zum nicht abgestimmten Wortlaut der Anknüpfungsmerkmale im Hinblick auf ihre zeitliche Dimension LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 128. Ferner s. Anm. 341).

Vorweg oder nachträglich entstandene Ausgaben sind zu berücksichtigen, wenn und soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1); vgl. BFH v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756; LÜDICKE, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25 (28).

FG Köln v. 20.9.1995 (12 K 2559/92, EFG 1995, 1110, rkr.) lehnt es für die GewSt ab, vorbereitende BA zum Erwerb einer inländ. BS gewerbeertragsmindernd zu berücksichtigen. Wegen des Objektsteuercharakters der GewSt ist diese Entscheidung uE nicht auf die ESt übertragbar.

Vergebliche Aufwendungen: Fallen BA/WK im Hinblick auf eine geplante Begründung der beschränkten StPflcht an, ohne dass diese tatsächlich realisiert wird, können vergebliche BA/WK uE nicht als negative inländ. Einkünfte berücksichtigt werden, da der Tatbestand, an den Abs. 1 die Besteuerung knüpft, gerade nicht verwirklicht wurde, vgl. WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 48; LÜDICKE, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25 (28); WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, 316. Anders GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 107 mit Bezug auf BFH v. 28.4.1983 (IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566) und ihm folgend FG Bremen v. 14.6.2012 – 1 K 122/10 (6), IStR 2013, 887, nrkr., mit Anm. MÖSSNER (Az. BFH I R 56/12), allerdings betr. vergebliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der gescheiterten Errichtung einer ausländ. BS.

Verlustabzug: Ein etwaiger Verlust kann nach § 10d abgezogen werden, wenn er mit inländ. Einkünften wirtschaftlich in Zusammenhang steht, was bei vorbereitenden BS-Aufwendungen der Fall ist (§ 50 Anm. 38; aA wohl HALFAR, IWB 1993, Fach 3 Deutschland Gr. 1, 1393 [1408]: Gründungsaufwendungen einer BS sollen stl. erst zu berücksichtigen sein, wenn die beschränkte StPflcht durch Existenz einer BS beginnt).

Wechsel der Steuerpflicht: Siehe § 50 Anm. 38.

54–59 Einstweilen frei.

60

VII. Verfahrensfragen

Zuständigkeiten: Nach § 19 Abs. 2 Satz 1 AO ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen des beschränkt Stpfl. bzw. dessen wertvollster Teil befindet. Maßgeblich sind insoweit die stl. Werte. Soweit Vermögen im Inland nicht gegeben ist (ua. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e, Nr. 3 oder 4, 7–10), ist nach § 19 Abs. 2 Satz 2 AO das FA örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Dies gilt auch für Grenzgänger-ArbN; vgl. KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 19 AO Rn. 8. Entsprechendes gilt nach § 20 Abs. 3, 4 AO für beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Mitwirkungspflichten:

► *Anzeigepflicht nach § 138 Abs. 1 AO* besteht bei Eröffnung, Verlegung oder Aufgabe eines Betriebs oder einer BS oder einer freiberuflichen Tätigkeit. Diese Pflicht besteht auch für beschränkt stpfl. natürliche Personen. Adressat der Anzeige ist für Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende die Gemeinde, die ihrerseits das zuständige FA unverzüglich zu unterrichten hat. Beschränkt stpfl. Freiberufler haben dem nach § 19 Abs. 2 AO zuständigen FA die Tätigkeitsaufnahme anzuzeigen.

► *Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften* gelten nur, soweit inländ. Einkünfte gegeben sind. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb s. Anm. 172. Im Übrigen ergeben sich originär stl. Buchführungspflichten nach § 141 AO für die inländ. Einkünfte aus LuF, aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Arbeit, wenn die dort genannten Grenzen überschritten werden (dies gilt isoliert für die inländ. Betriebsteile, vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Weitere Aufzeichnungspflichten sowie Aufbewahrungs- und Ordnungsvorschriften ergeben sich aus §§ 143–147 AO.

► *Steuerklärungspflichten:* Beschränkt Stpfl. sind zur Abgabe von StErklärungen verpflichtet (§ 25 Abs. 3) soweit die Steuer nicht nach § 50 Abs. 2 durch StAbzug nach §§ 43 bzw. 50a als abgegolten gilt (vgl. § 50 Anm. 193).

► *Aufbewahrungspflichten:* Der Verlustabzug nach § 10d setzte bei beschränkter StPflicht nach § 50 Abs. 1 Satz 3 voraus, dass sich der Verlust aus im Inland aufbewahrten Unterlagen ergab. Diese Voraussetzung ist mit dem JStG 2009 entfallen (s. § 50 Anm. 35).

Art der Steuererhebung: Soweit die Steuer nicht im Wege des StAbzugs nach § 50a als LSt oder als KapErtrSt einbehalten wird (s. § 50 Anm. 190–192), ist sie im Rahmen der Veranlagung unter Beachtung der Besonderheiten des § 50 zu erheben.

Option für unbeschränkte Steuerpflicht ab Veranlagungszeitraum 1996: EU-/EWR-Staatsangehörige können bei Vorliegen der in § 1a genannten Voraussetzungen für die auf inländ. Einkünfte begrenzte unbeschränkte StPflicht optieren und dadurch Familienvergünstigungen in Anspruch nehmen (s. § 1a Anm. 25 ff.; KUMPF/ROTH, StuW 1996, 259, mwN; PLENKER, DB 1995, 2135 [2137]).

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht: Die innerhalb eines VZ während der beschränkten EStPflicht erzielten inländ. Einkünfte sind mit den während der unbeschränkten EStPflicht erzielten Einkünften zusammenzurechnen und es ist eine gemeinsame Veranlagung durchzuführen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1996; s. im Einzelnen Vor §§ 1, 1a Anm. 50). Zum Wegfall der StPflicht bei Wegzug eines Grenzpendlers hinsichtlich des nach dem Wegzug gezahlten Weihnachtsgelds für eine im Ausland ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit vgl. FG Ba.-Württ. v. 25.10.2001 – 14 K 21/97, EFG 2002, 125, rkr. Zum Progressionsvorbehalt beim Wechsel der StPflicht s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302, sowie Anm. WASSERMAYER, IStR 2002, 289, mwN. Bis zum VZ 1995 waren bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter StPflicht sowie umgekehrt zwei Veranlagungen durchzuführen.

Widerstreitende Festsetzung in- und ausländischer Steuern: Werden im Rahmen der beschränkten StPflicht Einkünfte erklärt und vom FA durch bestandskräftigen StBescheid festgesetzt, die tatsächlich nicht der inländ. Besteuerung unterliegen und im Ansässigkeitsstaat des Stpfl. erklärt und besteuert wur-

den, kann darin nach BFH v. 9.5.2012 (I R 73/10, BStBl. II 2013, 566) eine widerstreitende StFestsetzung iSd. § 174 Abs. 1 AO liegen. Dies soll jedenfalls für den Fall gelten, dass ein DBA anzuwenden ist, denn die Vorschriften der DBA seien Bestandteil der materiellen Rechtslage, die bei der widerstreitenden Festsetzung zu beachten sei.

61–99 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Inländische Einkünfte iSd. beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4**

I. Abgrenzung der Einkünfte (Abs. 1 einleitender Satzteil)

100 **1. Inländische Einkünfte**

Einkünfte: § 49 knüpft an die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 an; s. § 2 Abs. 1 Satz 1 und die Klammerhinweise bei den einzelnen Nummern des Abs. 1 (s. § 2 Anm. 81). Die inländ. Einkünfte sind Teil der in § 2 Abs. 1 Satz 1 definierten Einkünfte und können nicht über diese hinausgehen; s. BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 (368).

Der Begriff „Einkünfte“ ist im EStG nicht definiert, wird aber als Einnahme- oder Aufwendungsüberschuss vorausgesetzt; s. im Einzelnen § 2 Anm. 53.

Inland: Das EStG enthält – außer der Einbeziehung des Festlandssockels unter bestimmten Voraussetzungen – keine Definition des Inlandsbegriffs; s. im Einzelnen § 1 Anm. 57 und 97 ff.

Inländisch ist nicht für alle Einkunftsarten einheitlich definiert, sondern dient als Oberbegriff für die bei den einzelnen Einkunftsgruppen notwendigen inländ. Anknüpfungsmerkmale. Zur Systematisierung dieser Anknüpfungsmerkmale vgl. KOBLENZER, BB 1996, 933 (935).

101–108 Einstweilen frei.

109 **2. Einkünfte iSd. beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4**

Nach dem Wortlaut bezieht sich der Einleitungssatz auf beschränkt StPfl., dh. auf natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt, jedoch inländ. Einkünfte iSv. § 49 haben; s. § 1 Anm. 336. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 unterliegen dann die Einkünfte, die der beschränkt StPfl. als inländ. Einkünfte während seiner beschränkten StPfl. erzielt, der ESt; s. § 2 Anm. 81.

Über seinen Wortlaut hinaus gilt § 49 auch für nicht im Inland ansässige Personen, wenn sie auf Antrag und unter den in § 1 Abs. 3 genannten Voraussetzungen als unbeschränkt stpfl. behandelt werden. Die Wirkung der unbeschränkten StPfl. nach § 1 Abs. 3 beschränkt sich auf deren „inländische Einkünfte im Sinne von § 49“ (§ 1 Abs. 3 Satz 1).

Dagegen bezieht sich die erweiterte beschränkte StPfl. des § 2 AStG nicht auf die Definition der inländ. Einkünfte in § 49 Abs. 1, sondern schafft eine eigene

Bemessungsgrundlage: alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 abzgl. der ausländ. Einkünfte iSd. § 34c Abs. 1 (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG).

Einstweilen frei.

110

3. Abschließende Aufzählung

111

Durch das Wort „sind“ ist die Aufzählung in Abs. 1 abschließend. Nur die in Abs. 1 Nr. 1–10 aufgezählten Einkünfte sind inländ. im Sinne der beschränkten EStPflcht. Andere Einkünfte mit Inlandsbezug lösen keine deutsche beschränkte StPflcht aus; s. SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 107 ff. mwN.

Einstweilen frei.

112–119

II. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft gem. §§ 13, 14 (Abs. 1 Nr. 1)

Schrifttum: DEBATIN, Die Land- und Forstwirtschaft im Spiegel des Internationalen Steuerrechts, DB 1988, 1285.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1

a) Grundinformation

120

Die Vorschrift wurde bereits mit dem EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) eingeführt. Sie entsprach wörtlich (bis auf den Klammerzusatz) der heutigen Version.

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

aa) Stellung innerhalb des § 49

121

Im Allgemeinen s. Anm. 30. Zur Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder von Betriebsteilen s. Anm. 133.

bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

122

In den meisten DBA sind die Einkünfte aus LuF nicht gesondert geregelt. Es gelten die Regelungen für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6, 13 OECD-MA; ausdrücklich zum DBA-USA: BFH v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104; s. auch GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 10). Danach hat idR der Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht.

Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe fallen dagegen im Regelfall nicht unter Art. 6, 13 OECD-MA, sondern grds. unter Art. 7 OECD-MA (vgl. REIMER in VOGEL/LEHNER, Art. 6 OECD-MA Rn. 41). Nur soweit eine Nutzung des Bodens im Vordergrund steht, ist Art. 6 anwendbar (vgl. REIMER in VOGEL/LEHNER, Art. 6 OECD-MA Rn. 35).

c) Verfahrensfragen

123

Die Besteuerung erfolgt im Wege der Veranlagung. Verluste sind im Rahmen von § 50 Abs. 1 Satz 3, § 10d zu berücksichtigen. Die ermäßigten StSätze bei außerordentlichen Einkünften aus Holznutzung nach § 34b gelten grds. auch für

beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 1 Satz 3). § 34c Abs. 1–3 ist dagegen nur anzuwenden, wenn auch ein inländ. Betrieb vorliegt (§ 50 Abs. 3).

Ein StAbzug ist nicht vorgesehen. Dem FA steht die Möglichkeit offen, den StAbzug nach § 50a Abs. 7 anzuordnen.

124–129 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1

130 a) Land- und Forstwirtschaft

Begriff: Der Klammerverweis in Abs. 1 Nr. 1 stellt klar, dass sich der Begriff der LuF entsprechend den Regelungen bei unbeschränkt Stpfl. nach § 13 bestimmt, dh., alle in § 13 genannten Tatbestandsmerkmale müssen erfüllt sein. Zur zT recht schwierigen Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 13 Anm. 166. Zur isolierenden Betrachtungsweise s. Anm. 1245.

Einzelfälle: Die Ausbildung von Renn- und Turnierpferden kann LuF darstellen (BFH v. 31.3.2004 – I R 71/03, BStBl. II 2004, 742). Die Jagd fällt dagegen nur unter diese Vorschrift, wenn sie im Rahmen eines inländ. land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt wird (vgl. WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 52).

131–132 Einstweilen frei.

b) Im Inland betrieben

133 aa) Betrieb

Definition: Bei dem Betrieb einer LuF handelt es sich um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens und Verwertung der dadurch gewonnenen tierischen und pflanzlichen Erzeugnisse (HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 5).

Betrieb: BFH v. 17.12.1997 (I R 95/96, BStBl. II 1998, 260) hat die Frage, ob Abs. 1 Nr. 1 die inländ. Grundstücke als Teil eines ausländ. land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder einen selbständigen inländ. Betrieb versteht, offen gelassen. Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, dass ein im Inland selbständiger Betrieb im Sinne einer Organisationseinheit nicht erforderlich ist (HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 17). Die Steuerbarkeit sei jedenfalls auf die Einkünfte aus LuF beschränkt, die aus den im Inland belegenen Grundstücken erzielt werden, s. Anm. 134.

Betreiber: Von wem die LuF betrieben wird (Eigentümer, Pächter, Mieter, Nießbraucher), ist unbeachtlich (glA Gosch in KIRCHHOF XIII, § 49 Rn. 8; Loschelder in SCHMIDT XXXIII, § 49 Rn. 18; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 13; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 53; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 60). Ebenfalls nicht erforderlich ist, dass der beschränkt Stpfl. irgendeine Tätigkeit persönlich ausübt, er kann dies durch Angestellte oder andere Beauftragte tun (DEBATIN, DB 1988, 1285). Es ist vielmehr entscheidend, wer die unternehmerische Disposition und Verantwortung trägt (HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 13).

Auch eine Mitunternehmerschaft kann Betreiber einer LuF sein (DEBATIN, DB 1988, 1285).

Verpächter: Bis zur Betriebsaufgabe ist auch der Verpächter Betreiber der LuF (vgl. Anm. 1245; § 13 Anm. 84). Danach erzielt er Einkünfte aus Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 oder Nr. 6. Zur Abgrenzung s. Anm. 594. Zur Betriebsaufgabe

vgl. BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521.

bb) Inlandsbezug

134

Darüber hinaus muss die Tätigkeit im Inland betrieben werden. Dies ist der Fall, wenn die bewirtschafteten Grundstücke im Inland belegen sind (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Andere Anknüpfungspunkte sind nicht notwendig, um die beschränkte StPflicht zu begründen. Unbeachtlich sind damit der Ort der Geschäftsleitung, der Wohnsitz des Betreibers oder Eigentümers, die Hofstelle oder, ob sich das bewegliche und unbewegliche Inventar im Ausland befindet (HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 21).

Die Vorschrift stellt damit auf das Belegenheitsprinzip ab und nicht wie Nr. 2 Buchst. a auf das BS-Prinzip (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 20). Es ist nicht erforderlich, dass im Inland eine feste Einrichtung vorliegt oder ein stV vorhanden ist, da Abs. 1 Nr. 1 nur Einkünfte aus einer im Inland betriebenen LuF verlangt. Das Tatbestandsmerkmal „betreiben“ ist daher wohl im Sinne eines Bewirtschaftens oder Nutzens zu verstehen.

Ferner ist der Betrieb einer inländ. LuF unabhängig davon, ob auch im Ausland ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unterhalten wird. In diesem Fall unterliegt nur der inländ. Teil des (ausländ.) land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der inländ. Besteuerung.

c) Einkünfte

135

Bei den Einkünften kann es sich um laufende Einkünfte aus LuF oder um Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne handeln. Dies ergibt sich aus dem Klammerverweis auf § 14 in Abs. 1 Nr. 1.

Einstweilen frei.

136–137

3. Ermittlung der Einkünfte

138

Die Gewinnermittlung erfolgt grds. nach §§ 4 ff. Obwohl im Klammerzusatz des Abs. 1 Nr. 1 ein ausdrücklicher Verweis auf § 13a fehlt, ist uE eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Vorliegen der Kriterien nicht ausgeschlossen, da es sich bei §§ 13 und 14 um Normen handelt, die die Einkünfte definieren, während es sich bei § 13a um eine Sonderform der Einkünftermittlung für LuF handelt (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260; ebenso GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 8; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 58; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 28; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 65). Dabei ist für die Voraussetzungen zur Anwendung des § 13a nur auf die inländ. Einkünfte abzustellen (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260).

Bei grenzüberschreitenden Betrieben ist der Gewinn nur für den inländ. Betriebsteil zu ermitteln. Bevorzugte Zuordnungsmethode ist in diesem Fall, wie bei anderen Einkünften auch, die direkte Gewinnzuordnungsmethode (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260; EuGH v. 15.5.1997 – C-250/95 – Futura, Slg 1997, I-2471 Tz. 42). Bei enger Verzahnung der in- und ausländ. Betriebsteile wird allerdings regelmäßig nur eine Schätzung möglich sein. Sachgerechter Maßstab ist dabei das Verhältnis der bewirtschafteten Flächen, wobei der Hofstelle idR ein Gewinn vorab zugebilligt wird (RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 66; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 57).

Freibeträge und andere Vergünstigungen:

- ▶ *Der Freibetrag des § 16 Abs. 4* ist für beschränkt Stpfl. nicht anwendbar (§ 50 Abs. 1 Satz 3).
- ▶ *Die Anwendung der Steuervergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe gem. § 14a für Veranlagungszeiträume bis 2000* war umstritten, sie sind mangels einer ausdrücklichen Beschränkung aber grds. anwendbar (HIDIEN in KSM, § 49 Rn. C 30).
- ▶ *Die Fünftelregelung des § 34* findet auch auf Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne beschränkt Stpfl. Anwendung (§ 50 Abs. 1 Satz 3).
- ▶ *Der Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 Abs. 3* ist auch für beschränkt Stpfl. anwendbar (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

139 Einstweilen frei.

III. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 bis 17 (Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil)

140 1. Rangfolge der Tatbestände der Nr. 2

Aufbau: Abs. 1 Nr. 2 bestimmt neben BS und stV (Buchst. a) mittlerweile sechs weitere Tatbestände (Buchst. b bis g) als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der deutsche Besteuerungsanspruch wird dadurch weit über den Grundtatbestand der Anknüpfung an BS und stV (Buchst. a; s. Anm. 170 ff.) hinaus ausgeweitet. Von einer auf dem BS-Prinzip aufbauenden Besteuerung gewerblicher Einkünfte kann daher keine Rede mehr sein.

Verhältnis der Regelungen in Abs. 1 Nr. 2 zueinander: Einkünfte nach Buchst. a (BS und stV) gehen den Einkünften nach den übrigen Buchst. der Nr. 2 vor. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Buchst. b bis g im Laufe der Zeit den Kreis der beschränkt stpfl. gewerblichen Einkünfte nach und nach erweitert haben. Siehe auch Anm. 413 (Buchst. b), Anm. 473 (Buchst. c) und Anm. 505 (Buchst. d), Anm. 562 (Buchst. e), Anm. 616 (Buchst. f) und Anm. 637a (Buchst. g). Bedeutung hat diese Rangfolge ua. für die nicht abgelte Wirkung des StAbzugs nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (§ 50 Anm. 221) sowie die Anrechnung von ausländ. Quellensteuern nach § 50 Abs. 3 (§ 50 Anm. 410) bei BS-Einkünften. Ferner hängt von der vorrangigen Zuordnung der unter Buchst. b bis g genannten Einkünfte zu den BS-Einkünften auch der Umfang der gewstl. Belastung der BS ab.

Verhältnis zu den anderen Nummern des Abs. 1: Es gelten die allgemeinen Grundsätze über das Verhältnis der Einkunftsarten zueinander (s. Anm. 30), eingeschränkt durch die isolierende Betrachtungsweise des Abs. 2 (s. Anm. 1200 ff.). Zum Verhältnis von Nr. 2 Buchst. e zu Nr. 8 vgl. Anm. 562, von Nr. 2 Buchst. a zu Nr. 5 vgl. Anm. 805.

Verhältnis zu Abs. 2: Siehe Anm. 1246. Zur Betriebsaufspaltung über die Grenze s. Anm. 1256

141–143 Einstweilen frei.

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 bis 17

a) Begriffsmerkmale

144

Deckungsgleichheit der Begriffe bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht: Durch Klammerzusatz wird auf §§ 15–17 verwiesen, so dass sich zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht hinsichtlich des Begriffs der gewerblichen Einkünfte keine Abweichungen ergeben. Der Verweis schließt die Regelungen bei Betriebsveräußerungen (§ 16) und für die Veräußerungen nach § 17 ausdrücklich mit ein. Damit müssen für alle Tatbestände der Buchst. a–g, mit Ausnahme von Buchst. f Satz 2, die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit vorliegen.

Heranziehung in- und ausländischer Merkmale: Für die Bestimmung, ob gewerbliche Einkünfte vorliegen, sind alle Merkmale einer Tätigkeit heranzuziehen, unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland verwirklicht werden. Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise gem. Abs. 2 können jedoch ausländ. Sachverhaltselemente, aus denen sich ergibt, dass die im Ausland ausgeübte Tätigkeit der Art nach als gewerblich zu behandeln ist, außer Betracht bleiben, wenn für die gewerblichen Einkünfte keine StPflcht nach Abs. 1 bestünde, dagegen ohne Berücksichtigung der ausländ. Sachverhaltselemente die Voraussetzungen einer anderen Einkunftsart nach Abs. 1 erfüllt sind (s. Anm. 1215 und 1240). Zur Liebhaberei vgl. BFH v. 7.11.2001 (I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht kein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal“) und Anm. 1230.

Fiktive gewerbliche Einkünfte: Buchst. f Satz 2 fingiert gewerbliche Einkünfte bei den Einkünften aus Veräußerungen iSd. Buchst. f, wenn sie von bestimmten juristischen Personen erzielt werden; s. im Einzelnen Anm. 618.

Einstweilen frei.

145–147

b) Gewerbebetrieb

148

Arten gewerblicher Einkünfte (§ 15 Abs. 1): Durch den Verweis auf § 15 bestehen auch bei beschränkter StPflcht die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 aufgeführten Einkunftsgruppen, einschließlich der nachträglichen Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Satz 2).

Definition des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2): Die Definition des Gewerbebetriebs ergibt sich bei beschränkter wie bei unbeschränkter StPflcht aus § 15 Abs. 2; s. WASSERMAYER, DStJG 8 (1985), 126. Die Negativabgrenzung zu den Einkünften aus LuF und aus selbständiger Arbeit in § 15 Abs. 2 Satz 1 bedeutet nicht, dass bei beschränkter StPflcht gewerbliche Einkünfte subsidiär gegeben sind, wenn die Anknüpfungspunkte für inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 (LuF) oder Nr. 3 (selbständige Arbeit) nicht gegeben sind. Die Negativabgrenzung ist lediglich Teil der unter Berücksichtigung der in- und ausländ. Merkmale zu prüfenden Voraussetzungen gewerblicher Einkünfte gem. § 15 Abs. 2.

Einstweilen frei.

149–159

c) Fiktionen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 3

160

§ 15 Abs. 3 Nr. 1: Danach gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, KG oder anderen PersGes. in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn sie neben anderer Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1; sog. Abfärbetheorie). Dabei kann es sich auch um

eine ausländ. PersGes. handeln, s. § 15 Anm. 1420. Zu den Rechtsfolgen, insbes. zur Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise auf mögliche Sachverhaltsgestaltungen, s. Anm. 1246.

§ 15 Abs. 3 Nr. 2: Danach gilt als Gewerbebetrieb die mit Einkunftserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer gewerblich geprägten PersGes., die ihrerseits zwar keine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt (dann ggf. § 15 Abs. 3 Nr. 1), jedoch ausschließlich KapGes. als persönlich haftende Gesellschafter hat. Dies gilt auch für ausländische PersGes., da der Gesetzeswortlaut nicht zwischen inländ. und ausländ. PersGes. differenziert (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296; § 15 Anm. 1435). Gewerbliche Prägung ist ferner auch durch eine ausländ. KapGes. möglich (s. im Einzelnen § 15 Anm. 1437).

§ 8 Abs. 2 KStG: Hiernach sind bei unbeschränkt Kstpfl., die nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtig sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Diese Fiktion, bezieht sich nicht auf KStpfl. (vgl. § 8 KStG Anm. 34). Bis einschl. VZ 2005 war die Reichweite dieser Fiktion bei beschränkter KStPflcht unklar.

161–165 Einstweilen frei.

166 d) Betriebsveräußerung nach § 16

Einkünfte iSd. § 16 können sich insbes. bei inländ. gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (BS oder stV) ergeben. Darüber hinaus ist auch denkbar, dass Verwertungsrechte an Darbietungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d im Rahmen einer Betriebsveräußerung durch einen beschränkt EStpfl. veräußert werden. Der ermäßigte StStz nach § 34 ist auch bei beschränkter StPflcht anwendbar. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 wird nicht gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

167 e) Einkünfte bei Beteiligung nach § 17

Diese Form gewerblicher Einkünfte ist bei der beschränkten StPflcht durch eine eigene Vorschrift (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) dahingehend geregelt, dass inländ. Einkünfte dann vorliegen, wenn die Einkünfte unter den Voraussetzungen des § 17 mit Anteilen an einer KapGes. erzielt werden, die Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat; vgl. im Einzelnen Anm. 560 ff.

168–169 Einstweilen frei.

IV. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a)

Schrifttum: MENCK, Die Besteuerung internationaler Konzerne, DStZ/A 1972, 65; SCHRÖDER, Die Betriebsstätte im deutschen Außensteuerrecht, StBp. 1978, 169; STORCK, Ausländische „Montage“-Betriebsstätten im Ertrag- und Substanzsteuerrecht, RIW 1979, 767; MITTERMÜLLER, Schwimmende Arbeitsgeräte als ausländische Betriebsstätten, RIW 1982, 812; HALFAR, Betriebsstättenbesteuerung, IWB 1993, Fach 3 Deutschland Gr. 1, 1393; SEITZ, Steuerliche Gewinnermittlung von Zweigniederlassungen EG-ausländischer Versicherungsunternehmen, RIW 1994, 964; GÖTTSCHE/STANGL, Der Betriebsstättenersatz des BMF vom 24.12.1999 – Anmerkungen und Zweifelsfragen, DStR 2000, 498; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied/Kriftel 2000; STRUNK/KAMINSKI, Anmerkungen zum Betriebsstättenersatz, IStR 2000, 33; PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln, 2001, BUCIEK, Ak-

tuelle Entwicklungen zur Betriebsstättenbesteuerung, DStZ 2003, 139; LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, München; KRAMER, Die Frage nach der Relevanz einer Betriebsstätte im Wohnsitzstaat für die Besteuerung im Quellenstaat, IStR 2004, 672; EBERT, Der Ort der Geschäftsleitung in internationalen Holding-Konzernstrukturen, IStR 2005, 534; GAILLINGER, Solaranlagen und Windkraftanlagen im OECD-Musterabkommen, IWB 2008, Fach 10 Gr. 2, 2033; LÜHN, Gefahr der Begründung einer inländischen Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Lohnveredelung, IWB 2008, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 1391; KORFF, Die Rechtsprechung zu § 12 AO in der internationalen Steuerplanung – zugleich eine Anmerkung zu BFH-Urteil vom 4.6.2008, I R 30/07, IStR 2008, 702 f., IStR 2009, 231; LÜHN, Betriebsstättenbegründung durch Tätigwerden in fremden Räumlichkeiten – neue Entwicklungen in der Rechtsprechung, BB 2009, 700; HAASE, Beschränkte Steuerpflicht bei Veräußerung von Anteilen an einer inländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft – zugleich Anmerkung zu FG München vom 29.7.2013, IStR 2014, 170.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a

a) Betriebsstättenprinzip

170

Die Vorschrift enthält zwei unterschiedliche Tatbestände, nämlich die BS als sachlichen Anknüpfungspunkt einerseits und den ständigen Vertreter (stV) als personellen Anknüpfungspunkt andererseits. Beide finden sich bereits im EStG 1925 (§ 3 Abs. 2 Nr. 2) als Hauptfall der inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Keine Attraktionskraft: Nach allgemeiner Auffassung sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb – vorbehaltlich anderer in § 49 genannter Anknüpfungspunkte – nur insoweit beschränkt stpfl., als sie im Rahmen einer BS bzw. durch einen stV entstanden sind. Dies bedeutet, dass eine beschränkt stpfl. Person im Rahmen ihres Gewerbebetriebs im Inland außerhalb einer BS oder eines stV tätig werden kann, ohne dass diese Einkünfte unter Nr. 2 Buchst. a fallen und, vorausgesetzt keine andere Vorschrift des § 49 greift ein, somit nicht stbar sind.

Mittelbare Folgen des Vorliegens inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:

- keine Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1); s. § 50 Anm. 200 ff.,
- BS als Organträger gem. § 18 KStG,
- Berücksichtigung ausländ. Steuern (§ 50 Abs. 3); s. § 50 Anm. 400 ff.,
- internationales Schachtelprivileg unter den Voraussetzungen von § 8b Abs. 4 KStG und die indirekte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 7 KStG ab VZ 1994 bis zur letztmaligen Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens; zur letztmaligen Anwendung s. § 34 Abs. 1 und 1a KStG.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

► *Betriebsstättenprinzip:* Nach den deutschen DBA verbleibt das Besteuerungsrecht bei gewerblichen Einkünften beim Betriebsstätten- bzw. beim Vertreter-Staat (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA). Trotzdem können sich Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts aus dem in den DBA regelmäßig engeren BS-Begriff (Art. 5 Abs. 1–4 OECD-MA) und Vertreter-Begriff (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA) ergeben.

► *Ergebnis- und Vermögenszuordnung:* Soweit im Abkommensrecht die Ergebnis- und Vermögenszuordnung von der des EStG abweicht, ist im Einzelfall zu prüfen, ob dadurch das nationale Besteuerungsrecht beschränkt wird, da DBA das nationale Besteuerungsrecht nur beschränken, nicht aber erweitern können. Die

deutschen DBA folgen Art. 7 OECD-MA und dem darin verankerten Fremdvergleichsgrundsatz, während ausdrückliche Abgrenzungsregeln bei BS im nationalen Recht bis zum VZ 2005 völlig fehlten und ab VZ 2006 nur partiell vorhanden sind; s. im Einzelnen Anm. 240 ff.

► **Diskriminierungsverbot:** Nach Art. 24 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA darf die Besteuerung einer BS in ihrem Belegenheitsstaat nicht ungünstiger sein als die von Unternehmen dieses Staats, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Die Annahme beschränkt stpfl. gewerblicher Einkünfte bei inländ. BS oder stV stellt daher keine Diskriminierung dar. Dagegen ist denkbar, dass es bei der Ausgestaltung der Besteuerung dieser inländ. Einkünfte zu (im Abkommensfall) unzulässigen Diskriminierungen kommt; s. im Einzelnen § 50 Anm. 12.

Verhältnis zu Meistbegünstigungsklauseln, insbes. der in Art. I Abs. 1 GATT-Abkommen: s. FISCHER-ZERNIN, Internationale Ertragsteuern und Welt-handelsordnung, 1996, 48 ff.

171 Einstweilen frei.

172 b) Verfahrensfragen

Veranlagung: Inländische Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. a sind im Veranlagungswege zu besteuern. Mögliche Steuereinbehalte (zB nach § 50a Abs. 4) haben dann keine abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 5 Satz 2) und sind auf die ESt anzurechnen bzw. ggf. zu erstatten (§ 36 Abs. 2 Nr. 2).

Zuständigkeit: Nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO ist das FA, in dessen Bezirk eine bzw. die wirtschaftlich bedeutendste BS unterhalten wird, zuständig.

Ermittlung der Einkünfte: Siehe Anm. 240 ff.

Buchführung (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.3.2):

► **Derivative Pflicht** bei inländ. Zweigniederlassung ergibt sich aus § 140 AO iVm. § 13d HGB (ebenso [abgeleitet aus § 238 HGB] Sertz, RIW 1994, 964, mwN). Aus ausländ. Handelsrecht ergeben sich uE keine deutschen stl. Buchführungspflichten (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; ferner § 5 Anm. 29; TRZASKALIK in HHSP., § 140 AO Rn. 6f. mwN; DUMKE in SCHWARZ, § 140 AO Rn. 2; aA DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 7; MATHIAK in KSM, § 5 Rn. A 219; offen gelassen von BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238).

► **Originäre Pflicht** ergibt sich nach § 141 AO bei Überschreiten der dort genannten Grenzen (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 6). Die Grenzwerte sind auf die inländ. Teile des Gewerbebetriebs zu beziehen (so schon RFH v. 27.9.1933, RStBl. 1933, 1188; vgl. ferner. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Dementsprechend erstreckt sich die originäre Buchführungspflicht auch nur auf diesen Teil (vgl. STRECK, BB 1972, 1384; F.W., IStR 1999, 213). Sie gilt auch für den stV iSd. § 13 AO (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238; aA vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 335). Eine zwar nach deutschem Recht bestehende BS, für die das anzuwendende DBA aber nicht das Steuerungsrecht belässt, begründet keine Buchführungspflicht nach § 141 AO (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238).

► **Erleichterungen** können von der FinVerw. nach § 148 AO gestattet werden (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.3.2); zB Führung der Bücher – abweichend von § 146 Abs. 2 Satz 1 AO – im Ausland

(s. KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 180 f.; IDW, WPg 1987, 651).

Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen: s. BFH v. 10.10.1994 – I B 228/93, BFH/NV 1995, 662 (auch für den „faktischen Leiter“ einer inländ. BS, selbst wenn die Verfügungsberechtigung die Abgabe von StErklärungen nicht ausdrücklich mit umfasst).

Weitere Pflichten: Aufzeichnung von Wareneingang (§ 143 AO) und Warenausgang (§ 144 AO), nach STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 4.48, auch für den Warenaustausch mit Stammhaus und anderen BS; Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO), Dokumentation von Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO).

Einstweilen frei.

173–180

2. Unterhalten einer Betriebsstätte im Inland (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1)

a) Unterhalten im Inland

181

Tatsächliches Unterhalten: Nr. 2 Buchst. a setzt voraus, dass eine inländ. BS tatsächlich unterhalten wird. Die bloße Absicht hierzu reicht nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut nicht aus. Deshalb sind vergebliche Aufwendungen für die Errichtung einer inländ. BS nicht als negative inländ. Einkünfte zu berücksichtigen.

Ebenso HALFAR, IWB 1993, Fach 3 Deutschland Gr. 1, 1393, 1409; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.31; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 68; STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33 (38); WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.3; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 4131; SCHMITZ in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 1014

Die aA von GOSCH (in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 107) und BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.1) bezieht sich auf BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566; ferner BFH v. 17.12.1998 – I B 80/98, BStBl. II 1999, 293, für den Fall einer gescheiterten stillen Beteiligung, vgl. ferner FG Bremen v. 14.6.2012 – 1 K 122/10 (6), IStR 2013, 887, nrkr. (Az. BFH I R 56/12) mit Anm. MÖSSNER. Die Urteile betrafen allerdings den Fall einer Auslands-BS und sind nicht unmittelbar auf den Bereich der beschränkten StPflcht anzuwenden. Maßgebender Gesichtspunkt für die aA ist die veranlassungsgerechte Zuordnung von BE und BA zur BS. Damit setzt sie sich allerdings über den Wortlaut der Vorschrift hinweg.

Keine Zusammenfassung: Mehrere örtlich getrennte Einrichtungen können bei der Beurteilung der BS-Eigenschaft nicht zusammengefasst werden, es sei denn, es besteht ausnahmsweise ein enger funktionaler Zusammenhang unter technischen, organisatorischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten (zB das zu einer deutschen Zweigniederlassung gehörige, aber getrennt gelegene Warenlager); vgl. STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 134 f. und 164. Auch bei engem funktionalen Zusammenhang gegen eine Zusammenfassung WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 37. Zu Beispielen für wirtschaftlichen und geographischen Zusammenhang im Abkommensrecht s. OECD-MK, Art. 5 Rn. 5.1–5.4. Zu Bauausführungen und Montagen s. Anm. 219.

Zur Erzielung von Einkünften: Aus der Formulierung „unterhalten wird“ ist nicht abzuleiten, dass eine BS zum Zeitpunkt der Erzielung der Einkünfte (zB Zufluss von BE, Abfluss von BA) unterhalten werden muss. Vielmehr ist nicht der zeitliche, sondern der wirtschaftliche Zusammenhang mit der (später errichteten oder bereits aufgelösten) BS maßgebend (s. § 50 Anm. 38); aA WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.3, der den Gründungsaufwand für eine BS unabhängig davon, ob die Gründung erfolgreich ist oder scheitert, immer dem Stammhaus zurechnen will). Für die Bestellung eines stV gilt das Gesagte entsprechend. Allgemein zu vorbereitenden und nachträglichen Einkünften vgl. Anm. 53.

Im Inland: Zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57 und 97 ff. Die BS muss im Inland unterhalten werden, dazu muss sie im Inland belegen sein. Im Ausland belegene feste Geschäftseinrichtungen können der inländ. BS nicht zugerechnet werden, selbst wenn sie die Voraussetzungen einer BS erfüllen. Dies schließt allerdings nicht aus, dass WG, die der inländ. BS zuzuordnen sind, sich – zB im Rahmen einer Nutzungsüberlassung von Baugerät an ein anderes Unternehmen – tatsächlich im Ausland befinden. Der erweiterte Inlandsbegriff iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 soll durch Art. 3 des Entwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BR-Drucks. 184/14) klarstellend so gefasst werden, dass die Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien nunmehr unter Bezug auf die mit dem Festlandsockel deckungsgleiche Ausschließliche Wirtschaftszone dem Inland zugerechnet wird.

182–189 Einstweilen frei.

b) Betriebsstätte

Schrifttum (Auswahl): KUNZE, Der Begriff der Betriebsstätte und des ständigen Vertreters, Diss., Mannheim 1963; KOLCK, Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, Diss., Münster 1974; GEBBERS, Betriebsstätte bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, RIW 1985, 876; HAAS, Betriebsstätte im Ausland – mitunternehmerisch begründet, BB 1985, 541; PEL, Betriebsstätten-Fragebogen, StBp. 1989, 67; KEMPERMANN, Anm. zum BFH-Urteil v. 3.2.1993 (I R 80-81/91), FR 1993, 340; KUMPF, Betriebsstätte: Prinzip und Definition, in HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993, 27; KELLER/SCHUCH/SEIBOLD/WACKER, Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, IStR 1998, 625; MÖSSNER, Neuere Entwicklungen beim Betriebsstättenbegriff, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 945; GRÜTZNER, Die Entscheidungen des BFH und der FG zum Begriff der Betriebsstätte, IWB 2001, Fach 3a Rspr. Gr. 1, 957; WASSERMEYER, Die Betriebsstätte – ein in vieler Hinsicht unbekanntes Wesen, in DRENECK/SEER (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 589; PETER, Fortentwicklung des Betriebsstättenprinzips, Frankfurt ua. 2002; BENDLINGER/GÖRL/PASSEN/REMBERG, Neue Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs, IStR 2004, 145; SELTENREICH, Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften, IStR 2004, 589; MÖLLER, Der Begriff der Betriebsstätte im deutschen Steuerrecht, StuB 2005, 350; PULS, Die Betriebsstätte im Abgaben- und Abkommensrecht, Köln/Berlin/München 2005; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; TAPPE, Steuerliche Betriebsstätten in der Cloud – Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerlichen Betriebsstättenbegriff, IStR 2011, 870; DITZ/QUILITZSCH, Aktuelle Entwicklungen im Hinblick auf die Definition der Betriebsstätte, FR 2012, 493; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. Köln 2012; WICHMANN, Kommt nach dem „Anstreicher-Beispiel“ die „Subunternehmer-Betriebsstätte“, IStR 2012, 711;

CORTEZ/REISER, Betriebsstättenbegriff im Wandel – Zur veränderten Bedeutung des Kriteriums der Verfügungsmacht, IStR 2013, 6.

Siehe auch das Schrifttum bei Anm. 210 (zum Betriebsstättenbegriff bei Bauausführungen und Montagen) und Anm. 230 (zum stV).

aa) Betriebsstättenbegriff in § 12 AO und DBA

190

Maßgeblichkeit von § 12 AO: Für § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bestimmt sich der BS-Begriff nach der Definition des § 12 AO (stRspr., vgl. zB BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663; v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462 [464], C.3; v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148).

Merkmale des Betriebsstättenbegriffs: Nach § 12 Satz 1 AO ist die BS definiert als

- feste Geschäftseinrichtung oder Anlage,
- die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.

Zu den Tatbestandsmerkmalen des BS-Begriffs vgl. im Einzelnen Anm. 191 ff.

Katalogbeispiele: § 12 Satz 2 AO gibt Beispiele, was insbes. als BS anzusehen ist; vgl. im Einzelnen Anm. 205.

Doppelbesteuerungsabkommen: Soweit ein DBA anzuwenden ist, können sich zusätzlich Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts dadurch ergeben, dass das anzuwendende DBA einen engeren BS-Begriff enthält als § 12 AO. Dies ist regelmäßig der Fall in Bezug auf sog. Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten (vgl. im Einzelnen GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5, Rn. 101). In Bezug auf Bauausführungen und Montagen gelten zT engere, aber auch weitere zeitliche Grenzen für den abkommensrechtl. BS-Begriff, teilweise werden auch Dienstleistungen ohne feste Geschäftseinrichtung erfasst (vgl. im Einzelnen GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5, Rn. 74). Soweit der abkommensrechtl. BS-Begriff weiter ist als der nach § 12 AO, ist er für § 49 irrelevant.

bb) Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs

191

(1) Geschäftseinrichtung oder Anlage

Geschäftseinrichtung kann jeder körperliche Gegenstand oder jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände sein, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462, mwN). Immaterielle WG oder die Erbringung von Dienstleistungen können deshalb keine Geschäftseinrichtung iSd. § 12 Satz 1 AO begründen (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 539, D 553 f.). Die Einrichtung muss nicht für den Aufenthalt von Personen geeignet sein (s. KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 5). Auch eine vollautomatisch arbeitende Anlage kann BS sein (vgl. BFH v. 12.10.1977 – I R 227/5, BStBl. II 1978, 160; v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; BUCIEK, DStZ 2003, 139).

Anlage ist meist eine größere Einrichtung, deren Zweckbestimmung mehr im technischen als im kaufmännischen Bereich liegt (s. MITTERMÜLLER, RIW 1982, 812; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 4). Eine exakte Abgrenzung zum Begriff der Geschäftseinrichtung ist jedoch kaum möglich (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462) und wegen der identischen Rechtsfolgen auch entbehrlich (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 550, D 557).

Einzelfälle:

- ▶ *Arbeitstisch* eines Schlachters im Schlachthof: s. FG Münster v. 6.11.2000 – 9 K 8595/98 K, EFG 2001, 234, rkr.
- ▶ *Automat*: s. BFH v. 5.10.1965 – I B 387/62 U, BStBl. III 1965, 668; FG Berlin v. 27.11.1996 – II 233/94, EFG 1997, 701, aufgeh. durch BFH v. 20.12.2000 – III R 17/97, BFH/NV 2001, 914 (Verteileranlagen und SAT-Anlagen).
- ▶ *Büroecke* in Privatwohnung eines gewerblichen Zimmervermittlers: s. BFH v. 15.7.1986 – VIII R 134/83, BStBl. II 1986, 744.
- ▶ *Kehrbzirk* eines Schornsteinfegers: keine BS (s. BFH v. 13.9.2000 – X R 174/96, BStBl. II 2001, 734); Entsprechendes gilt für Milchverteilerbezirk bzw. Müllentsorgung (s. BFH v. 8.3.1988 – VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735).
- ▶ *Lagerplatz*: Siehe FG Düss. v. 11.3.1970 – II 520-529/66 G, EFG 1970, 460, rkr.; FG Köln v. 5.9.2012 – 4 K 351/11, EFG 2012, 2288, nrkr., Az. BFH I R 68/12); SELTENREICH, IStR 2004, 589.
- ▶ *Plakatsäule*: Siehe BFH v. 13.5.1958 – I B 49/58 U, BStBl. III 1958, 379.
- ▶ *Pumpstation* (Verteileranlagen): Siehe BFH v. 12.10.1977 – I R 227/5, BStBl. II 1978, 160.
- ▶ *Rohrleitung*: Siehe BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.
- ▶ *Server*: Siehe FG Schl.-Holst. v. 6.9.2001 – II 1224/97, EFG 2001, 1535, aufgeh. durch BFH v. 5.6.2002 – I R 86/01, BStBl. II 2002, 683, allerdings Frage, ob BS vorliegt, offenlassend; ausdrücklich auch OECD-MK, Art. 5 Rn. 42.3 ff.; vgl. ferner MÖSSNER in MÖSSNER ua. Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.154; MUSIL in HHSp., § 12 AO, Anm. 43a ff.
- ▶ *Unterirdischer Gasspeicher*: Siehe FG Hamb. v. 1.10.2004 – VI 181/02, EFG 2005, 804, rkr.
- ▶ *Web-Site*: keine BS, da immaterielles WG; vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 3283.

192–195 Einstweilen frei.

196 (2) Feste Geschäftseinrichtung

Örtlich: „Fest“ ist die Geschäftseinrichtung, wenn sie örtlich fixiert und räumlich begrenzt ist. Dabei muss es sich nicht um eine mechanisch feste Verbindung mit der Erdoberfläche handeln, es genügt, dass die Geschäftsentfaltung organisatorisch lokalisiert ist (vgl. BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203; v. 8.3.1988 – VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735; vgl. auch HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 570). Demzufolge können nur abgrenzbare, räumlich zusammenhängende Geschäftseinrichtungen oder Anlagen eine BS bilden (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 285; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 576). Auch unterirdische Geschäftseinrichtungen können örtlich fest iSd. § 12 AO sein (vgl. BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; FG Hamb. v. 1.10.2004 – VI 181/02, EFG 2005, 804, rkr.).

Zeitlich:

▶ *Die Rechtsprechung* hat bislang die notwendige Mindestzeitdauer nicht abschließend bestimmt (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.c mwN). Für eine Mindestdauer von sechs Monaten BFH v. 19.5.1993 – I R 80/92, BStBl. II 1993, 655; FG München v. 11.12.1985 – I 47/80 L, EFG 1986, 259, rkr.; FG Münster v. 6.11.2000 – 9 K 6931/98, EFG 2001, 234, rkr.; offen lassend BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396.

- *Finanzverwaltung*: Nach BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.1.1, ist eine Geschäftseinrichtung immer dann auf Dauer angelegt, wenn sie länger als sechs Monate besteht (zur Begründung vgl. RUNGE in PILTZ/SCHAUMBURG, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2001, 131 [132]). Eine vorübergehende Produktionsverlagerung für drei Monate reicht jedenfalls nicht aus (vgl. BFH v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162).
- *Im Schrifttum* wird ebenfalls überwiegend eine Mindestdauer von sechs Monaten gefordert, vgl. WASSERMAYER, FS Kruse, 2001, 589 (598); HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 16 f.; KEMPERMANN, FR 1993, 340; SCHIEBER, IStR 1994, 521 (527); KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 10 („nicht zwingend“); BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 10; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 23 (für von Anfang an zeitlich begrenzte Tätigkeiten). Für mehr als sechs Monate: JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 287 (neun bis zwölf Monate); STORCK, RIW 1979, 769, HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 606 (zwölf Monate); KOLCK, Der Betriebsstättenbegriff, 1974, 49 („eindeutig längere Zeit als 12 Monate“). Gegen eine starre Frist und für eine Beurteilung nach den Umständen des Einzelfalls GÖTTSCHE/STANGL, DStR 2000, 498 (499); MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.109.
- *Stellungnahme*: Anders als bei Bauausführungen und Montagen (s. Anm. 210 ff.) bestimmt sich bei der Geschäftseinrichtung die für die BS-Eigenschaft notwendige Dauerhaftigkeit nach den Umständen der einzelnen Geschäftseinrichtung unter Berücksichtigung der bei Einrichtung geplanten Dauer (so schon BFH v. 27.4.1954 – I B 136/53 U, BStBl. III 1954, 179). Jedoch wird man eine Sechsmonatsfrist als Mindestgrenze verlangen müssen, so dass bei kürzerer Dauer eine BS nicht gegeben ist. Bei einer Dauer von mehr als zwölf Monaten dürfte im Normalfall Dauerhaftigkeit vorliegen. Dabei kommt es vorrangig auf die beabsichtigte Dauer an. Unwesentliche Überschreitung der Mindestzeitgrenze aus unvorhergesehenen Gründen ist uE entgegen BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.1.1) unschädlich. Umgekehrt verliert eine auf Dauer geplante Geschäftseinrichtung nicht dadurch ihre Eigenschaft als BS, dass sie vorzeitig beendet wird (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 607).

Einzelfälle:

- *Bohrinsel*: Eine feste Beziehung zum Boden des Gewässers ist regelmäßig gegeben, da sie Bestandteile des Bodens an die Oberfläche befördern sollen. Sie sind deshalb in § 12 Satz 2 Nr. 7 bzw. Nr. 8 AO erfasst, je nachdem ob es sich um die Gewinnung oder die Erkundung von Bodenschätzen handelt. Im Gegensatz hierzu ist ein Bohrschiff keine feste Einrichtung (s. GREBNER, AWD 1974, 75; aA BODE, DB 1976, 407). Vgl. auch SCHRÖDER, StBp. 1978, 173.
- *Hotelschiff*: BS, wenn auf Dauer am gleichen Liegeplatz (s. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 289).
- *Marktstand*: Die regelmäßige Teilnahme mit einem Verkaufswagen an einem Wochenmarkt auf einem dem Händler für die jeweilige Marktveranstaltung zugewiesenen Platz begründet für ihn eine BS (vgl. BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203; Abschn. 22 Abs. 1 Satz 8 GewStR; FG Münster v. 13.7.2011 – 10 K 2897/08 E, EFG 2011, 308, rkr.). Keine BS bei Teilnahme am Weihnachtsmarkt (s. BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396). Gleiches gilt wohl auch für die Teilnahme an Ostermärkten, Jahrmärkten und sonstigen in größeren Zeitabständen stattfindenden Veranstaltungen (s. BUCIEK, DStR 2003, 139 [140]).

- ▶ *Nassbagger* (schwimmende Bagger zum Ausbaggern von Kanälen, Hafenbecken usw.): Es kann sich dabei um Stätten zur Gewinnung von Bodenschätzen iSv. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO oder um Bauausführungen iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO handeln (vgl. ausführlich MITTERMÜLLER, RIW 1982, 812).
- ▶ *Schiffe und Flugzeuge*: Keine festen Geschäftseinrichtungen, weil sie nicht örtlich fest sind. Weder das die Schiffe oder Flugzeuge betreibende Unternehmen noch der, der auf einem Schiff oder in einem Flugzeug ein Unternehmen betreibt, unterhalten damit eine BS (vgl. BFH v. 13.2.1974 – I R 218/71, HFR 1974, 231; v. 26.8.1987 – I R 376/83, BStBl. II 1988, 201; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.5.1). Entsprechendes gilt für Kfz.
- ▶ *Wohnwagen*: Zweifelnd zu möglicher Eigenschaft als feste Einrichtung/BS vgl. BFH v. 19.5.1993 – I R 80/92, BStBl. II 1993, 655, und Anm. F.W., IStR 1993, 425.

197–199 Einstweilen frei.

200 (3) Tätigkeit eines Unternehmens

Tätigkeit: Es genügt, wenn die Geschäftseinrichtung einem Teil der unternehmerischen Tätigkeit dient (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.d). Auch ist es unerheblich, ob in oder durch die Geschäftseinrichtung Haupt- oder Hilfstätigkeiten, wesentliche oder unwesentliche Tätigkeiten erbracht werden (vgl. BFH v. 30.8.1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468; v. 10.5.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317). Die BS selbst muss nicht die Voraussetzungen einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllen (vgl. BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462, unter Verweis auf BFH v. 9.7.1986 – I R 85/83, BStBl. II 1986, 851; s. auch HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 634).

Tätigkeitwerden von Personen in oder an der Geschäftseinrichtung ist keine Tatbestandsvoraussetzung für eine BS (vgl. BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; best. durch BFH v. 25.5.2000 – III R 20/97, BStBl. II 2001, 365; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.8; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 20; BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 18).

Eines Unternehmens: Dem Regelungszusammenhang nach ist der Begriff des Unternehmens einengend iSv. Gewerbebetrieb auszulegen (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 632). Kritisch hierzu s. HAASE, IStR 2014, 170, der auch vermögensverwaltende PersGes. einbeziehen will.

Lohnveredelung: In der Regel begründet ein inländ. Lohnveredler für den beschränkt stpfl. Auftraggeber keine BS. Stellt der Auftraggeber dem Lohnveredler die Räumlichkeiten und Produktionsanlagen zur Verfügung und unterliegt der Lohnveredler umfangreichen und ins Einzelne gehenden Weisungsbefugnissen des Auftraggebers, kann die Tätigkeit des Lohnveredlers dem beschränkt stpfl. Auftraggeber zuzurechnen sein mit der Folge, dass dieser im Inland eine BS unterhält (vgl. LÜHN, IWB 2008, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 1391, unter Hinweis auf FG Ba.-Württ. v. 11.5.1992 – 3 K 309/91, EFG 1992, 653, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 7.11.1996 – 3 K 54/93, nv., rkr.).

201 (4) Dienen

Zweck-Mittelverhältnis: Die Geschäftseinrichtung muss in einer Zweck-Mittelrelation zur Tätigkeit des Unternehmens stehen, dh. sie darf nicht nur Gegenstand dieser Unternehmenstätigkeit sein (stRspr., bestätigt durch BFH v. 2.3.

1990 – III R 24/85, BStBl. II 1990, 756; vgl. auch HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 672, D 677). Deshalb begründet der Besitz von vermieteten oder verpachteten Gebäuden oder Grundstücken allein noch keine BS (vgl. BFH v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653). Gleiches gilt uE auch für Arbeiten an Gegenständen, soweit dadurch keine Bauausführung oder Montage-BS begründet wird. Insoweit weicht die Auslegung von § 12 AO von der des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA durch die OECD ab (s. OECD-MK, Art. 5 Rn. 4.5 und 4.6). Letztere sieht auch in einem zu bearbeitenden Gegenstand eine feste Geschäftseinrichtung, wenn die zeitliche Voraussetzung vorliegt.

Aus dem Tatbestandsmerkmal des „Dienens“ wurden von Rspr. und Schrifttum die Untertatbestandsmerkmale der Unmittelbarkeit, der Verfügungsmacht und der gewissen Dauer abgeleitet.

Unmittelbares Dienen: Die Geschäftseinrichtung muss nach der Rspr. der unternehmerischen Tätigkeit unmittelbar dienen. Infolgedessen begründen soziale Einrichtungen für die ArbN keine BS des Unternehmens.

Vgl. BFH v. 16.6.1959 – I B 214/58 U, BStBl. III 1959, 349; v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653. Ebenso MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.114; kritisch KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 22; WASSERMEYER, FS Kruse, 2001, 589 (598); BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 23.

Verfügungsmacht: Zum bloßen Tätigwerden im Inland muss nach der Rspr. die Verfügungsmacht über den Ort kommen, von dem diese Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. BFH v. 18.3.1976 – IV R 168/72, BStBl. II 1976, 365). AA WASSERMEYER, FS Kruse, 2001, 590 (595 f.); WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 42 f., der das Kriterium der Verfügungsmacht als Tatbestandsmerkmal wegen mangelnder Rechtsgrundlage ablehnt und durch die Ständigkeit der von einem bestimmten Ort aus ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit ersetzen will.

► *In der Regel wird es sich um eine rechtl. abgesicherte Verfügungsmacht, zB in Form des Eigentums oder eines Miet- oder Pachtvertrags oder ähnlicher Vereinbarungen handeln, die nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann (vgl. BFH v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624; v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162; v. 11.10.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166, mwN).* Die Rspr. hält jedoch eine tatsächliche Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung für ausreichend (vgl. BFH v. 30.1.1974 – I R 87/72, BStBl. II 1974, 327; v. 18.3.1976 – IV R 168/72, BStBl. II 1976, 365). BFH v. 3.2.1993 (I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462) präzisiert diese Auffassung und stellt darauf ab, dass sich in der örtlichen Bindung eine gewisse Verwurzelung des Stpfl. mit dem Ausübungsort der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken muss (vgl. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.e; bestätigt durch BFH v. 10.11.1998 – I B 80/97, BFH/NV 1999, 665). Danach ist eine konkrete rechtl. Absicherung nicht notwendig, vielmehr reicht es aus, wenn aufgrund einer allgemeinen rechtl. Absicherung die Geschäftseinrichtung dem Stpfl. aus tatsächlichen Gründen zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (im Ergebnis zustimmend LÜDICKE in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 41; kritisch MÖSSNER, FS Vogel, 2000, 958; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.106).

► *Eine bloße Mitbenutzungsmöglichkeit einer Geschäftseinrichtung oder die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raums „im Interesse eines anderen“ (s. BFH v. 11.10.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1989, 166, für Unternehmensberatung; v.*

16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983, für Schweiß- und Montagearbeiten in einer inländ. Waggonfabrik) reicht nicht aus (bestätigt durch BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.e aE). Nach BFH v. 28.6.2006 (I R 92/05, BStBl. II 2007, 100) müssen bei unterbrochener Tätigkeit die konkreten Geschäftsräume auch für die Zeit der Unterbrechung dem Stpfl. ständig zur Nutzung verfügbar sein. Eine (zeitweise) Nutzung durch ein anderes Unternehmen ist somit schädlich. Anders BFH v. 14.7.2004 (I R 106/03, BFH/NV 2005, 154), wonach eine Mitbenutzung der zugewiesenen Räume durch Angehörige der Streitkräfte nicht schädlich ist. Vgl. auch BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, IStR 2008, 702 (Abgrenzung zu BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154); vgl. auch KORFF, IStR 2009, 231; LÜHN, BB 2009, 700.

▷ *Darauf, dass sie nach außen erkennbar wird, kommt es nicht an* (vgl. bereits RFH v. 4.3.1927, RStBl. 1927, 112; BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462). Allerdings muss sich die Rechtsposition auf bestimmte Räume (oder andere Formen einer Geschäftseinrichtung) beziehen (vgl. BFH v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624). Hiervon weicht BFH v. 3.2.1993 (I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462) nicht ab.

Nachhaltigkeit: Die Verfügungsmacht über eine Geschäftseinrichtung darf nicht nur von vorübergehender Dauer sein, und die Geschäftseinrichtung muss der Tätigkeit des Unternehmens nachhaltig dienen (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.c). Zur Zeitdauer s. Anm. 196.

Einzelfälle:

► *Baubaracken, Baucontainer:* Umkleidebaracken sind als Sozialeinrichtungen keine BS (vgl. BFH v. 16.6.1959 – I B 214/58, BStBl. III 1959, 349).

► *Betriebsverpachtung:* keine BS des Verpächters (s. BFH v. 30.8.1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468; v. 16.8.1962 – I B 223/61 S, BStBl. III 1962, 477; v. 28.7.1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77; v. 2.3.1990 – III R 24/85, BStBl. II 1990, 756; v. 3.12.1998 – III R 67/95, BFH/NV 1999, 824; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.2.1.1).

► *Business Center:* Die Vereinbarung mit einem Business Center über die Möglichkeit der stunden- bzw. tageweisen Nutzung von Pool-Arbeitsplätzen bzw. Tagungsräumen begründet nicht ohne Weiteres eine feste Geschäftseinrichtung, da sich das Unternehmen durch die Buchung das Nutzungsrecht der Räume jeweils neu verschaffen muss (vgl. EBERT, IStR 2005, 534 [539]).

► *Forschungseinrichtung:* BS (vgl. zB STORCK, Ausländische BS im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 144).

► *Holzlagerplatz:* Nach RFH v. 8.10.1941 (RStBl. 1941, 814) ist ein Holzlagerplatz, der lediglich dazu dient, Holz während eines Transports zwischenzulagern, ohne dass das Holz dabei bearbeitet wird, keine BS, da hier keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

► *Hotelmanagement:* Siehe BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462.

► *Hotelzimmer:* keine BS (s. BFH v. 10.5.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317).

► *Konsignationslager:* Unterhält ein Steuerausländer bei einem inländ. Abnehmer ein Lager, aus dem der Abnehmer unter bestimmten Voraussetzungen Waren zum Verkauf im eigenen Namen und auf eigene Rechnung entnehmen kann, so fehlt es uE mangels Verfügungsmacht (trotz rechtl. Eigentums) an einer festen Geschäftseinrichtung des ausländ. Unternehmens, so dass keine BS anzunehmen ist.

- ▶ *Kontroll- und Koordinierungsstellen*: Geschäftsstelle einer ausländ. Konzernspitze zur Überwachung und/oder Koordinierung von Tochtergesellschaften und BS dieses Konzerns, ohne die wesentlichen Funktionen einer konzernleitenden Holding wahrzunehmen (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.4.1, BS der Konzernspitze, nicht der koordinierten Gesellschaften).
- ▶ *Kundenräume*: keine BS (s. BFH v. 10.11.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166, mwN).
- ▶ *Maler*: Entgegen OECD-MK, Art. 5 Rn. 4.5, begründet ein Maler, der zwei Jahre lang für drei Tage die Woche in einem großen Bürogebäude für einen Kunden Anstricharbeiten durchführt, dort keine BS nach § 12 AO, wenn es sich nicht um eine Bauausführung iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO handelt.
- ▶ *Mitunternehmerschaft*: Die Verfügungsmacht eines Mitunternehmers oder der Mitunternehmerschaft selbst wird allen (anderen) Mitunternehmern wie eine eigene zugerechnet (s. BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577, für eine Arbeitsgemeinschaft; MICK/DYCKMANS in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 8.23).
- ▶ *Room-Sharing*: keine BS (s. FG Ba.-Württ. v. 19.12.2008 – 3 V 2830/07, Haufe-Index 2125580).
- ▶ *Solar-/Windkraftanlagen*: s. GAILINGER, IWB 2008, Fach 10 Gr. 2, 2033.
- ▶ *Sozialeinrichtungen* wie Sportanlagen, Umkleieräume, Erholungsheime oder Werkswohnungen, die ausschließlich sozialen Zwecken im Interesse der ArbN dienen, sind nach stRspr. keine BS. Sie dienen nicht unmittelbar der Ausübung des Gewerbes, sondern den sozialen Bedürfnissen der ArbN und nur mittelbar der Gewerbeausübung (vgl. BFH v. 16.6.1959 – I B 214/58, BStBl. III 1959, 349, Umkleidebaracken; v. 29.11.1960 – I B 222/59 U, BStBl. III 1961, 52, Erholungsheim; v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; Abschn. 22 Abs. 4 Sätze 5 f. GewStR).
- ▶ *Standplatz*: kann ausreichende Verfügungsmacht begründen, wenn fest zugewiesen und regelmäßig genutzt (s. BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203, Marktstand; v. 18.10.1962 – IV 319/60 U, BStBl. III 1963, 38, Taxi-stand; Abschn. 22 Abs. 1 Satz 8 GewStR).
- ▶ *Stillegelegte Fabrikationsanlagen* sind keine BS, da dort das Gewerbe nicht mehr ausgeübt wird (s. BFH v. 29.11.1960 – I B 222/59 U, BStBl. III 1961, 52).
- ▶ *Tankstelle*: keine BS der Mineralölgesellschaft, wenn Tankstelle an Tankwart verpachtet (s. BFH v. 30.6.2005 – III R 76/03, BStBl. II 2006, 84; v. 13.6.2006 – I R 84/05, BStBl. II 2007, 94).
- ▶ *Tochtergesellschaft*: Die inländ. Tochtergesellschaft eines ausländ. Unternehmens ist nicht als dessen BS anzusehen (vgl. schon MENCK, DStZ/A 1972, 66). Die entgegenstehende Rspr. (RFH v. 30.1.1930, RStBl. 1930, 148, Shell-Urteil; RFH v. 16.9.1930, RStBl. 1930, 757, Citroën-Urteil) wird von der FinVerw. nicht mehr angewandt. Sie kann jedoch stV der ausländ. Gesellschaft sein, wenn die Voraussetzungen von § 13 AO erfüllt sind.
- ▶ *U.S.-Armeestützpunkt*: BS eines Dienstleisters, wenn Auftraggeber zur Gestellung von Räumen an den Auftragnehmer verpflichtet ist (s. BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154); jedoch keine BS durch bloßes Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners (vgl. BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, IStR 2008, 702; KORFF, IStR 2009, 231; LÜHN, BB 2009, 700).

► *Warenlager*: Ein Warenlager stellt, wenn es vom beschränkt stpfl. Unternehmen im Inland selbst betrieben wird, regelmäßig eine BS iSd. § 12 AO dar. Bei Betrieb durch einen externen Lagerhalter ist mangels Verfügungsmacht über die Lagereinrichtung idR keine BS gegeben (vgl. SELTENREICH, IStR 2004, 589). Abweichend OECD-MK, Art. 5 Rn. 4, wonach die ständig benutzte Fläche in einem Zolllager BS desjenigen Unternehmens sein könne, dem die Zollwaren gehören.

202–204 Einstweilen frei.

205 cc) Betriebsstättenkatalog

§ 12 Satz 2 AO gibt eine nicht abschließende Aufzählungen von Beispielen, die „insbesondere [als Betriebsstätte] anzusehen“ sind. Unklar ist, ob für die Katalogbeispiele die Tatbestandsmerkmale des § 12 Satz 1 AO vorliegen müssen, dh. ob der Beispielskatalog deklaratorischen oder konstitutiven Charakter hat. Diese Frage betrifft in erster Linie die Stätte der Geschäftsleitung (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO) und Bauausführungen und Montagen (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO). Nach BFH v. 28.7.1993 (I R 15/93, BStBl. II 1994, 48) enthält § 12 Satz 2 AO eine Definitionserweiterung, dh., er setzt für die dort genannten Beispiele nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraus.

So auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.1.1 Satz 7; MUSIL in HHSp., § 12 AO Anm. 25; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.118 („Definitionserweiterung“); wohl auch LÜDICKE in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 40 (beschränkt auf Geschäftsleitungs-Betriebsstätte); KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 23.

Auch BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 6, sieht in § 12 Satz 2 AO eine konstitutive Erweiterung der in § 12 Satz 1 AO enthaltenen Definition, hält dieses Ergebnis aber für zweifelhaft, da dadurch § 12 Satz 1 AO weitgehend leerläuft (kritisch KRAMER, IStR 2004, 672). Anders dagegen die Auffassung der OECD, die dem Betriebsstättenkatalog des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA ausschließlich deklaratorischen Charakter zumisst (vgl. OECD-MK, Art. 5 Rn. 12).

Stellungnahme: Das Gesetz ist widersprüchlich. Einerseits legt das Wort „insbesondere“ eine bloß deklaratorische Bedeutung nahe, andererseits nennt der Positivkatalog Sachverhalte, die nur schwerlich unter den Begriff iSd. § 12 Satz 1 AO zu fassen sind. Es hätte uE im Fall von BFH v. 28.7.1993 (I R 15/93, BStBl. II 1994, 48) bzgl. der Stelle der Geschäftsleitung nicht zwingend einer erweiternden Auslegung von § 12 Satz 2 Nr. 1 AO bedurft (s. schon BFH v. 15.7.1986 – VIII R 134/83, BStBl. II 1986, 744; v. 18.12.1986 – I R 130/83, BFH/NV 1988, 119). Im Gegensatz zur Meinung des BFH hat § 12 Satz 2 Nr. 1–7 AO uE deklaratorischen Charakter, die einzelnen Beispiele müssen jeweils die Voraussetzungen des § 12 Satz 1 AO erfüllen, um eine BS zu begründen. Andernfalls verliert der BS-Begriff die fest und auch einengend durch § 12 Satz 1 AO vorgegebene Kontur und § 12 Satz 2 AO seinen vom Wortlaut („Betriebsstätten sind insbesondere“) vorgegebenen beispielhaften Charakter, der für die Tatbestandsmerkmale (zB „fest“, „dienen“) auf § 12 Satz 1 AO zurückgreift. Dem widerspricht auch nicht § 12 Satz 2 Nr. 7, der auch örtlich fortschreitende und schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen nennt (aA vgl. MUSIL in HHSp., § 12 AO Anm. 25). In den angesprochenen Fällen ist nämlich regelmäßig eine Verbindung mit der Erdoberfläche oder dem Meeresgrund mit begrenzter örtlicher Ausdehnung gegeben (s. Anm. 196). Anderes gilt lediglich

für § 12 Satz 2 Nr. 8 AO, da nach hM die dort genannten Bauausführungen und Montagen rein tätigkeitsbezogen sind (s. Anm. 210).

Einstweilen frei.

206–209

dd) Bauausführungen und Montagen: Sachliche Anknüpfung ohne Geschäftseinrichtung

Schrifttum: SCHWEIZER, Die Betriebsstätteneigenschaft von Bauausführungen und ihre gewerbesteuerliche Behandlung, Diss. München 1966; SCHIEBER, Einzelfragen zum Betriebsstättenbegriff bei Bauausführungen und Montagen, EStZ 1972, 47; FEUERBAUM, Der Betriebsstättenbegriff bei Bauausführungen, Montagen und ähnlichen Tätigkeiten, DB 1977, 2401; SCHIEBER, Betriebsstättenbegründung durch Montageüberwachung, IStR 1994, 521; MÜNCH, Betriebsstättenbegründung durch Überwachung von Bau- und Montagebetriebsstätten, RIW 1995, 930; GASSNER/LANG/LECHNER, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998; BUCIEK, Fristberechnung bei Montagebetriebsstätten – die neue Entwicklung der BFH-Rechtsprechung, IStR 1999, 629; SONNTAG, Begründung einer Montagebetriebsstätte durch Bau- oder Montageüberwachung?, IWB 2000, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 883; BENDLINGER/REMBERG/KUCKHOFF, Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagenbau – Ein Unternehmen und steuerlich doch mehrere?, IStR 2002, 40; D. JACOBS, (Un-)gelöste ertragsteuerliche Fragen bei internationalen Bau- und Montagebetriebsstätten, IStR 2002, 505; KRAWITZ/HICK, Betriebsstätteneigenschaft in- und ausländischer Bau- oder Montagebetriebsstätten bei mehreren Projekten, RIW 2002, 523; GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne/Berlin 2011; KRABBE, OECD-Musterabkommen 2003, IStR 2003, 253; DEMME, Betriebsstättenbegründung durch Aufsichtstätigkeiten über eine Bauausführung oder Montage?, IStR 2013, 559.

(1) Betriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung

210

Nach ganz hM kann eine Bauausführung oder Montage eine BS begründen, auch ohne dass eine feste Geschäftseinrichtung gegeben ist. Insoweit wird § 12 Satz 2 Nr. 8 AO – entgegen Art. 5 OECD-MA (vgl. OECD-MK, Art. 5 Rn. 12) – erweiternd ausgelegt. Voraussetzung ist, dass entweder die einzelne Bauausführung oder Montage oder eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate dauern.

Führt die Bauausführung oder Montage zur Errichtung einer festen Geschäftseinrichtung (zB Container für Bauleitung), so gilt auch für diese die zeitliche Mindestfrist. Darunter begründen sie keine (separate) BS nach den Regeln der festen Geschäftseinrichtung (s. BFH v. 16.5.2001 – I R 47/00, BStBl. II 2002, 846; SCHIEBER, IStR 1994, 521 [526]; FÖRSTER, JbFStR 1994/95, 134 [141]). Werden von dieser Geschäftseinrichtung aus weitere Funktionen wahrgenommen, gelten die allgemeinen Regeln für eine sachliche Anknüpfung an eine feste Geschäftseinrichtung. Zum Baucontainer als Ort der Geschäftsleitung einer ausländ. KapGes. vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437.

(2) Bauausführungen

211

Errichtung von Hoch- und Tiefbauten (wozu auch Straßen-, Brücken- und Kanalbau sowie Tunnelbau, Verlegung von Rohrleitungen, Kabeln usw. sowie Baggerarbeiten gehören). Alle mit der Errichtung eines Bauwerks in Zusammenhang stehenden Arbeiten gehören zur Bauausführung. Auch Baunebentätigkeiten, die an Ort und Stelle ausgeführt werden und mit der Fertigstellung dieser Bauwerke in notwendigem Zusammenhang stehen, fallen unter den Begriff Bauausführungen (vgl. RFH v. 21.1.1942, RStBl. 1942, 66). Voraussetzung für eine

BS ist die Errichtung eines Bauwerks oder einer Anlage. Es genügt, wenn sich die Arbeiten auf Teile eines Bauwerks beziehen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.1 Abs. 1, unter Bezug auf BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140; v. 21.10.1981 – I R 21/78, BStBl. II 1982, 241).

Einzelfälle:

- ▶ *Abbrucharbeiten* gehören gem. Abschn. 22 Abs. 3 Satz 14 GewStR zu den Bauausführungen. Nach STORCK, *Ausländische BS im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, 175, kann dies nur für Abbrucharbeiten gelten, die im Zusammenhang mit Hoch- oder Tiefbauarbeiten erfolgen, nicht dagegen für sonstige Abbruch- oder Abräumarbeiten, zB bei Bergwerken.
- ▶ *Erdarbeiten* gehören zu den Bauausführungen. Der Abtransport von Erdaushub und das Verfüllen von Rohrleitungsgräben mit dem Aushubmaterial stellt nach FG Düss. v. 7.8.1980 – X 11/80, EFG 1981, 182, rkr., eine Bauausführung dar.
- ▶ *Explorationsaktivitäten*: Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.7.1) handelt es sich um eine Bauausführung iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO.
- ▶ *Gerüstbauarbeiten* können als Baunebenstätigkeit eine Bauausführungs-BS begründen (vgl. auch BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140).
- ▶ *Gewährleistungsarbeiten* nach einer Montage stellen für sich keine BS dar (BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694).
- ▶ *Heizungsmontage* gehört zu den Bauausführungen (vgl. RFH v. 21.1.1942, RStBl. 1942, 66; BFH v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527).
- ▶ *Malerarbeiten* im Zusammenhang mit der Errichtung von Hoch- und Tiefbauten gehören zu den Bauausführungen (vgl. RFH v. 17.9.1941, RStBl. 1941, 764; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 32; aA STORCK, *Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, 174 Fn. 1)
- ▶ *Materiallieferungen* sind noch keine Bauausführungen (vgl. BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140).

212 (3) Montagen

Begriff: Es handelt sich um einen selbständigen Tätigkeitsbereich neben den Bauausführungen. Sie kann, muss aber nicht gleichzeitig eine Bauausführung sein. Nach der Rspr. liegt eine Montage vor, wenn vorgefertigte Einzelteile zu einer einheitlichen Sache zusammengefügt oder umgebaut werden. Die Tätigkeit muss die wesentlichen Arbeiten des Zusammenfügens umfassen und darf nicht nur eine untergeordnete Einzelleistung darstellen (vgl. BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. I 1990, 983, mwN).

Einzelfälle:

- ▶ *Demontage*: Nach Sinn und Zweck der Vorschrift und entsprechend den Abbrucharbeiten bei Bauausführungen fällt uE auch der umgekehrte Vorgang der „Demontage“ unter den Montagebegriff (ebenso BENDLINGER/REMBERG/KUCKHOFF, *IStR* 2002, 40; LÖWENSTEIN in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, *Betriebsstättenbesteuerung*, 2. Aufl. 2011, Rn. 1313; HRUSCHKA in SCHÖNFELD/DITZ, *DBA* 2013, Art. 5 Rn. 92).
- ▶ *Schweißarbeiten* (an Waggons) begründen nur dann eine Montage-BS, wenn es sich nicht um bloße Reparatur oder Instandsetzung handelt (vgl. BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983) und die wesentlichen Arbeiten des Zu-

sammenfügens von Einzelteilen zu einer Sache mit umfasst sind (s. BFH v. 20.1.1993 – I B 106/92, BFH/NV 1993, 404).

(4) Reparatur und Instandsetzung

213

Instandsetzung und Reparatur bestehender Bauten oder Anlagen sind nach hM keine Bauausführung (vgl. BFH v. 27.4.1954 – I B 136/53 U, BStBl. III 1954, 179; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 32; D. JACOBS, IStR 2002, 505 [506], mwN) und auch keine Montage (BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.1 Abs. 2).

Stellungnahme: Einleuchtender erscheint es, auch sie den Bauausführungen (und Montagen) zuzurechnen, da es wirtschaftlich keinen Unterschied macht, ob Arbeiten zur Errichtung eines Bauwerks (oder einer Anlage) führen oder es (oder sie) wiederherstellen (so auch STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 174; BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 39; wohl auch MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.126).

(5) Planung und Überwachung in Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen

214

Planung und Überwachung als Teilleistung einer Bauausführung bzw. Montage ist dieser grds. zuzurechnen, soweit sie im Staat der Bauausführung bzw. Montage erbracht wird (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.2 Satz 1). Nach SONNTAG, IWB 2000, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 883 (888 f.), ist die Teilleistung auf den Anlagenerrichtungsauftrag insgesamt und nicht isoliert auf die Bauausführung oder Montage zu beziehen.

Verantwortliche Überwachung: In der Regel erfolgt die Überwachung durch den verantwortlichen Generalunternehmer. Dieser haftet für den Erfolg der Werklieferung. Eine solche sog. verantwortliche Überwachung kann, bei Erfüllung der zeitlichen Voraussetzungen, auch dann eine BS für den Generalunternehmer begründen, wenn alle sonstigen Leistungen vor Ort durch Subunternehmer erbracht werden.

Vgl. BFH v. 13.11.1962 – I B 224/61 U, BStBl. III 1963, 71; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.2. Zustimmung auch überwiegend das Schrifttum; vgl. zB WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 116; D. JACOBS, IStR 2002, 505 (506) mwN; KRABBE, IStR 2003, 253 (255) für den DBA-Fall; HRUSCHKA in SCHÖNFELD/DITZ, DBA 2013, Art. 5 Rn. 95.

Kritisch, da ihres Erachtens durch die Begriffe Bauausführung und Montage die Überwachungsleistungen nicht abgedeckt sind, BENDLINGER/REMBERG/KUCKHOFF, IStR 2002, 40 (42); ebenfalls kritisch GASSNER in GASSNER/LANG/LECHNER, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, 57 (72) – insbes. für nicht vom Generalunternehmer erbrachte verantwortliche Überwachung. Nach WASSERMAYER, FS Kruse, 2001, 589 (600), muss die Überwachungstätigkeit als solche die zeitlichen Voraussetzungen erfüllen.

Beratende Überwachung: Überträgt der Generalunternehmer die Überwachungstätigkeit auf ein anderes Unternehmen, das seinerseits nicht für das Werk als Ganzes, sondern nur für die ordnungsgemäße Überwachung haftet (s. dazu SCHIEBER, IStR 1994, 521; SONNTAG, IWB 2000, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 883), begründet das überwachende Unternehmen keine BS iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO, es sei denn, es unterhält im Inland eine feste Geschäftseinrichtung, die der Durchführung der Überwachung dient (vgl. BFH v. 13.11.1962 – I B 224/61, BStBl. III 1963, 71; FÖRSTER, JbFStR 1994/95, 134 [137]; MÜNCH, RIW 1995,

930 [931]; vgl. ferner BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.2 Satz 4; WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 117; DEMME, IStR 2013, 559 [564]).

Koordination: Wenn der Generalunternehmer die gesamte Bau- und Montagetätigkeit (einschließlich Planung und Überwachung) auf Subunternehmer überträgt und sich allenfalls um Koordinierungen kümmert, dann liegt nach Auffassung der FinVerw. ebenfalls keine BS für den Hauptunternehmer vor (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.2 Satz 3). Für D. JACOBS (IStR 2002, 505 [506]) bleibt zweifelhaft, wie Fälle einer teilweisen Verantwortlichkeit zu lösen sind.

215 (6) Sonderformen der Werkerstellung

Beschäftigung von Subunternehmern: Führt der Generalunternehmer den Auftrag zwar selbst aus, setzt jedoch für einen Teil der Arbeit Subunternehmer ein, dann ist die Tätigkeit der Subunternehmer (und damit ihre Tätigkeitszeiten) zum Zweck der Bestimmung der Zeitdauer dem Generalunternehmer zuzurechnen (BFH v. 13.11.1962 – I B 224/61 U, BStBl. III 1963, 71: Subunternehmer als Erfüllungsgehilfen unter Aufsicht der Aufsichtskräfte des Generalunternehmens; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.3).

Überträgt der Generalunternehmer die Bau- und Montagetätigkeit einschließlich Planung und Überwachung vollständig an Subunternehmer, begründet der Generalunternehmer keine BS (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.2 Satz 3). Kritisch BENDLINGER/REMBERG/KUCKHOFF, IStR 2002, 40 (42).

Unabhängig vom Generalunternehmer kann natürlich auch der Subunternehmer selbst, wenn er die Voraussetzungen dafür erfüllt, eine BS im Inland haben (FG Düss. v. 7.8.1980 – X 11/80, EFG 1981, 182, rkr.; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.3; OECD-MK, Art. 5 Rn. 19). Eine BS des Subunternehmers begründet dagegen nicht zwangsläufig eine BS des Hauptunternehmers (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.d).

Konsortium: Das Vorliegen einer BS ist für jeden Konsorten separat zu prüfen (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.4).

Arbeitsgemeinschaft (ARGE): Die Tätigkeit der Partner stellt sachlich und zeitlich eine Einheit dar (GbR); das Vorliegen einer BS bestimmt sich einheitlich für die ARGE (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.4). WASSERMEYER, FS Kruse, 2001, 589 (601), stellt auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ab (nur dann Begründung der BS durch diese).

216 Einstweilen frei.

217 (7) Örtlich fortschreitende oder schwimmende Bauausführungen und Montagen

Die von der FinVerw. in BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.5) genannte 50 km-Grenze als wirtschaftliche und geografische Einheit wird von BFH v. 19.11.2003 (I R 3/02, BStBl. II 2004, 932) abgelehnt. Die FinVerw. wendet sie ebenfalls nicht mehr an (s. Anm. 219).

Zu den schwimmenden Bauausführungen und Montagen vgl. MITTERMÜLLER, RIW 1982, 812; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 34.

(8) Zeitgrenzen (zeitliche Voraussetzung)

218

Tatsächliche Dauer: Gemäß § 12 Satz 2 Nr. 8 AO (im Gegensatz zur früheren Regelung des § 16 Abs. 2 Ziff. 3 StAnpG) kommt es bei der Berechnung der Zeitgrenze ausschließlich auf die tatsächliche, nicht mehr auch auf die voraussichtliche Dauer der Bauausführung oder Montage an.

Kalender- und Steuerjahr unabhängig: Die Mindestdauer muss nicht innerhalb eines Kalender- oder Steuerjahres erfüllt werden (vgl. BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140; Abschn. 24 Abs. 3 Satz 5 GewStR).

Beginn: Die Frist beginnt mit dem Einrichten der Baustelle bzw. der Montage, dh. mit dem Eintreffen des ersten Mitarbeiters des Unternehmens auf der Bau- bzw. Montagestelle, nicht erst mit der Aufnahme der eigentlichen Bau- oder Montagetätigkeit (BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.1 Abs. 4 und 5). Anlieferung zu montierender Teile ist weder erforderlich noch ausreichend (s. BUCIEK, ISrR 1999, 629).

Ende: Die Frist endet, wenn die Arbeiten abgeschlossen oder endgültig eingestellt wurden, bei Montagen in bestimmten Fällen mit der Abnahme oder dem Abschluss der sich durch sie ergebenden Gewährleistungs- und Optimierungsarbeiten (vgl. BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; dazu BUCIEK, ISrR 1999, 629; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.1 Abs. 4 und 5; vgl. im Einzelnen mwN WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA Art. 5 OECD-MA Rn. 134; GÜNKEL in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPE, Art. 5 OECD-MA Rn. 151; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 37).

Unterbrechungen: Im Betriebsablauf begründete Unterbrechungen (zB wegen schlechter Witterung, Materialmangel, bautechnischer Gründe, zB Trocknungszeiten, sowie Streik) hemmen die Sechsmonatsfrist für die BS idR nicht, sondern werden in die Dauer der Bauausführung oder Montage eingerechnet. Andere Unterbrechungen (zB wegen fehlender Mitwirkung des Auftraggebers) hemmen die Frist, wenn sie nicht von ganz kurzer Dauer sind (vgl. BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.1 Abs. 6). Anders im Sinne einer generellen Fristhemmung bei einer Unterbrechung von mehr als 14 Tagen vgl. Abschn. 22 Abs. 3 Sätze 7 ff. GewStR 1998.

(9) Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen und Montagen

219

Einheitliche Betriebsstätte: Unterschiedliche Bau- und Montagetätigkeiten können als einheitliche BS anzusehen sein, auch wenn Auftraggeber und/oder Erbringungsort unterschiedlich sind. Voraussetzung ist, dass die Teilleistungen „wirtschaftlich und geografisch ein zusammenhängendes Ganzes bilden“, vgl. OECD-MK, Art. 5 Rn. 18 Satz 3. Die Abgrenzung spielt für § 12 AO wegen der Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen bzw. Montagen eine untergeordnete Rolle. Sie ist jedoch für das Abkommensrecht von Bedeutung.

Nach BFH v. 21.4.1999 (I R 99/97, BStBl. II 1999, 694) ist eine wirtschaftliche und geografische Einheit notwendig (vgl. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02, BStBl. II 2004, 932). BFH v. 16.5.2001 (I R 47/00, BStBl. II 2002, 846) dagegen fordert einen technischen und organisatorischen Zusammenhang. Dieser kann

nur nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden. Zu Recht lehnt die Rspr. deshalb die Ansicht der FinVerw. ab, die bei einer räumlichen Entfernung von bis zu 50 km noch einen geografischen Zusammenhang bejahte (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.5) Nachdem die FinVerw. zunächst versucht hatte, die Rspr. mit einem Nichtanwendungserlass auszuhebeln (s. BMF v. 18.12.2002, BStBl. I 2002, 1385, Nichtanwendungserlass zu BFH v. 16.5.2001 – I R 47/00, BStBl. II 2002, 846) hat sie durch amtliche Veröffentlichung von BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02 (BStBl. II 2004, 932) ihre frühere Haltung aufgegeben (vgl. HRUSCHKA in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, Art. 5 Rn. 99).

Zusammenfassung mehrerer selbständiger Bauausführungen und Montagen: Eine BS durch Bauausführung oder Montage ist auch dann anzunehmen, wenn eine von mehreren nebeneinander bestehenden (§ 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. b AO; vgl. auch FG Köln v. 30.6.1983 – IX 104/80 G, EFG 1984, 187, rkr.; FG Düss. v. 14.9.1990 – 10 K 580/85 G, EFG 1991, 290, rkr.) oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende (§ 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. c AO) Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate dauern; ein wirtschaftlicher oder geografischer Zusammenhang ist nicht erforderlich. Keine der Bauausführungen muss für sich gesehen sechs Monate überschreiten (s. BFH v. 16.12.1998 – I R 74/98, BStBl. II 1999, 365). Auch bei sich überschneidenden Bauausführungen ist uE zusammenzurechnen (ebenso BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 44 mwN; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 36; MUSIL in HHSP., § 12 AO Anm. 41).

Zusammenrechnung über die Grenze? Nach Auffassung der FinVerw. kann es zwar grenzüberschreitende Bauausführungen und Montagen geben, dagegen sollen bei Beurteilung eines geografischen Zusammenhangs ausländ. Bauausführungen nicht zu berücksichtigen sein (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.5; aA BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 44.1 mwN; keine Stütze im Gesetz).

Aufspaltung einheitlicher Bauausführungen und Montagen: In der künstlichen Aufspaltung eines einheitlichen Auftrags in (von verschiedenen Konzerngesellschaften übernommene, unter der Zeitgrenze liegende) Teilaufträge sieht die OECD einen Missbrauch (s. OECD-MK, Art. 5 Rn. 18). Auch die FinVerw. rechnet mehrere Verträge mit einem Auftraggeber im Fall einheitlicher Ausführung zusammen (s. im Einzelnen BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.3.5).

(Nicht-)Zusammenrechnung von Bauausführungen und Montagen mit anderen Tätigkeiten: Siehe SCHIEBER, IStR 1994, 521 (524).

Doppelbesteuerungsabkommen: Mehrere unabhängig voneinander durchgeführte Bauausführungen oder Montagen werden abkommensrechtl. nicht zusammengerechnet, es sei denn, sie bilden ein wirtschaftlich und geografisch zusammenhängendes Ganzes (vgl. OECD-MK, Art. 5 Rn. 18).

220 ee) Beginn und Ende der Betriebsstätte

Beginn: Eine BS und damit eine sachliche Anknüpfung ist gegeben, sobald die BS-Tatbestandsmerkmale vorliegen. Während der Errichtung der Geschäftseinrichtung ist noch keine BS gegeben, dagegen werden Zeiten, in denen die Tätigkeit, der die Einrichtung auf Dauer dienen soll, vorbereitet wird, bereits der BS zugerechnet (s. OECD-MK, Art. 5 Rn. 11).

Zu BE und BA vor Beginn der sachlichen Anknüpfung vgl. Anm. 53.

Einzelfälle:

- ▶ *Zweigniederlassung*: (widerlegbare) Vermutung für Beginn einer BS ab Eintragung ins Handelsregister (s. BFH v. 30.1.1981 – III R 116/79, BStBl. II 1981, 560; EBLING, RIW 1982, 147).
- ▶ *Probebetrieb eines Kraftwerks* begründet noch keine BS (s. PrOVG v. 29.10.1937, RVerwBl. 1938, 40, zur GewSt).
- ▶ *Bauausführung bzw. Montage*: Siehe Anm. 218.

Ende: Die sachliche Anknüpfung endet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer BS überhaupt nicht mehr vorliegen (Auflösung, Verlegung oder Einstellung der Tätigkeit) oder sie dem beschränkt Stpfl. nicht mehr zuzuordnen ist (Verkauf, Verpachtung). Abwickelnde Tätigkeiten gehören noch ebenso zu der BS wie vorbereitende Tätigkeiten schon zu ihr gehören (s. OECD-MK, Art. 5 Rn. 11). Zu Bauausführungen und Montagen s. Anm. 218.

Unterbrechung: Vorübergehende Unterbrechungen beenden die BS nicht (s. OECD-MK, Art. 5 Rn. 11). Längerfristiges Ruhenlassen steht nach BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.2) einer Auflösung gleich (uE in dieser Verallgemeinerung unzutreffend). Zu Unterbrechungen bei Bauausführungen und Montagen s. Anm. 218.

Einstweilen frei.

221–225

3. Ständiger Vertreter im Inland (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2)**a) Bestellung im Inland**

226

Bestellung: In der Regel wird eine ggf. formlose Beauftragung vorliegen. Allerdings kann auch die Duldung oder nachträgliche Genehmigung einer nicht beauftragten Tätigkeit zu einer Bestellung führen (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 1630).

Inland: Zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57 ff. und 92 ff. Obwohl dem Wortlaut nicht eindeutig zu entnehmen, wird die Vorschrift richtigerweise dahingehend verstanden und gehandhabt, dass der stV für das Inland bestellt sein muss. Die reine Bestellung im Inland (zB für einen Exportmarkt) führt nicht zu inländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb. Außerdem ist eine tatsächliche nachhaltige Tätigkeit des stV im Inland notwendig (s. Anm. 233). Entgegen LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 307, muss der stV selbst mangels eines entsprechenden Anhaltspunkts im Gesetz im Inland nicht über eine feste Einrichtung im Sinne einer BS nach § 12 AO verfügen. Dies kann dazu führen, dass bei einem Handeln des Vertreters der inländ. Steuerzugriff eher einsetzt als beim Handeln des Unternehmers selbst.

Zur Erzielung der Einkünfte: Wie auch bei der BS ist aus der Formulierung „bestellt ist“ nicht abzuleiten, dass inländ. Einkünfte nur im Zeitraum der eigentlichen Tätigkeit des stV möglich sind. Vielmehr können sowohl vorbereitende als auch nachträgliche BE und BA durch seine Tätigkeit veranlasst sein und damit inländ. Einkünfte darstellen. Die Überlegungen für BS (s. Anm. 181) gelten für stV entsprechend.

Einstweilen frei.

227–229

b) Ständiger Vertreter

Schrifttum: HEDEMANN, Der BFH zum Begriff des ständigen Vertreters, BB 1966, 813; BELLSTEDT, Der „ständige Vertreter“ im Außensteuerrecht, DB 1968, 1554; WINNEFELD, Zum Begriff des ständigen Vertreters im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei selbständigen Gewerbetreibenden, FR 1970, 245; WOERNER, Zum Begriff des ständigen Vertreters eines ausländischen Unternehmers, BB 1972, 1126; HILLERT, Betriebsstätte – ständiger Vertreter, FR 1973, 277; SCHÜRMANN/REINHARD, Beschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht wegen inländischer Tochtergesellschaft „mit Abschlußvollmacht“?, AWD 1974, 603; GEBBERS, Der „ständige Vertreter“ bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, StBp. 1989, 78; ENDRES, Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, IStR 1996, 1; PRINZ, Besteuerungsfragen inländischer Vertriebsmodelle bei international tätigen Unternehmen, FR 1996, 478; BOERGEN, Vertreterbetriebsstätte und organschaftliches Handeln, IStR 2003, 798; LÜDICKE, Lasst Blumen sprechen! – Zur fahrenden Vertreterbetriebsstätte, IStR 2003, 164; HEUSSNER, Vertreterbetriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft – die Praxis wartet auf eine höchstrichterliche Entscheidung, IStR 2004, 161; PILTZ, Wann liegt eine DBA-Vertreterbetriebsstätte vor?, IStR 2004, 181; BUCIEK, Kann ein Organ einer Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ sein?, FS Wassermeyer, 2005, S. 289; PULS, Kann der Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ im Inland sein?, RIW 2004, 172; BLUMERS/WENG, Betriebsstätte bei Einschaltung einer Managementgesellschaft – Anm. zum BFH-Urteil vom 24.8.2011, I R 46/10, DStR 2012, 551;.

230 **aa) Personelle Anknüpfung**

Definition: Sie ergibt sich durch die in § 13 Satz 1 AO genannten Begriffsmerkmale (Person, Geschäftsbesorgung für ein Unternehmen, nachhaltige Tätigkeit, Sachweisungsgebundenheit) müssen kumulativ gegeben sein.

Doppelbesteuerungsabkommen: Die DBA enthalten regelmäßig Einschränkungen gegenüber § 13 AO in der Weise, dass nur abhängige, nicht jedoch unabhängige Vertreter eine BS für den Geschäftsherrn begründen. Ferner ist regelmäßig Abschlussvollmacht verlangt (im Einzelnen s. GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 109 ff. und 143 ff.; PILTZ, IStR 2004, 181).

Subsidiarität der personellen Anknüpfung: Die personelle Anknüpfung ist der sachlichen untergeordnet, dh., nur wenn mangels Geschäftseinrichtung keine BS vorliegt, bleibt zu prüfen, ob eine personelle Vertretung doch zur inländ. Besteuerung führt (vgl. RegBegr. § 12 AO, BTDrucks. VI/1982, 104; ferner MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.158; MUSIL in HHSP., § 13 AO Rn. 4).

231 **bb) Person**

Natürliche und juristische Personen kommen als stV in Frage. Auch PersGes. können stV sein (zwar zivilrechtl. nur relative Rechtsfähigkeit, aber als Gesamthandsgemeinschaft fähig, eine auf Dauer angelegte personelle Verbindung des Unternehmens zum Inland zu begründen); vgl. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 301.

Vertretung durch mehrere Personen (auch nacheinander) ist möglich (s. schon RFH v. 3.3.1927, RStBl. 1927, 112; Nds. FG v. 4.7.1991 – VI 480/89, RIW 1991, 1055, rkr.; ebenso GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 121; krit. LÜDICKE, IStR 2003, 164).

232 **cc) Besorgung der Geschäfte eines Unternehmens**

Anstelle des Unternehmers: Der Begriff der Vertretung setzt voraus, dass der Vertreter anstelle des Unternehmers Handlungen vornimmt, die in dessen Be-

trieb fallen. Hieraus lässt sich ableiten, dass der Unternehmer selbst weder „Vertreter“ sein kann, der den Sachweisungen seines Unternehmens unterliegt, noch er sich selbst als solchen „bestellen“ kann (vgl. BFH v. 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395; ihm folgend Nds. FG v. 4.7.1991 – VI 480/89, RIW 1991, 1055, rkr.).

Organ der Gesellschaft: Es ist str., ob Organmitglieder Vertreter iSv. § 13 AO sein können. Vom FG Münster (v. 24.5.2004 – 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498, rkr.) und Teilen des Schrifttums wird dies bejaht.

Vgl. KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 3; BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 7.1 (es sei denn, der Geschäftsführer etc. handelt als Organ der Gesellschaft), und ihm folgend HEINSEN in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 107, 169; WASSERMEYER, FS Kruse, 2001, 602; WASSERMEYER, IStR 1999, 405; HEUSSNER, IStR 2004, 161; PILTZ, IStR 2004, 181; PULS, RIW 2004, 172; MUSIL in HHSp., § 13 Rn. 5a.

Organmitglieder können uE keine Vertreter sein, da durch sie das Unternehmen selbst handelt. Insoweit sind uE die Grundsätze von BFH v. 18.12.1990 (X R 82/89, BStBl. II 1991, 395) bzgl. Unternehmer entsprechend anzuwenden.

Ebenso Nds. FG v. 4.7.1991 – VI 480/89, RIW 1991, 1055, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 17.9.1997 – 4 K 2438/95, EFG 1998, 576, aufgeh. durch BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; FG Düss. v. 16.1.2003 – 15 K 8624/99 K, EFG 2003, 1125, rkr.; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 1549; GÜNKEL in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, Art. 5 OECD-MA Rn. 218; BOERGEN, IStR 2003, 798. Unschärf BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.2.2 letzter Abs.: Behandlung der Geschäftsführertätigkeit unter Vertreter mit Bezug auf BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437, das diese Frage jedoch als nicht entscheidungserheblich offen ließ.

Handlungen: Der Begriff der Vertretung ist wirtschaftlich und nicht iSv. § 164 ff. BGB zu verstehen (vgl. MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.165; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 1564 E.; offen lassend BFH v. 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395). Die Geschäfte müssen eine gewisse Bedeutung haben. Bloße Hilfsgeschäfte genügen nicht, da sie nicht zu den Geschäften zählen, durch die die Unternehmenszwecke unmittelbar gefördert werden (ebenso KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 4; aA SCHOLTZ in KOCH/SCHOLTZ, AO, 5. Aufl. 1996, § 13 AO Rn. 4; BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 5).

Einigkeit besteht darin, dass das Erfüllen gesetzlicher und vertraglicher Verpflichtungen ohne die Übernahme von Handlungen, die zur betrieblichen Tätigkeit des Vertretenen gehören (zB Durchführung von Überweisungsaufträgen durch eine Bank), nicht zu einem stV führen; so zB BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 6, und die Verständigungsvereinbarung mit den Niederlanden v. 25.7.2002 (BStBl. I 2002, 957) zu Blumenverkaufsfahrern (krit. LÜDICKE, IStR 2003, 164).

Es kommt nicht darauf an, ob die Handlungen im Rahmen eines eigenen Gewerbebetriebs des Vertreters vorgenommen werden (BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785) oder ob der Vertreter im eigenen Namen oder im Namen des vertretenen Unternehmens handelt (BFH v. 12.4.1978 – I R 146/77, BStBl. II 1978, 494).

dd) Nachhaltige Vertretung

Planmäßigkeit: Dieses Tatbestandsmerkmal beinhaltet, dass die Geschäftsbesorgung mit einer gewissen Planmäßigkeit erfolgen muss. Die tatsächlich wiederholte Geschäftsbesorgung oder die Wiederholungsabsicht sind allein nicht

ausreichend (vgl. KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 7; ebenso LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 303).

Dauer: Sie ist sowohl im Sinne der Vertretung als solcher als auch des (tätigkeitsbezogenen) Aufenthalts im Inland von Bedeutung (vgl. zB MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.164). Nach BFH v. 3.8.2005 (I R 87/04, BStBl. II 2006, 220) führt der tätigkeitsbezogene Aufenthalt eines im Ausland ansässigen Vertreters im Inland von 60 Tagen pro Jahr auch dann nicht zur Annahme eines stV, wenn sie in mehreren aufeinander folgenden Jahren in vergleichbarem Umfang durchgeführt wird.

Im Schrifttum reicht die geforderte Dauer der Vertretung von sechs Monaten (vgl. zB STROBL/KELLMANN, AWD 1969, 407; BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 8; WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 195; PULS, RIW 2004, 172 [177]) über mehr als neun bis zwölf Monate (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 315; PETER, Fortentwicklung des Betriebsstättenprinzips, 2002, 97) bis zu einem Zeitraum von mehr als einem Jahr (vgl. zB STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 202; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 1586).

Die erforderliche Zeitdauer richtet sich uE nach den Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der geplanten Dauer der Vertretung. Dabei wird man fordern müssen, dass bei einer tätigkeitsbezogenen Aufenthaltsdauer von unter sechs Monaten innerhalb eines Zwölf-Monatszeitraums regelmäßig kein stV angenommen werden kann. Ebenfalls auf den Einzelfall abstellend GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 120; PILTZ, IStR 2004, 181 (185). Zur Berechnung im Sinne einer tätigkeitsbezogenen Aufenthaltsdauer vgl. WASSERMAYER, IStR 1999, 406; WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 5 OECD-MA Rn. 195).

234 ee) Sachliche Weisungsgebundenheit

Persönliche Weisungsgebundenheit ist nicht erforderlich (vgl. BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785). Die sachliche Weisungsgebundenheit kann sich aus dem Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis (§§ 662, 675 BGB) bzw. aus einem sonstigen Rechtsverhältnis ergeben (vgl. KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 5). Ein selbständiger Gewerbetreibender muss auch nicht, um stV zu sein, Handlungen außerhalb des Rahmens seines eigenen (selbständigen) Gewerbebetriebs durchführen (vgl. BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785).

R 49.1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR und BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.2 Abs. 2) schränken auch für den Nichtabkommensfall den Tätigkeitsbereich, der zur Annahme eines stV führt, in einer auf § 50 Abs. 4 gestützten Selbstbindung (s. WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 73) für bestimmte typische Vertretungsverhältnisse ein (ausgenommen Schiff- und Luftfahrt – R 49.1 Abs. 2 Satz 1 EStR): Einkünfte eines ausländ. Unternehmens werden insoweit der inländ. Besteuerung nicht unterworfen, als es im Inland durch Kommissionäre oder Makler vertreten ist, die nur Geschäftsbeziehungen für das ausländ. Unternehmen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhalten. Das Gleiche gilt bei Vertretung durch Handelsvertreter, die weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und -abschlüssen besitzen noch über ein Warenlager des ausländ. Unternehmens verfügen, von dem sie regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführen. Gegen eine einengende

Auslegung und gegen eine mögliche Schlechterstellung von Stpfl. aus DBA-Staaten LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 402.

ff) Katalogtätigkeiten

235

Zu den in § 13 Satz 2 AO ausdrücklich, jedoch nicht abschließend genannten Tätigkeiten eines stV gehören Abschluss, Vermittlung und Einholung von Verträgen für den Prinzipal sowie die Unterhaltung eines Bestands von Gütern und Waren, von dem Auslieferungen vorgenommen werden. Auch für die Beispiele des § 13 Satz 2 AO müssen uE die Voraussetzungen des § 13 Satz 1 AO erfüllt sein (ebenso KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 8; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 1614; zweifelnd BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 10, angesichts der neueren Rspr. zu § 12 AO; s. Anm. 205).

Einzelfälle:

- ▶ *Auslieferungsagent*: stV; s. auch „Lagerhalter“.
- ▶ *Bausparkassenvertreter*: Soweit er selbständig ist, gehört er zu der Gruppe der Handelsvertreter. Arbeitet ein selbständiger Bausparkassenvertreter in einer Beratungsstelle der von ihm vertretenen Bausparkasse, so übt er gem. BFH v. 24.1.1968 (I B 125/64, BStBl. II 1968, 313) sein eigenes Gewerbe als selbständiger Handelsvertreter und nicht das Gewerbe der Bausparkasse aus.
- ▶ *Beratungsstelle*: stV, wenn Abschluss, Vermittlung oder Einholung von Verträgen bezweckt wird, nicht jedoch, wenn es sich um eine Beratung im Rahmen des Kundendienstes zur Behebung von Problemen handelt.
- ▶ *Callcenter*: idR kein stV, da es an der Zielsetzung zum Abschluss von Verträgen mangelt.
- ▶ *Handelsvertreter*: Ein selbständiger Handelsvertreter nach § 84 HGB wird gem. R 49.1 Abs. 1 Satz 3 EStR nicht als stV behandelt. Dies gilt jedoch nicht für einen Handelsvertreter, der über ein Warenlager des (ausländ.) Unternehmens verfügt und daraus regelmäßige Bestellungen ausführt.
- ▶ *Kommissionär*: kein stV des ausl. Kommittenten, solange seine Tätigkeit für den Kommittenten nicht über den Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit hinausgeht (R 49.1 Abs. 1 Satz 2 EStR; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.1.2).
- ▶ *Lagerhalter*: Der Betrieb eines Warenlagers durch einen externen Lagerhalter begründet für das beschränkt stpfl. Unternehmen regelmäßig einen stV iSd. § 13 AO; vgl. SELTENREICH, IStR 2004, 589.
- ▶ *Linienagent*: Ein Unternehmen, das für eine ausl. Reederei und gemäß deren Anweisungen die Vermittlung und den Abschluss von Frachten besorgt, die anlaufenden Schiffe betreut und die Fracht einzieht, ist nach BFH v. 28.6.1972 (I R 35/70, BStBl. II 1972, 785) als stV anzusehen.
- ▶ *Makler*: Nach R 49.1 Abs. 1 Satz 3 EStR gilt ein Makler so lange nicht als stV, als er Geschäftsbeziehungen für das ausl. Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält.
- ▶ *Modellagentur*: im Regelfall nicht stV des vertretenen Fotomodells (vgl. WILD/EIGELSHOVEN, DB 2005, 1354 [1356]).
- ▶ *Pächter eines Gewerbebetriebs*: Der Pächter kann stV des Verpächters sein (vgl. BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785; v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1979, 494; v. 28.7.1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77; FG München v. 24.9.1990 – 13 K 13707/85, EFG 1991, 328, rkr.). Kein stV, wenn er lediglich gesetzliche oder vertragliche Pflichten eines Pächters erfüllt oder Hilfstätigkeiten

übernimmt, sondern erst, wenn er nicht zu seinen vertraglichen Pächterpflichten gehörende wirtschaftliche Interessen des Verpächters hinsichtlich der Erhaltung, Erneuerung oder Erweiterung der Betriebseinrichtungen wahrnimmt.

► *Tochtergesellschaft* kann unter den Voraussetzungen des § 13 AO stV für ausländ. Unternehmen sein.

236 gg) Beginn und Ende des ständigen Vertreters

Wie bei der BS (s. Anm. 220) beginnt die personelle Anknüpfung, sobald alle Tatbestandsmerkmale vorliegen, und sie endet, wenn ein Tatbestandsmerkmal entfällt. Eine Besteuerung nach § 16 kommt idR nicht in Betracht.

237–239 Einstweilen frei.

4. Besonderheiten der Einkunftsermittlung

Schrifttum:

Schrifttum bis 1999: NEUBAUER, Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – Koreferat, JbFStR 1976/77, 312 und 322; RITTER, Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – ein steuersystematischer Versuch, JbFStR 1976/77, 288; HEMMELRATH, Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, München 1982; STATZKOWSKI, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht – de lege lata und de lege ferenda, Diss. Berlin 1986; KUMPF, Ergebnis- und Vermögenszuordnung bei Betriebsstätten, StbJb. 1988/89, 399; DEBATIN, Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Teil I), DB 1989, 1695; DEBATIN, Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Teil II), DB 1989, 1739; BECKER, Funktionsnutzen oder Erwirtschaftungsgrundsatz – Wege zur Ermittlung des zutreffenden Betriebsstättenergebnisses, DB 1990, 392; DEBATIN, Die sogenannte Steuerentstrickung und ihre Folgen, BB 1990, 826; PACH-HANSSENHEIMB, Die Verstrickung von Wirtschaftsgütern in die deutsche Steuerhoheit, Baden-Baden 1991; KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, Freiburg 1992; KRAMER, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, StuW 1993, 149; DA., Betriebsstättenbesteuerung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern, ISr 1994, 278; FW, Einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnende Schulden, ISr 1994, 178; KEMPKA, Gewinnrealisierung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Eine Analyse der systemkonformen Behandlung stiller Reserven, Diss. Mannheim 1994; LÜDICKE, Die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, StbKongrRep. 1994, 217 ff.; WASSERMAYER, Die weder einer inländischen noch einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte, ISr 1995, 230; DAHNKE, Betriebsstättenbesteuerung: Zuordnung von Generalunkosten des ausländischen Stammhauses gegenüber der inländischen Betriebsstätte, ISr 1996, 475; SIEKER, Betriebsstättengewinn und Fremdvergleichsgrundsatz, DB 1996, 110; BARANOWSKI, Gebietliche Gewinnabgrenzung bei international operierenden Unternehmen, in KLEIN/STIHL/WASSERMAYER (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Hans Flick, Köln 1997, 615; ROTH, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung unter Berücksichtigung des Entwurfs eines BSnerlasses, StbJb. 1997/98, 427.

Schrifttum ab 2000: BARANOWSKI, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, IWB 2000, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 813; BUCIEK, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerlichen Kontext, DStZ 2000, 636; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied 2000; KLEINEIDAM, Zur veranlassungsorientierten Steuerentstrickung bei grenzüberschreitenden Vorgängen im Unternehmensbereich, ISr 2000, 577; KRAMER, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, ISr 2000, 449; KUMPF/ROTH, Grundsätze der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 741; KUMPF/ROTH, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrund-

sätzen, DB 2000, 787; KUMPF/ROTH, Behandelte und nicht behandelte „Sonderfälle“ im neuen Betriebsstättenerrlass, FR 2000, 500; ROTH in LÜDICKE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, Köln 2000, 87 ff.; BUCIEK, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, 43; KRAFT, Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten nach den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, StbJb. 2000/2001, 205; STRUNK/KAMINSKI, Aufgabe des Grundsatzes der funktionalen Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu BSn?, IStR 2001, 161; WASSERMAYER, Dealing at arm's length Prinzip, in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, 25; KONRAD, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Functionally Separate Entity-Ansatz, IStR 2003, 786; DITZ, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten: Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht, Berlin 2004; WASSERMAYER, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2004, 733; DITZ, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, IStR 2005, 37; HAARMANN, Die Gewinnermittlung der Geschäftsführungsbetriebsstätte, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 723; HRUSCHKA/LÜDEMANN, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 76; KROPPEN, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 74; KUCKHOFF, Ausgewählte Betriebsstättenprobleme – Entgeltprinzip versus Veranlassungsprinzip, grenzüberschreitende Realisationsverhältnisse, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 681; STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012, 693; WASSERMAYER, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 84; BLUMERS, Die Europarechtswidrigkeit der Betriebsstättenzurechnung im Betriebsstättenerrlass, DB 2006, 856; KAMINSKI/STRUNK, Funktionsverlagerungen in und von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften: Überlegungen zur (Nicht-)Anwendbarkeit der Grundsätze zum sog. Transferpaket, DB 2008, 2501; ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Lohmar/Köln 2008; LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, München, 2. Aufl. 2011; BRÜNNINGHAUS in VÖGELE/BORSTELL/ENGLER, Verrechnungspreise, München, 3. Aufl. 2011.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 210 (Betriebsstättenbesteuerung im Allgemeinen), vor Anm. 250 (Zuordnungsmethoden), vor Anm. 260 (Zuordnung von WG und BE/BA), vor Anm. 280 (Ausstattung mit Eigenkapital), vor Anm. 305 (Innentransaktionen), Anm. 324 (Einzelfälle der Gewinnabgrenzung) und Anm. 330 (Gewinn des inländ. stV).

Schrifttum zum AOA und seiner Umsetzung: OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments 2010; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; SCHNITGER, Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633; WASSERMAYER, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277; ANDRESEN, Missglückter Verordnungsentwurf zur Einkünfteabgrenzung bei inländischen Versicherungsbetriebsstätten, BB 2013, 2911; BARIG, Abgrenzung der Betriebsstätteneinkünfte nach dem AOA, IWB 2013, 801; KAESER in WASSERMAYER DBA, 124. Aufl. 2013, Art. 7 OECD-MA (2010); NEUMANN, Das Verhältnis von § 1 Abs. 5 AStG zu den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2013, 573; NIENHIMP/LUDWIG, Der Entwurf einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, IWB 2013, 638; QUILITZSCH/DITZ, Die Änderungen im AStG durch das AmtshilfeRLUmG – Quo vadis Außensteuergesetz?, DStR 2013, 1917; REHFELD, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, IWB 2013, 548; SCHAUS/PERSCH, Branchenspezifische Regelungen im Entwurf der BsGaV, IWB 2013, 789; SEELEITNER/GRIMM/KRINNINGER, Verschärfung der steuerlichen Herausforderungen durch den Authorized OECD Approach (AOA) bei Bau- und Montagebetriebsstätten?, IStR 2013, 220; ANDRESEN/OESTREICHER/VAN DER HAM, Die Neuregelung der Betriebsstättengewinnaufteilung in zwölf Fällen – zugleich eine Stellungnahme zum Entwurf der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, IStR 2014, Beihefter 1; SASSMANN/SCHNORBERGER/SHEKHOVTSOVA, Betriebsstättengewinnermittlung nach dem OECD-Ansatz: Der Grundfall der Vertriebsbetriebsstätte, IStR 2014, 81.

Verordnungsentwurf des BMF: Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnabgrenzungsverordnung – BsGaV) v. 5.8.2013 (BsGAV-E) abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwurf/2013-08-05-Betriebsstaetengewinnaufteilungsverordnung.html.

240 a) Systematik

Gesetzliche Regelung: § 49 enthält in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a keine Regelung zur Einkünfteermittlung bei inländischen BS bzw. stV. Es gelten daher die allgemeinen Vorschriften der §§ 4 ff. mit besonderen Regelungen in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 sowie Satz 8 2. Halbs. iVm § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. Halbs. und Nr. 5a. Ferner sind die Vorschriften der §§ 50 Abs. 1 und 50d Abs. 10 sowie § 1 Abs. 4 und 5 AStG idF des AmtshilfeRLUMsG zu beachten.

Entwicklung:

- ▷ *Bis Veranlagungszeitraum 2005:* Die Ermittlung des BS-Ergebnisses war bis einschließlich VZ 2005 ausschließlich durch Richterrecht im Sinne einer finalen Entnahme bestimmt (vgl. im Einzelnen § 4 Anm. 168). Diese gab er mit Urteil v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) auf. Die FinVerw. wandte BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) an.
- ▷ *Ab Veranlagungszeitraum 2006:* Mit dem SEStEG wurde im Jahr 2006 erstmals in § 4 Abs. 1 Satz 3 die stpfl. Entstrickung von WG für die Fälle geregelt, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung beschränkt oder ausgeschlossen wird. Entsprechend wurde in § 4 Abs. 1 Satz 8 eine Einlage fingiert, wenn ein WG im Inland verstrickt wird. Die Bewertung der sogen. „Entstrickungsentnahmen“ und „Entstrickungseinlagen“ erfolgt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. Halbs. bzw. Nr. 5a mit dem gemeinen Wert. Die Regelungen zielten in erster Linie auf BS ab, sind jedoch nicht darauf beschränkt (im Einzelnen s. § 4 Anm. 206 ff.).
- ▷ *Ab Veranlagungszeitraum 2013* ist durch das AmtshilfeRLUMsG eine weitere Rechtsgrundlage für die Gewinnabgrenzung bei BS in § 1 Abs. 5 AStG geschaffen worden. Sie setzt den sog. Authorized OECD Approach (AOA) der OECD (OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010) in nationales Recht um und wird ergänzt durch die im Entwurf v. 5.8.2013 vorliegende Betriebsstättengewinnabgrenzungsverordnung (BsGaV). Durch Verweis in § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG auf den bei der Gewinnabgrenzung bei verbundenen Unternehmen anzuwendenden § 1 Abs. 3 AStG wird auch die Funktionsverlagerung bei BS im Verhältnis zum übrigen Unternehmen, entgegen der bisherigen Rechtslage (vgl. KAMINSKI/STRUNK, DB 2008, 2501) anwendbar.

Stellungnahme: Es ist zu begrüßen, dass der Gesetzgeber die Gewinnabgrenzung bei BS nunmehr gesetzlich zu regeln versucht. Insbesondere wegen der geänderten Rspr. des BFH und der daraufhin verschiedentlichen Korrekturversuche durch den Gesetzgeber ist für den Rechtsanwender eine erhebliche Rechtsunsicherheit entstanden. Kritisch ist allerdings anzumerken, dass die Regelung im AStG uE falsch verortet ist. § 1 AStG regelt die Berichtigung von Einkünften, dies setzt zunächst Vorschriften zur Ermittlung von Einkünften voraus. § 1 Abs. 5 AStG ist als eine solche in sich geschlossene Ermittlungsvorschrift angelegt und hätte deshalb systematisch in die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. gehört (vgl. WASSERMAYER, IStR 2012, 277). Aufgrund seiner Verortung entfallen § 1 Abs. 5 AStG und ihm folgend die Vorschriften des BsGaV-E Wirkung nur zulasten, aber nicht zugunsten des Stpfl. (vgl.

SCHNITGER, IStR 2012, 633; WASSERMEYER, IStR 2012, 277). § 1 Abs. 5 AStG ist ferner nicht abgestimmt mit den Ent- und Verstrickungsregelungen in § 4 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 bzw. Nr. 5a. Dies ergibt sich schon daraus, dass Entstrickungsentnahmen und Verstrickungseinlagen mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind, § 1 Abs. 5 aber den Fremdvergleichspreis als Bewertungsmaßstab zugrunde legt. § 4 Abs. 1 enthält nur unvollständige Ent- bzw. Verstrickungsregeln, die insbes. Dienstleistungen nicht erfassen, auch sind Nutzungseinlagen nicht von § 4 Abs. 1 Satz 8 erfasst (s. auch Anm. 305, 350). Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass bislang nur wenige DBA den AOA berücksichtigen (vgl. Prot. Nr. 4 zu Art. 7 DBA-USA v. 1.6.2006, BGBl. II 2006, 1184; Art. 7 DBA-Luxemburg v. 23.4.2012, BGBl. II 2012, 1403; Art. 7 DBA-Liechtenstein v. 17.11.2011, BGBl. II 2012, 1462; Art. 7 DBA-Niederlande v. 12.4.2012, noch nicht in Kraft, BRDrucks. 479/12 v. 10.8.2012). § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG enthält insoweit eine Bestandsklausel für Altabkommen, die dem AOA nicht entsprechen. Diese ist allerdings antragsgebunden und setzt den Nachweis durch den Stpfl. voraus, dass der andere Staat den AOA nicht anwendet.

Einkünfteermittlung vs. Ergebniszuordnung: Einkünfte müssen in persönlicher Hinsicht dem beschränkt Stpfl. zugerechnet und in sachlicher Hinsicht seinen inländ. Einkünften zugeordnet werden (vgl. SCHAUMBURG in LÜDICKE, Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 53 ff.). Damit hat der beschränkt Stpfl. das Ergebnis seiner inländ. BS bzw. seines inländ. stV zu ermitteln, indem er Vermögen und Ergebnis seines Gewerbebetriebs anteilig der inländ. BS bzw. dem stV zuordnet. Entscheidend ist dabei die Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (s. Anm. 242 f.). Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. unter Berücksichtigung von § 50. Im Gegensatz zur unbeschränkten StPfl. sind die Einkünfte der inländ. BS im Rahmen der beschränkten StPfl. originär zu ermitteln, dh., Einkünfteermittlung und Ergebniszuordnung fallen praktisch zusammen (s. Anm. 241). Damit kommt, abgesehen von wenigen Ausnahmen, nur die direkte Methode, dh. die Zuordnung aufgrund einzelner Geschäftsvorfälle in Betracht (s. Anm. 250 f.).

Zuordnung von Wirtschaftsgütern (s. Anm. 260 ff.): Aufgrund der Einkünfteermittlung als Gewinn steht die Zuordnung von WG, die der inländ. BS dienen, im Mittelpunkt. Dabei sind auf der Aktivseite WG, die entweder von mehreren Unternehmensteilen genutzt werden oder in keinem eindeutigen Zusammenhang zu einem bestimmten Unternehmensteil stehen (immaterielle WG, Finanzanlagen und Finanzmittel), sowie auf der Passivseite die Bestimmung des angemessenen Eigenkapitals von besonderer Bedeutung (s. Anm. 280 ff.). Ferner sind die BE und BA bei gemischt genutzten WG, soweit sie mit der inländ. BS bzw. dem stV zusammenhängen, zuzuordnen (s. Anm. 290). Zum Problem der weder einer inländ. noch einer ausländ. BS zuzuordnenden Einkünfte s. WASSERMEYER, IStR 1995, 230.

Abrechnung von Innentransaktionen (s. Anm. 300 ff.): Für die Abrechnung von Liefer- und Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis zwischen inländ. BS bzw. stV und ausländ. Stammhaus bzw. BS des Gewerbebetriebs wurden unterschiedliche Konzepte vorgeschlagen, die sich, soweit ersichtlich, in erster Linie auf die Ergebnisabgrenzung bei einem unbeschränkt Stpfl. im Verhältnis zu seiner ausländ. BS beziehen, die jedoch auch auf den Fall der inländ. BS eines beschränkt Stpfl. angewandt werden. Dabei wurde allerdings zumeist den Besonderheiten der beschränkten StPfl. nicht ausreichend Rechnung getragen (s. Anm. 305). Mit dem SEStEG wurde erstmals eine Abrechnungsvorschrift für bestimmte Innentransaktionen in das EStG aufgenommen.

241 **b) Ermittlung der Einkünfte**

Gewinnermittlung: Die Einkünfte sind im Wege der Gewinnermittlung zu bestimmen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1; s. § 2 Anm. 527) als BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1 und § 5; IDW, WPG. 1987, 649; BECKER, DB 1989, 11) oder als Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3); ebenso SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.23. Zur Buchführungspflicht für die inländ. BS s. Anm. 172. Soweit nach handelsrechtl. Vorschriften Bücher zu führen sind, ist das handelsrechtl. Ergebnis maßgeblich heranzuziehen. Es ist ggf. um Vermögen und Ergebnisbestandteile zu berichtigen, die nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit der BS oder dem stV zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; zust. LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 235).

Beschränkung auf inländische BS bzw. ständigen Vertreter: Im Gegensatz zum unbeschränkt Stpfl. mit ausländ. BS bzw. stV handelt es sich nicht um die Aufteilung des Gesamtergebnisses zwischen Stammhaus und inländ. BS bzw. stV, sondern um originäre Einkunftsermittlung (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1998, 140; WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 180). Da sich die beschränkte StPfl. nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nur auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, „für den im Inland eine BS unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist“, ist in diesen Fällen der Gewinn unmittelbar und ausschließlich für die inländ. BS bzw. den inländ. stV zu ermitteln (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663); zur Abgrenzung stbarer und nicht stbarer Einkünfte im Rahmen der beschränkten StPfl. vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260. Einkünfte des beschränkt Stpfl. aus ausländ. BS bzw. aus dem ausländ. Stammhaus gehen, da nicht stbar, nicht in die Gewinnermittlung ein. Insoweit ist auch die teilweise für den Bereich des Abkommensrechts vertretene Ansicht, dass die Einkünfteermittlung einheitlich für das Gesamtunternehmen einschl. aller in- und ausländ. BS zu erfolgen habe und der so ermittelte Gewinn anschließend auf die einzelnen BS aufzuteilen sei (vgl. WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 185), im Rahmen der beschränkten StPfl. nicht zutreffend. Somit gilt: Erst wenn bestimmt ist, welche Tätigkeiten, Transaktionen und WG der BS zuzuordnen sind, ist die Höhe des zugeordneten Vermögens und Ergebnisses zu ermitteln (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1695; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 26). Von dieser Vorstellung geht auch der in § 1 Abs. 5 AStG verankerte Authorized OECD Approach und die ihn ausfüllende und im Entwurf vorliegende BsGaV aus.

Mehrere Betriebsstätten/ständige Vertreter: Mehrere Geschäftseinrichtungen bzw. Vertreter eines Steuerausländers im Inland können eine wirtschaftliche Einheit bilden, deren Ergebnis einheitlich zu ermitteln ist (vgl. KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 182). Betreibt ein Steuerausländer im Inland unterschiedliche Geschäfte, so sind gewerbliche Inlandseinkünfte jeweils getrennt zu ermitteln. Entscheidend ist der jeweils für Zwecke der stl. Gewinnermittlung abzugrenzende Betrieb (vgl. zum Betriebsbegriff Vor §§ 4–7 Anm. 85 ff., insbes. 89 f.). Die Summe der Gewinne aller inländ. BS und stV ergibt dann die inländ. Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Steuerausländers. Transaktionen der inländ. BS untereinander führen nicht zu einer Gewinnrealisierung.

c) Zuordnungsgrundsätze

aa) Ergebnis- und Vermögenszuordnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit 242

Soweit WG der inländ. BS zuzuordnen sind, gehen sie regelmäßig unmittelbar in die Gewinnermittlung für die inländ. BS im Rahmen des BV-Vergleichs ein (vgl. ROTH in LÜDICHE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 [89 f.]). Eine Zuordnung von WG entfällt allerdings, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausschließlich durch eine im anderen Staat belegene BS ausübt. Dies hat Bedeutung bei sog. doppelt ansässigen Gesellschaften, die ihren statutarischen Sitz und ihre Geschäftsleitung in verschiedenen Staaten haben (vgl. LOOKS/MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 726).

Keine Attraktivkraft der BS: Die Formulierung in Nr. 2 Buchst. a ist insoweit missverständlich, als sie in dem Sinne verstanden werden kann, dass bei Vorliegen einer inländ. BS sämtliche vom beschränkt Stpfl. im Inland erzielten gewerblichen Einkünfte als inländ. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. a zu qualifizieren seien (sog. Attraktivkraftprinzip). Die Rspr. lehnt eine solche Auslegung ab und verlangt für die Zuordnung von WG und Einkünften die wirtschaftliche Zugehörigkeit zur inländ. BS (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). So auch die FinVerw. (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.2) sowie einhellig das Schrifttum (vgl. zB SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.29; ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 2.170). De lege ferenda sollte die Vorschrift klarstellend durch Übernahme der eindeutigen Formulierung aus der spiegelbildlichen Definition der ausländ. Einkünfte in § 34d Nr. 2 Buchst. a („... Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, die durch eine in einem ausländischen Staat gelegene BS erzielt werden“) geändert werden.

Wirtschaftlicher Zusammenhang:

► *Gesetzliche Regelung ab Veranlagungszeitraum 2013:* Nach § 1 Abs. 5 AStG und § 2 Abs. 2 BsGaV-E hat die Zuordnung von Einkünften folgendem Schema zu folgen: Ausgangspunkt sind die in der BS tatsächlich ausgeübten Personalfunktionen. Aufgrund einer Funktions- und Risikoanalyse sind die den Personalfunktionen zuzuordnenden WG und das Dotationskapital zu bestimmen. Die der BS zuzuordnenden Verbindlichkeiten sind als Residualgröße nach Abzug des Dotationskapitals von den WG zu ermitteln. Ferner sind auf der Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse die Geschäftsvorfälle mit Dritten der BS zuzuordnen und die anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen des Unternehmens zur BS (Innentransaktionen) zu bestimmen.

► *Wirtschaftlicher Zusammenhang bis Veranlagungszeitraum 2013:*

▷ *Rechtsprechung:* Der BFH ordnet BA nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Sinne eines Veranlassungszusammenhangs zu (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; so auch schon BFH v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165; v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; ferner BFH v. 18.9.1996 – I R 59/95, BFHE 181, 419; v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605). Dabei ist darauf abzustellen, auf welche Tätigkeiten bzw. WG die BE bzw. BA zurückzuführen sind, wer die Tätigkeiten ausgeübt hat und welcher BS die ausgeübten Tätigkeiten oder die eingesetzten WG tatsächlich zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 92/01, BFH/NV 2003, 964; v. 23.7.2003 – I R 62/02, BFH/NV 2004, 317).

- ▷ *Schrifttum:* Nach hM sind der inländ. BS die Erträge zuzurechnen, die auf Leistungen beruhen, die durch die inländ. BS erbracht wurden, und die Aufwendungen, die durch diese Leistungen veranlasst sind; vom Steuerausländer „erzielt“ sind damit die wirtschaftlich seiner inländ. BS oder seinem inländ. stV zuzuordnenden Einkünfte (vgl. BECKER, DB 1990, 392; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 320; ANDRESEN in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 2.63; ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, 2008, 170 ff.). Insoweit unterscheidet sich die Zuordnung von Einkünften zur BS von der Zurechnung zur Tochter-KapGes., als letztere nach rechtl. Kriterien und nicht nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit erfolgt (vgl. LOOKS/MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 720).

Vergleich mit Abkommensrecht: Im Ergebnis ordnen beide Rechtskreise ein WG nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu. Für Dividenden, Zinsen und Lizenz-einkünfte verlangen die meisten deutschen DBA sowie das OECD-MA einen tatsächlichen Zusammenhang mit der BS. Die Rspr. legt dieses Merkmal eng im Sinne eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs aus (vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 30.8.1995 – I R 112/94, BFH/NV 1996, 22). Aufgrund einer anderen systematischen Stellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im nationalen Recht ist uE diese Rspr. nicht auf die Gewinnabgrenzung im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a zu übertragen. Insbesondere ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei PersGes. zu beachten (vgl. BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, DStR 2008, 1025, zum DBA-Schweiz, das insoweit vom Wortlaut des OECD-MA abweicht; s. auch Anm. 272 f.).

243–249 Einstweilen frei.

250 bb) Zuordnungsmethoden

Schrifttum: HEMMELRATH, Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, München 1982; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, Köln 1982; BURMESTER, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte, Baden-Baden 1986; KRAMER, Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, StuW 1991, 151; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied 2000; LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, München 2. Aufl. 2011; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Lohmar/Köln 2008.

Direkte Methode: Hierbei handelt es sich um eine transaktionsbezogene Erfolgsermittlung der BS. Für Zwecke der Besteuerung wird die rechtl. unselbständige BS wie ein selbständiger Gewerbebetrieb gedacht. Die Ergebniszuordnung (und entsprechend die Vermögenszuordnung) erfolgt transaktionsbezogen. Sie setzt idR eine gesonderte Buchführung der BS voraus, in der sämtliche Austauschbeziehungen der BS mit Dritten und innerhalb des Unternehmens transaktionsbezogen nach deutschen stl. Gewinnermittlungsvorschriften zu erfassen sind (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.3.1).

Soweit die Pflicht zur gesonderten BS-Buchführung nicht besteht, kann der BS-Erfolg jedoch auch über die Schätzung einzelner oder aller Aufwands- und Ertragspositionen bestimmt werden, solange diese darauf ausgerichtet ist, in direkter Betrachtung der Geschäftstätigkeit der BS den ihr zuzurechnenden Erfolg zu ermitteln (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1696).

Auch wenn bei der Ergebnisermittlung nach der direkten Methode der der BS zuzurechnende Erfolg bei dieser als wirtschaftlich verselbständigtem Unternehmensteil gesondert bestimmt wird, so bleibt er doch lediglich ein Teil des Erfolgs des Gesamtunternehmens. Aufgrund unterschiedlicher Funktionen und Risiken bei BS und Stammhaus können die einzelnen Teilerfolge allerdings unterschiedliche Vorzeichen haben (vgl. bereits BFH v. 27.7.1966 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24), jedoch muss die Summe der Ergebnisse von Stammhaus und sämtlichen BS dem Gesamtgewinn des Unternehmens entsprechen. Dies gilt nach grds. auch für interne Leistungen zwischen Stammhaus und BS. Allerdings kann es bei der Überführung von WG zu Entstrickungsgewinnen kommen, die aus Sicht des Gesamtunternehmens erst in einem späteren Zeitpunkt realisiert werden.

Vgl. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 332; so wohl auch STORCK, *Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, 334 ff.; BECKER, DB 1989, 15. Nach JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl. 2007, 713 f., ist allerdings bei internen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen BS und Stammhaus nach den Ursachen des Verlusts zu differenzieren; ebenso ROTH in LÜDICKE, *Zurechnung von Wirtschaftsgütern im internationalen Steuerrecht*, 2000, 87 (122 f.).

Ferner ist zu beachten, dass im Rahmen der beschränkten StPflcht die inländ. Einkünfte grds. unabhängig vom Gesamtgewinn des Unternehmens zu ermitteln sind (s. Anm. 241).

Indirekte Methode: Ausgangspunkt ist das nach deutschen strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Ergebnis des Gesamtunternehmens (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.3.2). Dabei sind ggf. solche inländ. Einkünfte, die nach anderen Einkunftsarten des § 49 erfasst werden, auszuscheiden. Der so ermittelte Gesamterfolg ist mit Hilfe eines geeigneten Schlüssels der inländ. BS anteilig zuzuordnen. In Betracht kommen können ua. erbrachte Leistungen (zB Umsatz, Prämien- oder Provisionseinnahmen, Produktion), das eingesetzte Kapital (zB BV, AV) oder der eingesetzte Aufwand (zB Löhne und Gehälter, Materialaufwand).

Siehe BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.3.2, vgl. ferner im Einzelnen STORCK, *Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, 277; KUMPF, *Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern*, 1982, 117 f., mwN.; vgl. auch HAISS, *Gewinnabgrenzung Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht*, 2000, 53; LOOKS/MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, *Betriebsstättenbesteuerung*, 2. Aufl. 2011, Rn. 704.

Zu unterscheiden ist die indirekte Methode von sonstigen Schätzmethode, zB der sog. Kostenaufschlagmethode, bei der von den in der BS angefallenen Kosten ausgegangen und der Gewinn durch einen pauschalen Aufschlag auf diese Kosten ermittelt wird (vgl. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 333). Es handelt sich bei Letzterer um die Anwendung der direkten Methode, bei der lediglich das Gewinnelement pauschaliert berücksichtigt wird.

Beurteilung der Methoden:

► *Anwendungsvorrang der direkten Methode:* Die hM gibt der direkten Methode den Vorzug (vgl. zB BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785 [786]; v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690 mwN.; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.3). Auch § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV-E setzen die Anwendung der direkten Methode voraus. Eher kritisch gegenüber der direkten Methode KRAMER, *StuW* 1991, 151 (153); neuerdings auch JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Aufl. 2011, 654 ff., 661 f. Die indirekte Methode war

nach hM bisher schon nur nachrangig anzuwenden, so wenn BS und Stammhaus besonders eng verflochten sind (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663), oder wegen geringer Größe oder fehlender Unterlagen (vgl. BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785) oder bei Funktionsgleichheit und gleicher innerer Struktur von in- und ausländ. Unternehmensteilen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.3.).

Im Rahmen der beschränkten StPflcht kommt die indirekte Methode regelmäßig schon deshalb nicht zur Anwendung, weil sie es nicht erlaubt, die Gewinnermittlung für die inländ. BS isoliert und damit unabhängig von der Gewinnermittlung für das Gesamtunternehmen durchzuführen. Die Einkünfteermittlung bezieht sich aber ausschließlich auf die inländ. BS, weil die Einkünfte des Stammhauses bzw. ausländ. BS im Inland nicht stbar und mithin nicht zu ermitteln sind (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). Bei beschränkt Stpfl., die weder buchführungspflichtig sind noch freiwillig Bücher führen (vgl. Anm. 172), sind die inländ. Einkünfte zu schätzen. Ferner vermag die indirekte Methode unterschiedliche Funktions- und Risikoprofile von BS und Stammhaus nicht verursachungsgerecht abzubilden. Dieser Mangel macht sie in vielen Fällen von vornherein unanwendbar (vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 191). Schließlich würde die Anwendung der indirekten Methode erfordern, dass das Ergebnis des Gesamtunternehmens nach inländ. Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln wäre. Dies ist jedoch wegen der gebietlichen Begrenzung der beschränkten StPflcht nicht durchsetzbar.

► *Indirekte Elemente als Ergänzung:* Auch bei Anwendung der direkten Methode kann regelmäßig ein Teil des Aufwands und Ertrags der BS nur indirekt, dh. nach mehr oder minder globalen Aufteilungsschlüsseln, zugeordnet werden. Beispiele: allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten, die Kosten einer zentralen Forschungs- und Entwicklungsabteilung sowie Erträge aus gemeinsamen Geschäften von Stammhaus und BS (vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 192; LOOKS/MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 705; STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 4.89). Auch der BsGaV-E lässt indirekte Elemente der Gewinnermittlung zu, zB bei der Zuordnung von Verbindlichkeiten und der daraus resultierenden Zinsaufwendungen (s. § 14 Abs. 3 und § 15 Abs. 2 BsGaV-E).

► *Indirekte Methode ausnahmsweise anwendbar:* Der indirekten Methode konnte bislang im Rahmen der beschränkten StPflcht ausnahmsweise dann Bedeutung zukommen, wenn die direkte Methode nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten anwendbar ist und wenn sie im Einzelfall dem „dealing at arm’s length“-Grundsatz entspricht (vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 191). Dies setzt idR Funktionsgleichheit bzw. gleiche innere Struktur von BS und Stammhaus voraus (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.3.2; v. 28.3.1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405). Nach DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 7 (2008) Rn. 216 kann die indirekte Methode bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Schätzung des BS-Ergebnisses nach § 162 AO angewandt werden, vgl. ähnlich WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 190. Ob sie ab VZ 2013 aufgrund des neu gefassten § 1 Abs. 5 AStG anwendbar ist, ist eher zweifelhaft.

Anwendung der Methoden: Zum Übergang von der indirekten zur direkten Methode vgl. FG Hamb. v. 9.8.1985 – II 69/80, EFG 1986, 68, rkr. Der Wech-

sel darf nicht willkürlich erfolgen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.3).

Einstweilen frei.

251–258

d) Bestimmung des Funktionsprofils der Betriebsstätte

259

Regelung ab Veranlagungszeitraum 2013: Die Ermittlung des BS-Ergebnisses erfolgt nach dem AOA und dem folgend nach § 1 Abs. 5 AStG iVm § 1 BsGaV-E in einer ersten Stufe durch die Bestimmung der für die BS maßgeblichen Geschäftsfunktion. Dabei ist die maßgebliche Geschäftsfunktion wiederum an der in der BS ausgeübten Personalfunktion zu messen. Maßgebend hierfür ist die tatsächliche Ausübung der Tätigkeiten durch Personal des Unternehmens in der BS. Die in der BS ausgeübten Tätigkeiten sind hinsichtlich ihrer Bedeutung für den Unternehmenserfolg zu gewichten. Nach dem Ergebnis der Gewichtung sind WG, Risiken, Kapital und Geschäftsvorfälle der jeweils maßgeblichen Personalfunktion zuzuordnen (§ 2 Abs. 4 BsGaV-E). Maßgeblich soll eine Personalfunktion dann sein, wenn ihrer Ausübung in der BS im Verhältnis zu den Personalfunktionen des übrigen Unternehmens die größte Bedeutung für den jeweiligen Zuordnungsgegenstand zukommt.

► *Stellungnahme:* § 1 Abs. 5 AStG und der Entwurf der BsGaV stimmen im Grundsatz mit dem von der OECD entwickelten AOA überein. Die Anknüpfung an konkret in der BS ausgeübte Tätigkeiten schränkt zwar die Selbständigkeitsfiktion der BS nicht unerheblich ein, da anders als bei verbundenen Unternehmen Funktionen und damit Risiken und WG nicht aufgrund von Vereinbarungen bzw. Absprachen zwischen BS und dem übrigen Unternehmen zugeordnet werden können. Insoweit besteht ein zu beachtender Unterschied zu verbundenen Unternehmen. Gleichwohl ist das gewählte Zuordnungskriterium uE im Grundsatz zutreffend. Problematisch kann das Kriterium bei personallosen BS sein (zB Server, Pipeline, Automat), denn diesen könnten kein Vermögen, Chancen und Risiken oder Geschäftsvorfälle und somit letztlich kein Gewinn zugerechnet werden. Entsprechendes gilt, wenn in der BS kein eigenes Personal des Unternehmens, sondern ausschließlich Personal zB von verbundenen Unternehmen oder Leiharbeiter tätig werden. Auch bei Vertreter-BS können sich Zuordnungsprobleme ergeben, wenn es sich um einen selbständigen Vertreter handelt, der kein ArbN des Unternehmens ist (vgl. NIENTIMP/LUDWIG, IWB 2013, 638). Die enge Abgrenzung der Personalfunktion ist mithin gestaltungsanfällig.

Problematisch kann im Einzelfall auch die Bestimmung der maßgeblichen Personalfunktion sein. Als nicht maßgeblich sieht § 2 Abs. 4 Satz 2 BsGaV-E solche Personalfunktionen an, die lediglich unterstützenden Charakter haben oder ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens betreffen. Diesen Personalfunktionen können idR keine konkreten Vermögenswerte zugeordnet werden. Wie der Bedeutung der Geschäftsleitung für den Unternehmenserfolg angemessen Rechnung getragen werden soll, bleibt unklar.

Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2013: In Ermangelung eines allgemeinen gesetzlich festgelegten Abgrenzungsmaßstabs wurde in der bisherigen Diskussion für die Gewinn- und Vermögensabgrenzung der BS regelmäßig auf das Veranlassungsprinzip und die es ausfüllenden Zuordnungskriterien abgehoben. Dabei wurden der tatsächliche wirtschaftliche Zusammenhang (vgl. BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564; v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 18.9.1996 – I R 69/95, BFH/NV 1997, 408), der Fremdvergleich (vgl. BFH v. 21.1.1972 –

III R 57/71, BStBl. II 1972, 374; krit. dazu WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 174), der funktionale Betriebszweck (vgl. RFH v. 19.12.1935 – I A 236/35, RStBl. 1936, 590; BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24; v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63) bzw., wenn keine eindeutige Zuordnung möglich ist, der Wille des Unternehmers (vgl. bereits RFH v. 19.12.1935 – I A 236/35, RStBl. 1935, 590, und ihm folgend BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63) bzw. die Zentralfunktion des Stammhauses (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4) als Abgrenzungskriterien herangezogen.

► *Stellungnahme:* Im Verlauf seiner Rspr. hat der BFH das Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Sinne einer tatsächlichen Zugehörigkeit weiterentwickelt und schärfer herausgearbeitet. Dabei ist das Bemühen des BFH erkennbar, die WG nach objektiven Kriterien zuzuordnen und den Anwendungsspielraum für eine freie unternehmerische Entscheidung einzugrenzen. Dies ist grds. zu begrüßen. Allerdings darf dadurch die unternehmerische Organisationsfreiheit nicht unangemessen beschränkt werden. Rspr. und FinVerw. gehen in der bisherigen Diskussion implizit von bestimmten Vorstellungen über die Funktion einer BS im Rahmen der unternehmerischen Gesamttätigkeit aus. Deutlich wird dies insbes. bei der von der FinVerw. unterstellten „Zentralfunktion des Stammhauses“ bezüglich Finanzmittel und Beteiligungen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4). Dieser Betrachtung liegt ein an Produktion, Vertrieb und Dienstleistungen orientiertes traditionelles Unternehmensbild zugrunde, das modernen betriebswirtschaftlichen Entwicklungen nicht mehr entspricht; vgl. ROTH in LÜDICKE, Zurechnung von WG im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 (99f.); krit. auch unter unionsrechtl. Gesichtspunkten BLUMERS, DB 2006, 856. Für die Beurteilung der Frage, ob ein eindeutiger funktionaler Zuordnungszusammenhang von WG bzw. von BE und BA zu einer BS gegeben ist, muss zuvor die unternehmerische Funktion der BS im Rahmen des Gesamtunternehmens im konkreten Fall bestimmt werden. Entscheidend ist die tatsächlich ausgeübte Funktion der BS (vgl. LOOKS/MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 745 f.; zur Zuordnung zu einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG vgl. HOHEISEL, IWB 2008, Fach 10 Gr. 2, 2009 [2015]; HAASE, IStR 2014, 170). Ihre Festlegung ist grds. dem Unternehmer vorbehalten. Er entscheidet, wie er seine unternehmerischen Aktivitäten gestalten will. Die unternehmerische Gestaltungsfreiheit findet nur dort ihre Grenze, wo sie missbräuchlich ausgenutzt wird (§ 42 AO); vgl. ROTH in LÜDICKE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 (99). Erst auf der folgenden Stufe ist die Zuordnung aufgrund der vom Unternehmer vorgegebenen Funktionen der BS vorzunehmen. Ist danach eine eindeutige Zuordnung nicht möglich, kommt wiederum der Zuordnung durch den Unternehmer die ausschlaggebende Bedeutung zu. Man kann insoweit von „gewillkürtem“ BS-Vermögen sprechen, vgl. ROTH in LÜDICKE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 (101).

e) Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Schrifttum: GONELLA, Zur Vermögensabgrenzung des Betriebsvermögens inländischer Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften, DB 1986, 297; DA, Betriebsstättenbesteuerung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern, IStR 1994, 278; KUMPF/ROTH, Grundsätze der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 741; ROTH, Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Betriebsstätten und

Personengesellschaften, in LÜDICKE (Hrsg.), Zurechnung von Wirtschaftsgütern im internationalen Steuerrecht, Köln 2000, 87; LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, München 2. Aufl. 2011; ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Lohmar/Köln 2008.

Siehe auch Schrifttum zum AOA vor Anm. 240.

aa) Zuordnung nach Veranlassungszusammenhang

260

Der Entwurf einer BsGaV enthält in §§ 5 bis 8 detaillierte Regelungen zur Zuordnung von Vermögenswerten zur BS. Die Zuordnung erfolgt dabei vorrangig danach, welche Personalfunktion das WG nutzt. Nur in den Fällen, in denen eine andere Personalfunktion die Nutzung eindeutig überwiegt, ist diese andere Personalfunktion maßgebend für die Zuordnung des WG.

Einheitliche Zuordnung: Der Entwurf einer BsGaV-E geht dabei, wie auch schon BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4) grds. davon aus, dass ein WG nur einheitlich einer BS zuzuordnen ist. Ausnahmen sind nur für immaterielle WG und für Verbindlichkeiten vorgesehen.

Zum bisherigen Diskussionsstand in der Literatur vgl. für die einheitliche Zuordnung KUMPF/ROTH, DB 2000, 741 (745); ROTH in LÜDICKE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 (93 f. mwN); HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 175; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 325; LÜDICKE in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 50 (insbes. für Fremdschulden); HRUSCHKA/LÜDEMANN, IStR 2005, 74; STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 4.77. Für eine anteilige Zuordnung vgl. STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögenssteuerrecht, 1980, 339; HALFAR, IWB 1993, Fach 3 Deutschland Gr. 1, 1409; KLEINEIDAM, IStR 1993, 349; BUCIEK in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 7 OECD-MA Rn. 375; DITZ in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 4.48; DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, Art. 7 (2008) Rn. 172; widersprüchlich, aber wohl eher zur anteiligen Zuordnung neigend vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 241; ferner ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, 2008, 192 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 688, unterscheidet zwischen zeit- und funktionsanteiliger Nutzung und tritt bei ersterer aus praktischen Gründen für eine Zuordnung beim überwiegend Nutzenden (plus Nutzungsentgelt) ein. Bei funktionsanteiliger Nutzung ist seines Erachtens auch eine anteilige Übertragung zu Marktpreisen denkbar.

Kein betriebsstättenloses Vermögen: Nach BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06 (BStBl. II 2009) und daran anschließend BFH v. 12.6.2013 – I R 47/12 (BFH/NV 2013, 1999) und v. 11.12.2013 – I R 4/13 (BFH/NV 2014, 614) ist für den Fall, dass der ausländischer Mitunternehmer einer inländischen PersGes. ein WG im SBV hält, dieses WG der durch die inländische PersGes. vermittelte BS zuzuordnen, sofern der Mitunternehmer im Ausland keine weitere BS unterhält (vgl. auch. HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2014, 233).

bb) Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung

261

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Wenngleich der Entwurf einer BsGaV bestrebt ist, die Zuordnung von WG und anderen Vermögenswerten, eindeutig zu regeln, so wird dennoch anerkannt, dass es Fälle gibt, bei denen dies nicht möglich ist. Deshalb enthalten §§ 5 bis 8 BsGaV-E jeweils in Abs. 4 eine Auffangklausel, die nach der Gesetzesbegründung dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum für die Zuordnung des jeweiligen WG bzw. sonstigen Vermögenswerts einräumt. Entsprechendes gilt nach § 9 Abs. 5 für die Zuordnung von Chancen und Risiken sowie nach § 11 Abs. 4 für die Zuordnung von Geschäftsvorfällen.

Bis Veranlagungszeitraum 2013:

► *Rechtsprechung:* Soweit der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu keiner eindeutigen Zuordnung führt, weil das WG mehreren BS gleichzeitig dient, ist auf die in Buchführung und Bilanzierung zum Ausdruck kommende Willensentscheidung abzustellen. Sie darf aber nicht „im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen“ stehen (vgl. BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550, aufbauend auf RFH v. 19.12.1935, RStBl. 1936, 590). In diesem Fall kann der Buchausweis ein Indiz für die Zuordnung sein (vgl. BFH v. 29.7.1992 – II R 38/89, BStBl. II 1993, 63).

Unklar bleibt, ob BFH v. 30.8.1995 (I R 112/94, BStBl. II 1996, 563) eine Abkehr von diesen Grundsätzen darstellt (vgl. auch Anm. BARANOWSKI, IWB 1996, Fach 3a Gr. 1, 515; KRAFT, European Taxation 1996, 249; FW, IStR 1996, 83). Ohne auf die Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung einzugehen, fordert der BFH den „funktionalen Zusammenhang“ mit der in der BS ausgeübten Unternehmenstätigkeit, der nach der Verkehrsauffassung das Schwergewicht in der BS zukommt. Dabei soll es ein Indiz gegen die Zugehörigkeit eines Vermögenswerts zu der BS sein, wenn die aus seiner Nutzung erzielten Einkünfte in gleicher Weise vom Ansässigkeitsstaat aus hätten erzielt werden können.

► *Finanzverwaltung:* Auch nach Ansicht der FinVerw. ist in den Fällen, in denen ein WG einen funktionalen Bezug sowohl zum Stammhaus als auch zur BS bzw. zu mehreren BS gleichzeitig hat, der erkennbare Wille der Geschäftsleitung für die Zuordnung maßgebend; vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4 (für WG) und Tz. 2.5.1 (für das Dotationskapital). Allerdings wird dieser Grundsatz wesentlich dadurch eingeschränkt, dass bei der Zuordnung die „Zentralfunktion des Stammhauses“ zu beachten sei. Danach sind dem Stammhaus idR das Halten von dem Gesamtunternehmen dienenden Finanzmitteln sowie Beteiligungen, wenn sie nicht einer in der BS ausgeübten Funktion dienen, zuzuordnen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4). Auch bei der Zuordnung von Dotationskapital billigt die FinVerw. der Geschäftsleitung nur einen begrenzten Entscheidungsspielraum zu (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.5.1).

Besonderheiten bei Beteiligungen, Finanzmitteln und immateriellen WG s. Anm. 271 f.

262–269 Einstweilen frei.

270 cc) Sachanlagevermögen

Relevante Personalfunktion: Nach § 5 Abs. 1 BsGaV-E ist ein materielles WG regelmäßig der BS zuzuordnen, in der es genutzt wird. Im Einzelfall kann auch eine andere Personalfunktion, wie zB die Anschaffung, Herstellung, Verwaltung oder Veräußerung oder eine Kombination derselben, überwiegen. In diesem Fall ist das WG der BS gem. § 5 Abs. 2 BsGaV-E zuzuordnen, in der die überwiegende Personalfunktion ausgeübt wird. Jedenfalls ist des materielle WG einheitlich einer und nicht etwa, wie teilweise zur Rechtslage bis VZ 2013 vertreten (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 2690; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 688; ANDRESEN in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn.2.44), anteilig mehreren BS zuzuordnen. Eine besondere gesetzliche Zuordnungsregelung iSd. § 5 Abs. 2 BsGaV-E enthält § 31 Abs. 1 BsGaV-E für WG, die im Rahmen einer Bau- und Montage-BS genutzt werden. In diesen Fällen wird widerlegbar vermutet, dass

die Nutzung des WG in der Bau- und Montage-BS nicht die dominante Personalfunktion ist, sondern vielmehr die Anschaffung und Verwaltung durch das Stammhaus. Demgemäß fingiert § 31 Abs. 2 BsGaV-E, dass das WG als der Bau- und Montage-BS unentgeltlich beigestellt gilt.

Nutzung durch mehrere Betriebsstätten: Werden WG nacheinander in mehreren BS eingesetzt, so ist idR jeweils mit der Nutzungsänderung auch eine Zuordnungsänderung vorzunehmen. Ändert sich jedoch die Zuordnung jeweils in kurzen Zeitabständen, weil das WG der BS jeweils nur vorübergehend überlassen wird (zB bei Transporteinrichtungen und Fahrzeugen einer Spedition, die von mehreren BS gemeinsam genutzt werden, Baumaschinen, die nacheinander auf verschiedenen Baustellen eingesetzt werden, Vorführgeräten, die in verschiedenen Vertriebsrichtungen verwendet werden), dann kann die Zuordnung zu der jeweilig (kurzfristig) nutzenden BS unterbleiben und das WG statt dessen der BS bzw. dem Stammhaus zugeordnet werden, in der das WG überwiegend genutzt wird (§ 5 Abs. 3 BsGaV-E, bisher schon BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4). Nach Auffassung der FinVerw. handelt es sich hierbei um eine Vereinfachungsmaßnahme. mit der Voraussetzung, dass die Überlassung zwischen fremden Dritten aufgrund eines Miet-, Pacht- oder ähnlichen Rechtsverhältnisses erfolgt wäre und dass die Aufwendungen und Erträge durch ein Aufteilungsverfahren innerhalb des Unternehmens umgelegt werden. Kritisch zur Aufteilung der Erträge KUMPF/ROTH, DB 2000, 741 (746).

Erwerb für Zwecke einer anderen BS: Erwirbt die BS ein WG für Zwecke einer anderen BS oder des Stammhauses, so ist dieses WG nicht ihr, sondern von vornherein dem anderen Betriebsteil, für den es angeschafft wurde, zuzuordnen. Ein Gewinn aus der Überführung des WG zum empfangenden Betriebsteil entsteht demzufolge nicht.

dd) Immaterielle Wirtschaftsgüter

271

Relevante Personalfunktion: Als Grundregel weist § 6 Abs. 1 Satz 1 BsGaV-E immaterielle WG der BS zu, deren Personalfunktion sie selbst geschaffen oder erworben hat. Bei selbsterstellten immateriellen WG kommt es häufig vor, dass mehrere BS an der Entwicklung beteiligt sind. In diesem Fall ist das WG derjenigen BS zuzuordnen, deren Personalfunktion die überwiegende Bedeutung für das immaterielle WG hat (§ 6 Abs. 1 Satz 2 BsGaV-E). Eine Öffnungsklausel enthält § 6 Abs. 2 BsGaV-E, danach ist, wenn eine andere Personalfunktion im Einzelfall überwiegt, dieser das immaterielle WG zuzuordnen. Dies kann zB der Fall sein, wenn ein in einem ausländ. Unternehmen entwickeltes oder erworbenes Schutzrecht ausschließlich oder ganz überwiegend für Zwecke der inländ. BS verwendet (genutzt) wird. Bisher hatte die FinVerw. die Zuordnung danach beurteilt, welche BS überwiegend zur Erzielung der (Lizenz-)Einkünfte beigetragen hat (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4 Abs. 2 Satz 2).

Anteilige Zuordnung: Ist eine eindeutige Zuordnung nach der überwiegenden Personalfunktion nicht möglich, lässt § 6 Abs. 4 BsGaV-E dem Unternehmer einerseits einen Beurteilungsspielraum, andererseits wird auch die Möglichkeit einer anteiligen Zuordnung zu mehreren BS eröffnet.

Doppelbesteuerungsabkommen: Für die Anwendung eines DBA kann sich aufgrund des BS-Vorbehalts bei Lizenzerträgen (vgl. Art. 7 Abs. 7 iVm. Art. 12 Abs. 3 OECD-MA) etwas anderes ergeben. Nach Art. 12 OECD-MA sind WG der BS nur dann zuzuordnen, wenn sie tatsächlich zu ihr gehören. Die Rspr. versteht dies in dem Sinn, dass „es sich um Nebenerträge handelt, die nach der Verkehrsauffassung zu der Tätigkeit ge-

hören, bei der das Schwergewicht der in der BS ausgeübten Unternehmenstätigkeit liegt“ (BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563). Vgl. ferner BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFH/NV 2011, 138. Damit sind die Voraussetzungen für eine Zuordnung zur BS wesentlich enger als nach innerstaatlichem Recht; s. auch LOOKS/MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 757 ff.

272 ee) Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnliche Vermögenswerte

Relevante Personalfunktion: Nach § 7 Abs. 1 BsGaV-E ist die Nutzung durch die Personalfunktion der BS maßgebend. Da sich diese WG nicht unmittelbar nutzen lassen, bestimmt § 7 Abs. 1 Satz 2 BsGaV-E, dass sich die Nutzung aus dem funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der BS ergibt. § 7 BsGaV-E enthält wie die vorherigen Vorschriften Öffnungsklauseln für den Fall einer abweichenden Bedeutung bzw. dass mehrere Personalfunktionen gleichzeitig Bedeutung für die Zuordnung haben.

Keine Zentralfunktion des Stammhauses: Bisher sollten nach BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4) Finanzmittel (gemeint sind liquide Mittel) und Beteiligungen vorrangig dem Stammhaus und nicht der BS zuzuordnen sein, weil das Halten solcher WG zu der Zentralfunktion des Stammhauses gehöre. Dementsprechend sollten der BS die von ihr erwirtschafteten Finanzierungsmittel (gemeint sind ebenfalls liquide Mittel) nur insoweit zuzuordnen sein, als sie „zur Absicherung der Geschäftstätigkeit der BS erforderlich sind oder bei ihr zur Finanzierung von beschlossenen oder in absehbarer Zeit vorgesehenen Investitionen dienen sollen“. So auch für die Rechtslage ab VZ 2006 bestätigt durch BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888) Diese Auffassung hatte in der Vergangenheit Kritik erfahren (vgl. auch ROTH in LÜDICKE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 [99 f.]). Sie findet in § 7 BsGaV-E keinen Niederschlag mehr.

Kein betriebsstättenloses Vermögen: Bei PersGes. ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu beachten (vgl. BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414). Dies spielt eine besondere Rolle bei der Zuordnung zu einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (vgl. HOHEISEL, IWB 2008, Fach 10, Gr. 2, 2009 [2015]). Im Ergebnis soll betriebsstättenloses Vermögen vermieden werden (vgl. auch BFH v. 12.6.2013 – I R 47/12, FR 2014, 57 und v. 11.12.2013 – I R 4/13, BFH/NV 2014, 614). Vgl. ferner HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2014, 233.

Doppelbesteuerungsabkommen: Für die Anwendung eines DBA kann sich aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts bei Dividenden (vgl. Art. 7 Abs. 7 iVm. Art. 10 Abs. 5 OECD-MA) etwas anderes ergeben. Zur Abgrenzung der „tatsächlichen Zugehörigkeit“ einer Beteiligung zur BS vgl. zB BFH v. 16.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 9.8.2006 – II R 59/05, BFH/NV 2006, 2326; v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356; v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510. Hierzu vgl. auch BLUMERS, DB 2008, 1765. Zu Besonderheiten des DBA-Schweiz vgl. BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414.

273 ff) Andere Vermögenswerte

§ 8 BsGaV-E enthält Zuordnungsregeln für andere Vermögenswerte. Zu ihnen gehören nach der Gesetzesbegründung ua. Forderungen und der Geschäftswert. Die Vorschrift ist insbes. vor dem Hintergrund zu sehen, dass § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG ab VZ 2013 auch die Funktionsverlagerung für BS anwendet (s. dazu auch STRUNK in MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 4.173 ff.). Die Zuordnungskriterien entsprechen denen für immaterielle WG. Eine anteilige Zuordnung zu mehreren BS ist allerdings nicht vorgesehen.

gg) Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Zuordnung als Restgröße: Entgegen der bei der Gewinnermittlung üblichen Vorgehensweise, wonach sich das Eigenkapital als Saldo von WG und Verbindlichkeiten ergibt, geht § 14 BsGaV-E, wie auch schon BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.5.1), von einer vorrangigen und unmittelbaren Zuordnung des Eigenkapitals aus mit der Folge, dass die übrigen Passiva der BS nur insoweit zuzuordnen sind, als sie die Summe der zuzuordnenden WG und sonstigen Vermögenswerte abzüglich des Dotationskapitals nicht überschreiten. Zu unterscheiden ist zwischen sonstigen Passiva, die unmittelbar mit den von der BS ausgeübten Funktionen zusammenhängen, und solchen, die keinen solchen unmittelbaren Zusammenhang aufweisen. Während erstere direkt zuzuordnen sind, können letztere nur indirekt, dh. anhand von Kapitalstrukturzahlen zugeordnet werden, und zwar nur insoweit, als sie die zuzuordnenden Vermögenswerte abzüglich des zuzuordnenden Dotationskapitals und der direkt zuzuordnenden sonstigen Passiva nicht übersteigen (§ 14 Abs. 3 BsGaV-E).

Übersteigen die direkt zuzuordnenden Passiva die Summe der zuzuordnenden Vermögenswerte abzüglich des zuzuordnenden Dotationskapitals der BS, so sind nach § 14 Abs. 2 BsGaV-E die direkt zuzuordnenden Passiva anteilig zu kürzen. Diese Vorschrift ist uE allerdings nicht sachgerecht, da insoweit ein unmittelbarer Zusammenhang der jeweiligen Passiva mit der Personalfunktion der BS gegeben ist. Zudem würde eine einseitige Kürzung bei der BS dazu führen, dass ggf. die Verbindlichkeiten insgesamt nicht berücksichtigt würden. Damit würden ggf. Aufwendungen, die zur Bildung von Rückstellungen (zB Pensionsrückstellungen) bzw. Verbindlichkeiten geführt haben, ebenfalls stl. nicht, jedenfalls nicht verursachungsgerecht in der BS, der sie zuzurechnen sind, erfasst. In solchen Fällen ist uE zu überprüfen, ob zusätzliche Vermögenswerte, insbes. Finanzanlagen der BS zuzuordnen sind.

Direkt zuordenbare Verbindlichkeiten: Rückstellungen und Verbindlichkeiten aus der laufenden Geschäftstätigkeit sind der BS direkt zuzuordnen, wenn sie durch deren Geschäftstätigkeit verursacht sind. Hierzu gehören ua. Pensionsrückstellungen und Rückstellungen für Urlaubsentgelt und Abfindungen für in der BS beschäftigte ArbN, Steuerrückstellungen, soweit sie die BS betreffen, Rückstellungen für Garantie und Schadenersatz sowie für Verkaufsprovisionen für von der BS vertriebene Produkte usw. Zum anderen gehören hierher auch Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten aus Geschäftsvorfällen, die der BS zuzuordnen sind.

Für die Zuordnung reicht ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang aus (vgl. RUNGE, IStR 2002, 825 [828], unter Bezug auf BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140). Eine eindeutige wirtschaftliche Veranlassung ist zB gegeben, wenn im Zusammenhang mit einer Betriebserweiterung oder der Anschaffung von WG des AV ein Darlehen aufgenommen wird. Allerdings kann sich dieser ursprüngliche wirtschaftliche Zusammenhang nachträglich verflüchtigen (vgl. HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 67). In diesem Fall ist uE die ursprünglich gewählte Zuordnung der Verbindlichkeit beizubehalten, es sei denn, es liegen objektive Umstände dafür vor, dass der wirtschaftliche Zusammenhang zu einem anderen Unternehmensteil gegeben ist.

Nicht direkt zuordenbare Verbindlichkeiten: Lässt sich ein eindeutiger Veranlassungszusammenhang aufgrund objektiver Umstände weder zu einer BS

noch zum Stammhaus feststellen, so ist nach § 14 Abs. 3 BsGaV-E der fehlende Betrag mit übrigen Passiva des Unternehmens aufzufüllen. Aus § 15 Abs. 2 BsGaV-E ergibt sich, dass die Zuordnung quotal zu erfolgen hat und steht, im Gegensatz zur bisherigen Auffassung, (vgl. bereits RFH v. 19.12.1935, RFHE 39, 1; BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; vgl. ferner FG Düss. v. 20.3.1984 – XV 736/78 BB, EFG 1985, 105, rkr.; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. II 1999, 1076 – Tz.2.4) nicht im Ermessen des Unternehmens.

Verrechnungssaldo: Entsprechendes gilt für einen sich ggf. aus dem laufenden Geschäftsverkehr der BS mit ihrem Stammhaus bzw. einer Schwester-BS ergebenden Verrechnungssaldo (vgl. BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690; v. 20.3.2002 – II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017; ebenso KUMPF, FR 2001, 453).

Geld- und Kreditgewerbe: Nach § 18 BsGaV-E ist die Durchführung der Finanzierungsfunktion durch eine Finanzierungs-BS innerhalb eines Unternehmens als anzunehmende schuldrechtl. Beziehung anzuerkennen. Sie ist aber grds. als Dienstleistung anzusehen. Die verwalteten Finanzmittel und Passiva sind daher grds. nicht der Finanzierungs-BS, sondern den Unternehmensteilen zuzuordnen, denen sie dienen. § 18 Abs. 7 BsGaV-E enthält eine Öffnungsklausel, die in erster Linie für BS von Finanzinstituten relevant sein dürfte. Danach dürften wie bisher Finanzmittel zwischen Stammhaus und BS von Banken zum Fremdvergleichszins anerkannt werden, da die Vergabe von Krediten in diesem Gewerbe zum gewöhnlichen Geschäftsgegenstand gehört (vgl. KRAMER, IStR 2014, 21; bisher schon BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.1.4; ARNDT, Die Besteuerung internationaler Geschäftstätigkeit deutscher Banken, 1986, 117 ff.; vgl. auch FG Düss. v. 20.3.1984 – XV 736/78 BB, EFG 1985, 105, rkr., das von der gewinnmindernden Berücksichtigung von Zinsen auf den passiven Verrechnungssaldo ausgeht). Ablehnend LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 237 Fn. 77; LÜDICKE in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 35 (48), Einschränkung auf Fälle verzinslicher Weitergabe an Dritte durch empfangende BS; WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 281, 334.

Von der BS angenommene Darlehen: Beschafft sich die BS die für ihre Tätigkeit notwendigen Finanzmittel, indem sie selbst bei Dritten (zB Kreditinstituten) oder bei anderen Konzernunternehmen Darlehen aufnimmt, so sind diese Verbindlichkeiten gemäß dem Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der BS zuzuordnen (vgl. BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690) und die dafür anfallenden Zinsen bei ihr erfolgswirksam. Zur Praktikabilität der verwendungsbezogenen Zurechnung vgl. ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, 2008, 217 f. Der BS können Finanzmittel auch durch Eingehen einer stillen Gesellschaft mit einem Dritten zugeführt werden (s. BFH v. 27.2.1975 – I R 11/72, BStBl. II 1975, 611, unter 2.b; VESELY/KUMPF, RIW 1977, 309, Fn. 7).

Nach DA (IStR 1994, 279) ist es fraglich, ob der BS „ein Schuldenstand, der über dem Schuldenstand des Gesamtunternehmens liegt“ direkt zugeordnet werden kann. Zu der diesem Gedanken zugrunde liegenden Kapitalspiegel-Methode vgl. Anm. 281.

Durchgeleitete Finanzmittel: Beschafft das ausländ. Stammhaus Finanzmittel, die direkt für die inländ. BS bestimmt sind, so sind diese der BS genauso zuzuordnen, als hätte sie sie selbst durch eine Außentransaktion aufgenommen.

Vgl. BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24 (27); v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690; ebenso BURMEISTER, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, 1986, 211; BEISER, IStR 1992, 7 mwN; STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 4.138; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 328; DA, IStR 1994, 278; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 694.

Die Zweckbestimmung muss anhand von konkreten Anhaltspunkten nachvollziehbar sein (vgl. BFH v. 20.3.2002 – II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017; v. 27.7.1966 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24). Zu den Anforderungen an den Nachweis für Durchlaufkredite vgl. BFH v. 2.8.1966 – I 66/63, BStBl. III 1967, 27. Der BS sind neben dem tatsächlich entstandenen Zinsaufwand auch sonstige mit der Darlehensaufnahme zusammenhängende Aufwendungen zuzuordnen.

Anteilige Nutzung von Fremdmitteln des Unternehmens durch die BS: Werden Mittelzuflüsse aus einem einheitlichen Darlehen sowohl für Zwecke des Stammhauses als auch der BS verwendet, so lässt die Rspr. eine anteilige Zuordnung von Verbindlichkeiten zur BS zu (vgl. BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24; v. 20.3.2002 – II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017). Dies ist uE nicht zu beanstanden, wenn und soweit ein eindeutiger Zusammenhang der Darlehensmittel mit der Tätigkeit der BS im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme besteht. Wird das Darlehen in späteren Perioden getilgt, so sind der BS ebenfalls anteilige Tilgungszahlungen zuzurechnen.

Überdotierungen sind nach FG München v. 11.10.1995 (7 K 3474/93, EFG 1996, 244, aufgeh. durch BFH v. 27.8.1997 – I R 127/95, BStBl. II 1998, 58) jährlich zu überprüfen und ggf. innerhalb von längstens drei Jahren auf ein angemessenes Maß zurückzuführen.

Zurverfügungstellung von Finanzmitteln durch die inländische BS: Stellt die inländ. BS ihrem ausländ. Stammhaus oder einer anderen BS Finanzmittel aus der Aufnahme von Darlehen zur Verfügung, so ist das Darlehen nicht der BS, sondern dem Stammhaus zuzuordnen. Soweit die BS Finanzmittel zur Verfügung stellt, ohne dass sie dafür ein Darlehen aufnimmt, handelt es sich regelmäßig um die Rückzahlung von Dotationskapital. Nur wenn der inländ. BS kein angemessenes Eigenkapital verbleibt, können im Einzelfall bestehende Verbindlichkeiten der BS dem ausländ. Stammhaus bzw. der ausländ. BS zuzuordnen sein.

Einstweilen frei.

275–279

f) Ausstattung mit Eigenkapital

Schrifttum: BÄHR, Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971; ZWOSTA, Ertragsbesteuerung der Finanzierung ausländischer Direktinvestitionen in der Bundesrepublik Deutschland, Rheinfelden 1987; STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Frankfurt/Deventer 1980; BEISER, Die grenzüberschreitende Finanzierung von Betriebsstätten aus der Sicht des Arm's length-Prinzips, IStR 1992, 7; FW, Einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnende Schulden, IStR 1994, 178; NEYER, Steuerliches Dotationskapital deutscher Niederlassungen ausländischer Kreditinstitute, IStR 1994, 6; MUTSCHER, Die Kapitalstruktur von Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Berlin 1997; PACHMANN/PILNY, Das steuerliche Dotationskapital von Auslandsbanken in Deutschland, DB 1997, 546; MASER, Die Mindestkapitalausstattung von Niederlassungen ausländischer Versicherungsunternehmen in Deutschland, VW 1998, 439; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied 2000; RUNGE, Die Dotation einer Betriebsstätte, IStR 2002, 825; FÖRSTER/NAUMANN, Erlass zur Dotation von Bankbetriebsstätten – Regulatorischer Hochschulekt im steuerlichen Randgebiet oder Auftakt zu weitreichenden Änderungen der allgemeinen Betriebsstättenbesteuerung in Deutschland, DB 2004, 2337; WAGNER, Finanzierungskosten

auf steuerliches Dotationskapital, IWB 2004, Fach 3 Gr. 2 Deutschland, 1123; LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, München 2. Aufl. 2011; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Köln/Lohmar 2008.

280 aa) Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2013

Angemessenes Eigenkapital: § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG verlangt für die BS ein „angemessenes Eigenkapital“. Konkretisiert wird dies durch § 12 BsGaV-E. Danach ist grundsätzlich die Kapitalaufteilungsmethode anzuwenden. Für inländ. Bank- und Versicherungs-BS gelten spezielle Regeln (§§ 20 und 25 BsGaV).

Kapitalaufteilungsmethode: Nach § 12 Abs. 1 BsGaV-E ist der inländ. BS eines ausländ. Unternehmens der Anteil am EK des Unternehmens zuzuordnen, der ihren Personalfunktionen, ihrem Anteil am Vermögen sowie den Risiken und Chancen im Verhältnis zum übrigen Unternehmen entspricht (Kapitalaufteilungsmethode). Damit unterscheidet sich diese Methode von der bisher in der Praxis verbreitet angewandten Kapitalspiegelmethode durch die Risikogewichtung der zuzuordnenden Vermögenswerte (vgl. ANDRESEN/OESTREICHER/VAN DER HAM, IStR 2014, Beihefter 1, 16). Die Zuordnung ist nicht autonom, sondern immer im Verhältnis zum Eigenkapital des Gesamtunternehmens vorzunehmen (vgl. Begründung zu § 12 Abs. 1 BsGaV-E).

Kriterien: § 12 Abs. 1 BsGaV-E nennt drei Kriterien, nach denen das Dotationskapital der BS zu bestimmen ist, nämlich den Personalfunktionen, den Anteil an den Vermögenswerten und den Chancen und Risiken. Während die Kapitalspiegelmethode die Passiva schematisch nach der EK- und FK-Struktur des Gesamtunternehmens zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen aufteilt, verlangt die Kapitalaufteilungsmethode nach § 21 Abs. 1 BsGaV-E zusätzlich eine Gewichtung nach Personalfunktionen und insbes. auch nach Chancen und Risiken. Dies bedeutet konsequenterweise, dass nicht nur bilanziell erfasste Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu berücksichtigen sind, sondern auch solche, die zB als selbsterstellte immaterielle WG oder als Eventualverbindlichkeiten nicht bilanziell ausgewiesen werden und WG, die nicht zu aktuellen Fremdvergleichswerten ausgewiesen werden (§ 12 Abs. 3 BsGaV-E).

Eigenkapital: Grundsätzlich ist nach § 12 Abs. 2 Satz 1 BsGaV-E das EK des Unternehmens nach deutschem StRecht zu ermitteln. In der Konsequenz bedeutet dies, dass für das ausländ. Gesamtunternehmen eine vollständige StBil. nach deutschem StRecht zu erstellen ist. Dies kann gerade bei großen multinationalen Unternehmen erhebliche Probleme verursachen und kann im Einzelfall unzumutbar sein, zB wenn die inländ. BS im Vergleich zum sonstigen Unternehmen eine nur untergeordnete Bedeutung hat. Deshalb lässt § 12 Abs. 2 Satz 2 BsGaV-E aus Vereinfachungsgründen den Ansatz des Eigenkapitals auf Grundlage der ausländ. Bilanz zu, vorausgesetzt, der Stpfl. macht glaubhaft, dass das EK nicht erheblich von dem nach deutschem StRecht anzusetzenden abweicht oder durch entsprechende Anpassungsrechnungen an das EK nach deutschem StRecht angeglichen wird. Nach der Begründung reicht eine überschlägige Berechnung aus.

Kapitalquote: Des Weiteren sind für die Ermittlung der Kapitalquote die Vermögenswerte des Unternehmens mit ihren jeweiligen Fremdvergleichspreisen zu ermitteln und der BS bzw. dem übrigen Unternehmen zuzuordnen. Erforderlich ist danach zusätzlich zu der Erstellung einer StBil. für das Gesamtunternehmen nach deutschem StRecht die Erstellung einer Aufstellung aller, dh. auch der nicht bilanzierten Vermögenswerte des Unternehmens und der inländ. BS,

und zwar mit ihren Fremdvergleichswerten. Zwar enthält auch hier § 12 Abs. 3 Satz 2 BsGaV-E eine Vereinfachung entsprechend der für die Bestimmung des Eigenkapitals, jedoch werden die Abweichungen vermutlich gravierender sein. Daraus folgt, dass in aller Regel auch bei überschlägiger Berechnung umfangreiche Anpassungen notwendig werden, um die Abweichungen auszugleichen.

Konzernklausel: § 12 Abs. 4 BsGaV-E enthält eine Konzernklausel, wonach in bestimmten Fällen, wenn die BS zu einem Konzern gehört, nicht die Verhältnisse des ausländ. Unternehmens, das die BS im Inland betreibt, sondern die des Gesamtkonzerns maßgeblich sein sollen. Danach sollen sowohl eine StBil. entsprechend § 12 Abs. 2 BsGaV-E als auch eine Kapitalquote gem. § 12 Abs. 3 BsGaV-E für den Gesamtkonzern erstellt werden. Damit soll nach der Gesetzesbegründung verhindert werden, dass das Unternehmen, das die inländ. BS unterhält, selbst unterkapitalisiert ist und mithin, wegen der Begrenzung auf das EK des Unternehmens, der BS kein funktions- und risikoadäquates Dotationskapital zugeordnet werden kann.

Mindestkapital: Ist in der Hilfs- und Nebenrechnung der inländ. BS ein höheres Dotationskapital als nach § 12 Abs. 1 bis 4 BsGaV-E vorgeschrieben ausgewiesen, so soll nach § 12 Abs. 5 BsGaV-E das tatsächlich zugeordnete Dotationskapital gelten. Die Begründung weist in diesem Zusammenhang uE missverständlich auf eine unwiderlegbare Vermutung entsprechender wirtschaftlicher Gründe für die vom Unternehmen vorgenommen Zuordnung hin. Richtigerweise ergibt sich die Konsequenz bereits aus der systematischen Stellung des BsGaV-E als Ausführungsbestimmung zu § 1 Abs. 5 AStG, denn die Gewinnberichtigung nach § 1 Abs. 5 AStG geht nur zulasten des Stpfl. § 12 Abs. 5 BsGaV-E hat daher nur deklaratorischen Charakter.

Zeitpunkt: Die Bestimmung des Dotationskapitals hat jeweils zum Beginn eines Geschäftsjahres erneut zu erfolgen. Eine Änderung des Dotationskapitals kann sich auch bei unveränderten Personalfunktionen und Chancen und Risiken allein schon dadurch ergeben, dass sich zB Währungsparitäten ändern oder aufgrund unterschiedlicher Gewinnvorträge in der BS im Vergleich zum übrigen Unternehmen. Eine unterjährige Anpassung fordert § 12 Abs. 6 BsGaV-E, wenn sich innerhalb des Geschäftsjahres die Zuordnung von Funktionen, Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken geändert haben und dies zu einer erheblichen Veränderung des zuzuordnenden Dotationskapitals führt.

bb) Regelung bis Veranlagungszeitraum 2013

281

Nach hM war bisher schon die BS mindestens mit einem angemessenen Dotationskapital auszustatten (Vgl. BFH v. 21.1.1972 – III R 57/71, BStBl. II 1972, 374; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.5.1; APELT, DB 1994, 66; NEYER, IStR 1994, 6). Dabei wurde, entgegen der üblichen Bilanzauffassung, das Eigenkapital der BS nicht als Saldogröße zwischen zuzuordnenden Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verstanden, sondern autonom anhand von der BS zugeordneter Funktionen und Risiken (vgl. umfassend zB MUTSCHER, Die Kapitalstruktur von Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 1997; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 58-144). Kritisch vgl. LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 23, der unter Bezug auf die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze eine Verpflichtung, Dotationskapital auszuweisen, ablehnt. Für die Bestimmung des angemessenen EK der BS wurden verschiedene Kriterien diskutiert.

Zuordnung eines fremdüblichen Eigenkapitals der Betriebsstätte: Nach Auffassung der FinVerw. war das Eigenkapital der BS nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu ermitteln und dabei vorrangig auf unabhängige Unternehmen abzustellen (äußerer Fremdvergleich); vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.5.1. Zum Teil wurde versucht, das fremdübliche Eigenkapital mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Finanzierungstheorien zur Bestimmung der optimalen Kapitalstruktur von Unternehmen abzuleiten (vgl. MUTSCHER, Die Kapitalstruktur von Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 1997, 134 ff.; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 89 ff.).

Zuordnung nach der wirtschaftlichen Veranlassung: Ausgangspunkt für die Zuordnung war das Fremdkapital. Danach wurde der BS nur solches Fremdkapital zugeordnet, das in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihr stand. So grds. BFH v. 27.7.1965 (I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24 [27]), wonach nur dann von einem ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang auszugehen sein sollte, wenn die Mittel aus der Darlehensaufnahme zeitnah an die BS weitergeleitet wurden (vgl. ferner BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690). Das EK der BS war nach dieser Methode als Saldo zwischen der Summe der der BS zuzuordnenden Aktiva und veranlassten Schulden zu verstehen.

Zustimmend DEBATIN, DB 1989, 1741; ähnlich auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.36. Ablehnend ua. FW, IStR 1994, 178; LÜDICKE in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 35 (52 f.). Nach RUNGE, IStR 2003, 825 (828), reicht ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang aus.

Allerdings konnte das Dotationskapital einer BS auch bei dieser Methode nie höher sein als das EK des Gesamtunternehmens (vgl. BFH v. 23.8.2000 – I R 98/96, BStBl. II 2002, 207, für den Fall einer OHG mit ausländ. Gesellschafter; ähnlich auch Hess. FG v. 10.12.2002 – 4 K 3994/00, EFG 2003, 1191, rkr). Es handelt sich bei der Zuordnung von Dotationskapital nämlich um die Aufteilung von Eigenkapital auf das Stammhaus und seine BS (vgl. BUCIEK, DStZ 2003, 139 [144 f.]).

Eigenkapitalspiegel bei Stammhaus und Betriebsstätte: Nach BFH v. 27.7.1965 (I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24) war diese Methode bei Gründung einer KapGes. mit BS anwendbar. Im Übrigen wurde sie von der Rspr. abgelehnt (vgl. BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690). Sie konnte nach BFH v. 20.3.2002 (II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017) allenfalls in Ausnahmefällen als Schätzmethode angewandt werden, wenn konkrete Anhaltspunkte für eine entsprechende Zuordnung bestanden.

Für diese Methode BÄHR, Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, 119; NEUBAUER, JbFStR 1976/77, 312 (318); STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 346; THIMMEL, DB 1980, 2105; HEMMELRATH, Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, 198 ff.; INST. FuSt., Grüner Brief Nr. 250, 1985, 34; ZWOSTA, Ertragsbesteuerung der Finanzierung ausländischer Direktinvestitionen in der Bundesrepublik Deutschland, 1987, 77 ff.; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 334; LÜDICKE in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 35 (51); wohl auch DA, IStR 1994, 278.

Die FinVerw. hielt den Kapitalspiegel für ein mögliches Kriterium bei der Prüfung der angemessenen Eigenkapitaldotierung einer BS, wenn Stammhaus und BS die gleichen Funktionen ausüben (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.5.1). Nach DA, IStR 1994, 279, erkannte die FinVerw. bisher schon überwiegend Verbindlichkeiten der BS nur bis zum Kapitalspiegel an.

Aufteilung mit Hilfe geeigneter Schlüssel (Schlüssel-Methode): Vorgeschlagen wurden als mögliche Schlüssel die Vermögensstruktur der BS (vgl. HALFAR, IWB Fach 3 Deutschland Gr. 1, 1411) bzw. das Verhältnis der nach Abzug der direkt zuordenbaren Verbindlichkeiten verbleibenden Finanzierungssalden bzw. das Verhältnis der optimalen Eigenkapitalausstattung (so in der Vorauflage SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 98).

Bestimmung nach dem Ermessen des Unternehmens (Zuweisungs-Methode): Maßgeblich für die Zuordnung von Eigenkapital zur BS war hiernach die unternehmerische Entscheidung der Geschäftsleitung des Unternehmens (vgl. BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63). Auf die ausdrückliche Bezeichnung „Dotationskapital“ kam es nicht an (s. BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690). Allerdings durfte die Zuordnung nicht im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen stehen (vgl. bereits RFH v. 19.12.1935, RFHE 39, 1; BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550).

Nach Auffassung der FinVerw. war der unternehmerischen Entscheidung der Geschäftsleitung ebenfalls „besondere Bedeutung“ zuzumessen, im Ergebnis wird der Entscheidungsspielraum allerdings erheblich begrenzt (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.5.1).

cc) Stellungnahme zur Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2013

282

Mit § 12 BsGaV-E ist die Diskussion um die angemessene EK-Ausstattung der inländ. BS zu einem vorläufigen Abschluss gekommen. Die nunmehr gefundene Regelung ist in ihrem Ausgangspunkt konsequent am Konzept des AOA ausgerichtet. Zu begrüßen ist insbes. die Klarstellung und Fortführung der bisher hM, dass es sich bei der Zuordnung von Dotationskapital zur BS immer um eine angemessene Aufteilung des EK des Gesamtunternehmens handelt und deshalb der BS grds. kein über das Gesamt-EK hinausgehender Betrag als Dotationskapital zugeordnet werden kann.

Konzeptionell erscheint die originäre Ermittlung des der BS zuzuordnenden Eigenkapitals methodisch verfehlt, denn das EK ist der Saldo von aktiven und passiven WG, die der BS zugeordnet sind, deshalb hat die Angemessenheitsprüfung vorrangig bei der Zuordnung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen entsprechend ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu erfolgen (vgl. ähnlich bereits vor BsGaV-E SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.36). Insbesondere was die direkt durch die Geschäftstätigkeit der BS verursachten Verbindlichkeiten und Rückstellungen sowie den von der BS erwirtschafteten Verlust betrifft, ist eine funktions- und risikoadäquate Zuordnung möglich und vorzuziehen. Bezogen und beschränkt auf die nicht unmittelbar zuordenbaren Passiva ist allerdings im Interesse einer möglichst willkürfreien Vorgehensweise die Zuordnung nach der Kapitalaufteilungsmethode anzuwenden. Damit verbleibt der unternehmerischen Entscheidung für die Zuweisung von Fremdkapital praktisch kaum Raum.

Als überzogen und wenig praxistauglich erscheinen die Vorschriften zur Ermittlung einer StBil. nach deutschen Vorschriften für das Gesamtunternehmen (§ 12 Abs. 2 BsGaV-E) und zur Ermittlung der Vermögenswerte nach Fremdvergleichsgrundsätzen (§ 12 Abs. 3 BsGaV). Im Übrigen kann diese Vorgehensweise leicht dazu führen, dass der Grundsatz der Aufteilung des dem Unternehmen insgesamt zur Verfügung stehenden Kapitals verletzt wird, wenn in den Staaten,

in denen das Unternehmen mit BS vertreten ist, unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen gelten. Dies kann dazu führen, dass Verbindlichkeiten des Unternehmens und damit verbundene Zinsaufwendungen in keinem der beteiligten Staaten berücksichtigt werden.

Ebenfalls überzogen erscheint die in § 12 Abs. 4 BsGaV-E enthaltene Konzernklausel. Zwar ist das Motiv, nämlich die Unterkapitalisierung des Unternehmens innerhalb eines Konzernverbunds und damit einhergehend die Unterkapitalisierung der BS zu verhindern, nachvollziehbar, allerdings steht mit § 4h bereits eine Vorschrift zur Beschränkung des Zinsabzugs in vergleichbaren Fällen zur Verfügung. Diese kann uE ohne Weiteres entsprechend auf inländ. BSn angewandt werden. Es bedarf daher keiner weiteren und nach abweichenden Grundsätzen ausgestalteten Korrekturvorschrift.

283–289 Einstweilen frei.

290 g) Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben

Die Zuordnung der WG und des FK zur BS bestimmt im Wesentlichen auch den Umfang der der BS zuzuordnenden BE und BA. Im einzelnen gilt folgendes:

Zusammenhang mit einem Wirtschaftsgut: Soweit ein WG nicht ausschließlich einer bestimmten BS dient, sind ab VZ 2013 sämtliche damit zusammenhängenden Aufwendungen der BS zuzuordnen. Die Nutzung durch andere Unternehmensteile wird im Rahmen anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen mit Fremdvergleichspreisen abgerechnet. Bis VZ 2013 waren die durch seinen Ge- bzw. Verbrauch verursachten Aufwendungen, insbes. planmäßige Abschreibungen sowie Instandhaltungs- und Reparaturaufwendungen den nutzenden Unternehmensteilen entsprechend ihrem jeweiligen Nutzungsumfang zuzuordnen. Entgegen der FinVerw. (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4) nicht anteilig zuzuordnen waren dagegen Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder der außerplanmäßigen Abschreibung des WG auf den niedrigeren Teilwert, da diese zur Risikosphäre der Vermögenszuordnung gehören. Etwas anderes galt im Einzelfall nur, wenn ein immaterielles WG anteilig der BS zuzuordnen war. In diesen Fällen waren auch Veräußerungsgewinne und -verluste sowie außerplanmäßige Abschreibungen der BS anteilig zuzuordnen

Zusammenhang mit Dienstleistungen: Betriebseinnahmen aus durch die inländ. BS erbrachten Dienstleistungen sind dieser zuzuordnen. Entsprechendes gilt für BA, die durch diese Dienstleistungen verursacht wurden, s. § 50 Abs. 1 Satz 1.

Sonder-Betriebsausgaben bzw. -Betriebseinnahmen: Durch eine doppelte Fiktion in § 50d Abs. 10 soll erreicht werden, dass Sonder-BE eines ausländ. Mitunternehmers aus Leistungen, die er seiner inländ. PersGes. erbracht hat, ungeachtet der Vorschriften eines ggf. anzuwendenden DBA, der inländ. PersGes. zugeordnet werden. Gegebenenfalls soll bei Nachweis, dass die Sonder-BE im Ausland besteuert wurden, die Anrechnung der ausländ. Steuern möglich sein (vgl. § 50d Anm. 131 ff.; DORN, BB 2013, 3038; ferner die Anwendung auf ausländ. Mitunternehmer abl. KRAMER, IStR 2010, 239; WASSERMEYER, IStR 2010, 241; KRAMER, DB 2011, 1882; KRAMER, IStR 2014, 21).

Allgemeine Verwaltungskosten: Hierzu gehören ua. die Kosten der Geschäftsleitung, der internen Revision sowie der Zentralbereiche Konzernbilanz, Recht und Steuern, Finanzen. Diese Aufwendungen waren bis VZ 2013 nach all-

gemeiner Ansicht anteilig nach einem angemessenen Schätzschlüssel der inländ. BS zuzuordnen. Dies war für den Bereich der DBA ausdrücklich geregelt (s. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2008), wurde aber durch die Revision 2010 dahingehend geändert, dass nunmehr die Kosten ggf. im Rahmen von internen dealings mit Fremdvergleichspreisen vom Stammhaus an die BS zu belasten sind. Dies gilt nach § 1 Abs. 5 AStG auch für den Nichtabkommensbereich (so bereits BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 3.4).

Finanzierungsaufwand: Soweit Verbindlichkeiten nicht direkt der BS zugeordnet werden können, schreibt § 15 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 BsGaV-E eine anteilige Zuordnung der Verbindlichkeiten und der damit zusammenhängenden Finanzierungsaufwendungen vor. Dabei ist der Anteil aufgrund des Durchschnitts der zum Beginn und zum Ende eines Geschäftsjahres vorhandenen indirekt zuzuordnenden Passiva zu ermitteln. Eine hiervon abweichende Zuordnung nur möglich und notwendig, wenn sie dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht (§ 15 Abs. 2 Satz 4 BsGaV-E). Für nicht bilanzierende Unternehmen sieht § 15 Abs. 3 BsGaV-E ausschließlich die Zuordnung unmittelbar mit der Geschäftstätigkeit der BS zusammenhängender Finanzierungsaufwendungen vor, allerdings dadurch begrenzt, dass der BS ein Ergebnis verbleiben muss, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Eine vGA ist einer inländ. BS zuzurechnen, wenn sie auf einem Vorgang beruht, der sich im Aufwand dieser BS niedergeschlagen hat (vgl. BFH v. 5.3.2008 – I B 171/07, IStR 2008, 482). Dem ist in soweit zuzustimmen, als der Gewinn der BS außerhalb der Bilanz um den Betrag der vGA zu erhöhen ist. Nicht geklärt ist allerdings die Frage, ob auf diese vGA KapErtrSt zu erheben ist. Dies gilt uE unabhängig von unionsrechtl. Fragen, denn die BS kann keine Gewinnausschüttung vornehmen, vielmehr tut dies die ausländ. Gesellschaft. Der BFH hatte im Hauptsacheverfahren (BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271) nicht über die Frage zu entscheiden, inwieweit Gewinne der inländ. BS durch Ausschüttungen der ausländ. Gesellschaft KapErtrSt auslösen können.

Einstweilen frei.

291–299

h) Abrechnung im Innenverhältnis zwischen Stammhaus und BS

aa) Abrechnungskonzepte

300

Bis Veranlagungszeitraum 2013: Im Schrifttum werden im Wesentlichen die folgenden Abrechnungskonzepte diskutiert (vgl. Überblick bei WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 3.10 ff.; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 3113 ff.). Dabei bezieht sich die Diskussion auf die Rechtslage vor § 1 Abs. 5 AStG idF des AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) und auch vor SEStEG 2006:

► **Entnahmekonzept:** Es wird unterstellt, dass der interne Leistungsaustausch auf der Grundlage von Entnahmen aus dem bzw. Einlagen in das BV erfolgt. Dabei werden die Begriffe „Entnahme“ bzw. „Einlage“ final im Hinblick auf die stl. Ent- bzw. Verstrickung ausgelegt (s. BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509). Bei Transaktionen aus dem Ausland ins Inland sind folgerichtig Einlagen anzunehmen.

Vgl. KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 120, mwN; vgl. auch BURMESTER, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, 1986, 95 ff.; KEMPKA, Gewinnrealisierung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, 1994, 148 f., mwN.

► *Funktionsnutzenkonzept*: Dieses von BECKER (s. BECKER, DB 1989, 12; BECKER, DB 1990, 392) in die Diskussion eingebrachte Abrechnungskonzept beruht auf der Überlegung, dass der Gesamterfolg des Gewerbebetriebs des Steuerausländers das wirtschaftliche Ergebnis aller in diesem Unternehmen ausgeübten Funktionen darstellt. Die Zurechnung des Gesamterfolgs auf inländ. BSn und ausländ. Unternehmensteile soll sich deswegen nach dem Nutzenbeitrag richten, den der jeweilige Unternehmensteil durch die Übernahme bestimmter betrieblicher Funktionen zum Gesamtergebnis leistet. Zur Bemessung des Nutzenbeitrags werden sämtliche Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und BS als „Quasi-Geschäftsvorfälle“ behandelt und nach den Regeln des Fremdvergleichs erfasst. Die BS wird nach diesem Konzept konsequent im Verhältnis zum Stammhaus wie ein völlig unabhängiges Unternehmen angesehen. Dementsprechend werden interne Leistungen zwischen BS und Stammhaus im Zeitpunkt der Leistungserbringung endgültig mit dem Fremdvergleichspreis abgerechnet. Später eintretende Wertänderungen, etwa bei der internen Überführung von WG, gehen in voller Höhe zugunsten oder zulasten des empfangenden Unternehmensteils.

► *Erwirtschaftungskonzept* (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1692; DEBATIN, DB 1989, 1739): Im Gegensatz zum Funktionsnutzenkonzept liegt beim Erwirtschaftungskonzept die zentrale Betonung auf der Einheit des Unternehmens. Dementsprechend kann die BS als Teilhaber an der Unternehmensausstattung (dh. AV) in gleicher Weise partizipieren wie das Stammhaus, ohne eine über die verursachungsgemäß zuzuordnenden anteiligen Aufwendungen hinausgehende Vergütung zahlen zu müssen (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1739 [1741 f.]). Erst im Rahmen des auf dem „Ausstattungsbereich“ aufbauenden „Tätigkeitsbereichs“ der BS wird eine Erfolgszuordnung durchgeführt. Für den innerbetrieblichen Warenverkehr ist der Gesamterfolg in einen Produktions- und einen Vertriebsbereich aufzuteilen und diese dem jeweiligen Unternehmensteil verursachungsgerecht zuzuordnen. Dies geschieht weitgehend nach den Regeln des Fremdvergleichs, berücksichtigt jedoch Änderungen der Wertverhältnisse zwischen Überführung und Weiterveräußerung am Markt (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1739 [1742]; ähnlich auch WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 255, der im Übrigen [Rn. 252] dem Erwirtschaftungsgrundsatz kritisch gegenüber steht).

► *Wertschöpfungsbeitragskonzept*: WASSERMEYER (in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstättenbesteuerung 2006, Rn. 3.19) weist der BS den Gewinn aus internen Leistungsbeziehungen mit dem Stammhaus bzw. anderen BSn zu, der ihrem Wertschöpfungsbeitrag zum Gesamterfolg des Unternehmens entspricht. Dabei ist auf die von der BS jeweils tatsächlich ausgeübte Funktion abzustellen. Die Wertschöpfungsbeiträge werden nicht bereits im Zeitpunkt der internen Leistung realisiert, sondern erst bei Realisation durch das Unternehmen im Außenverhältnis. Deshalb ist nach Wassermeyer der Begriff der sog. „aufgeschobenen Gewinnverwirklichung“ verfehlt, da nicht realisierte Gewinne aufgeschoben, sondern nicht realisierte Wertschöpfungsbeiträge erst ausgewiesen werden, wenn sie durch Außenumsatz realisiert sind. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 3132 spricht von einer „vermittelnden“ Auffassung.

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Functionally separate entity-Konzept: Dieses Abrechnungskonzept wird auch als „Authorized OECD Approach

(AOA)“ bezeichnet. Es geht auf den OECD Report Attribution of Income to Permanent Establishments v. 17.7. 2008 zurück und wurde im OECD-Report v. 22.7.2010 sowie Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 und dem OECD-MK zu Art. 7 Rn. 16 verbindlich festgelegt. Nach dem AOA ist jede BS eines Unternehmens wie ein selbständiges Unternehmen anzusehen. Leistungsbeziehungen zwischen unterschiedlichen BS eines Unternehmens werden als *dealings* („anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“) bezeichnet und mit Fremdvergleichspreisen bewertet. Die Leistungsbeziehungen beziehen sich auf die von der jeweiligen BS tatsächlich ausgeübten Personalfunktionen. Damit soll einer willkürlichen Funktionszuweisung aufgrund bloßer innerbetrieblicher Absprachen vorgebeugt werden. Der AOA enthält weitgehend Elemente des Wertschöpfungsbeitragskonzepts: Beide Konzepte gründen auf der Zuordnung von Unternehmensfunktionen anhand tatsächlich festgestellter Umstände. Wertschöpfungsbeiträge sind in beiden Konzepten mit dem Fremdvergleichspreis zu bewerten. Die Konzepte unterscheiden sich allerdings im Zeitpunkt der stl. Gewinnverwirklichung. Während nach dem Wertschöpfungsbeitragskonzept Gewinne erst mit Außentransaktion realisiert werden, geht der AOA davon aus, dass *dealings* im Zeitpunkt der internen Leistung auch stl. zur Gewinnrealisation führen.

Einstweilen frei.

301–304

bb) Rechtsgrundlage für die Abrechnung von Innentransaktionen bei beschränkt Steuerpflichtigen mit inländischer Betriebsstätte

305

Schrifttum: ROTH in OESTREICHER (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, 163; ROTH in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin, 3. Aufl. 2011, 75; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WERRA/TEICHE, Das SEStEG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, 1455; BENECKE, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, NWB 2007, Fach 3, 14733; BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; G. FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER (Hrsg.), Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, München 2007, 43; BEISER, Das arm’s length-Prinzip beim Güter- und Leistungstransfer zwischen Stammhaus und Betriebsstätten im Gemeinschaftsrecht, DB 2008, 2724; ROSER, Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzentscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, 2389; U. PRINZ, Gesetzgeberische Wirkungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seine Konsequenzen, IStR 2009, 115; KÖRNER, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741.

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Mit der gesetzlichen Normierung des von der OECD autorisierten *functionally separate entity* – Konzepts durch das AmtshilferLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) werden interne Transaktionen zwischen einem Unternehmen und seiner in einem anderen Staat belegenen BS als sog. anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen angesehen (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG). Der Begriff entspricht dem von der OECD verwendeten Begriff des *dealing*. Eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung liegt vor, wenn ein tatsächlicher Geschäftsvorgang zwischen BS und dem übrigen Unternehmen festgestellt wird, der, wären BS und das übrige Unternehmen rechtl. selbständige Unternehmen, als schuldrechtl. Beziehung zu werten wäre. Damit werden inter-

ne Geschäftsvorfälle zwischen BS und dem übrigen Unternehmen über die in § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 hinausgehenden Tatbestände dem Fremdvergleichsgrundsatz unterworfen. Dies betrifft insbes. Dienstleistungen zwischen BS und dem übrigen Unternehmen. In § 16 Abs. 1 BsGaV-E werden im Wesentlichen drei Arten von *dealings* benannt: Zuordnungsänderungen zwischen BS und dem übrigen Unternehmen bei WG (zB wegen Nutzungsänderung), Vorgänge, die zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen durch schuldrechtl. Vereinbarungen geregelt würden (zB Dienstleistungen) und Vorgänge, die zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen zur Geltendmachung einer Rechtsposition führen würden (zB Schadensersatzansprüche).

Mit der anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung werden fiktive BE bzw. BA zwischen BS und dem übrigen Unternehmen unterstellt, die mit Fremdvergleichspreisen zu bepreisen sind. Es wird somit im Zeitpunkt der anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung ein Ersatzrealisationstatbestand verwirklicht, der zu einem Gewinnausweis auch dann führt, wenn aus Sicht des Gesamtunternehmens noch kein Gewinn realisiert ist. Damit ist der bisherige Streit bezüglich des maßgeblichen Zeitpunkts für den Gewinnausweis aus internen Geschäftsvorfällen nunmehr gesetzlich entschieden. Die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g kommt für beschränkt Stpfl. weiterhin nicht in Betracht (s. § 4g Anm. 15). Daran ändert auch § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG nichts.

Die Stellung des AOA als Gewinnabgrenzungsvorschrift bei BSn im AStG ist systematisch verfehlt (vgl. SCHNITGER, IStR 2012, 633; WASSERMAYER, IStR 2012, 277). Sie hätte in die Einkünfteermittlungsvorschriften der §§ 4ff. eingebaut werden müssen (s. Anm. 240). § 1 AStG lässt nur Gewinnberichtigungen zulasten des Stpfl., nicht aber zu seinen Gunsten zu. Im Bereich der beschränkten StPfl. bleibt es zunächst bei den unvollständigen Regelungen des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 sowie Satz 8 Halbs. 2. Insbesondere fehlt eine Rechtsgrundlage dafür, empfangene interne Dienstleistungen und Vorteile aus der Nutzungsüberlassung von WG bei der inländ. BS mit einem anderen Wert als den tatsächlichen Aufwendungen abzurechnen, denn es handelt sich dabei nicht um Verstrickungseinlagen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2. Deshalb greift in diesen Fällen § 1 Abs. 5 AStG nicht. Auch hinsichtlich des Bewertungsmaßstabs können Unterschiede zwischen dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 und 5a für interne Leistungen anzusetzenden gemeinen Wert und dem nach § 1 Abs. 5 AStG anzusetzenden Fremdvergleichspreis bestehen, die jeweils ebenfalls nur zulasten des beschränkt Stpfl. wirken.

Ab Veranlagungszeitraum 2006: Mit der Einführung eines neuen Entstrickungstatbestands in Form der fiktiven Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 3) sowie eines Verstrickungstatbestands in Form der fiktiven Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2) durch das SStEG v. 7.12.2006 hat sich der Gesetzgeber das Entnahmekonzept zu eigen gemacht. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 bzw. Nr. 5a sind die Ent- bzw. Verstrickungsvorgänge mit dem gemeinen Wert zu bewerten. In Höhe des Unterschiedsbetrags zum bisherigen Buchwert des WG soll die sofortige Versteuerung des Entstrickungsgewinns erfolgen. Unter bestimmten Voraussetzungen wird auf Antrag die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g zugelassen, was den Aufschub der Besteuerung des Entstrickungsgewinns bewirkt. Allerdings sind beschränkt Stpfl. hiervon ausgeschlossen (vgl. § 4g Abs. 1 Satz 1). Im Übrigen erfasst das Gesetz nur einen Ausschnitt der Leistungsbeziehungen zwischen inländ. und ausländ. BSn, nämlich die Überführung von WG bzw. deren Nutzungsüberlassung vom Inland ins Ausland, bzw. die Überführung eines WG vom Ausland in die inländ. BSn. Nicht erfasst ist der

Bereich der internen Dienstleistungen. Damit handelt es sich um eine punktuelle Abwergesetzgebung, keinesfalls aber um eine umfassende und in sich schlüssige Konzeption für die Gewinnermittlung bzw. Gewinnabgrenzung bei BSn (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 372).

Ob nach der Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“ in BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 idF des SE-StEG überhaupt eingreift oder nicht vielmehr weitestgehend ins Leere läuft, wird im Schrifttum deshalb zu Recht diskutiert (vgl. dazu WASSERMEYER, DB 2006, 1176; ROSER, DStR 2008, 2389; U. PRINZ, DB 2009, 807; DITZ, IStR 2009, 115; aA § 4 Anm. 214). Der Gesetzgeber hat diese Unklarheit durch die Hinzufügung eines Regelbeispiels in § 4 Abs. 1 Satz 4 zu beseitigen versucht. Danach soll ein die Entstrickungsbesteuerung auslösender Fall gegeben sein, wenn sich die Zuordnung eines WG von einer inländ. zu einer ausländ. BS ändert. Das FG Düss. v. 5.12.2013 (8 K 3664/11 F, IStR 2013, 73) hat unionsrechtl. Zweifel und deshalb die Entstrickungsbesteuerung dem EuGH zur Prüfung vorgelegt (Az. C-657/13).

Bis Veranlagungszeitraum 2005: Während BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) auf die Benennung einer Rechtsgrundlage verzichtet, wurde von der Rspr. die sog. „finale Entnahmetheorie“ zur Begründung entwickelt (s. Nachweise unter Anm. 300). Die Rspr. erweiterte den Tatbestand der Entnahme teleologisch und stellte das Verbringen eines WG aus einer inländ. in eine ausländ. BS einer Entnahme zu betriebsfremden Zwecken gleich.

Im Schrifttum wurde dagegen zT versucht, die Rechtsgrundlage aus dem in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA bzw. in den entsprechenden Regelungen der DBA enthaltenen Grundsatz des Fremdvergleichs abzuleiten

Vgl. zB KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 106 mwN; PACH-HANSENHEIMB, BB 1992, 2115; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.46. Ablehnend vgl. KUMPF/ROTH, FS Raupach, 2006, 579 (585 ff.); JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 679; vgl. ferner KAMINSKI, DStR 1996, 1794; ROTH, StbJb. 1997/98, 427 (436 f.); KROPPEN in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 157.

Mit BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) hat der BFH seine frühere Rspr. zur „finalen Entnahmetheorie“ aufgegeben und ausdrücklich festgestellt, dass die Überführung eines WG vom inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS keine sofortige Gewinnverwirklichung und Besteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven zur Folge hat. Die Überführung als solche stelle keine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 dar. Ferner würden die in dem WG enthaltenen stillen Reserven nicht der deutschen Besteuerung entzogen, und zwar auch dann nicht, wenn die Einkünfte der ausländ. BS aufgrund eines DBA von der deutschen Steuer freigestellt seien, weil auch insoweit der Teil des durch spätere Veräußerung des WG durch die ausländ. BS realisierten Gewinns im Inland weiterhin besteuert werden könne, der durch die inländ. BS erwirtschaftet wurde. Schließlich eigne sich das Abkommensrecht nicht zur Begründung eines nationalen Steueranspruchs.

Das Urteil betraf allerdings den Fall einer Überführung vom inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS, dh. einen Fall der unbeschränkten StPfl. Ob die Grundsätze des Urteils auf die Überführung eines WG aus der inländ. BS eines beschränkt Stpfl. in sein ausländ. Stammhaus in gleicher Weise anwendbar sind, bleibt offen. Anders als im Rahmen der unbeschränkten StPfl. ist bei einem beschränkt Stpfl. nur seine inländ. BS und nicht sein Gesamtunternehmen Ge-

gegenstand der Gewinnermittlung (vgl. in diesem Sinne BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260, für den Bereich der in Inland betriebenen LuF). Hieraus folgt uE, dass die inländ. BS Betrieb iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist (aA vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 9, zur Zinsschranke). Als Folge davon ist das deutsche Besteuerungsrecht originär auf die inländ. BS beschränkt und nicht, wie bei der unbeschränkten StPfl., lediglich aufgrund eines DBA eingeschränkt. Mithin ist auch nach BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) bei der Überführung von WG bzw. bei der Erbringung von Leistungen von der inländ. BS an das ausländ. Stammhaus uE die Annahme einer mit dem Teilwert zu bewertenden Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 nicht zwangsläufig ausgeschlossen. Insoweit liegt bei diesem Sachverhalt kein Verstoß gegen das Realisationsprinzip vor.

Vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 261; ROTH in OESTREICHER, Internationale Verrechnungspreise, 2003, 163 (198 f.); zweifelnd BUCIEK in PILTZ/SCHAUMBURG, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2000, 58 f.

Auch § 6 Abs. 5 Satz 1 führt zu keinem anderen Ergebnis. Geht man davon aus, dass das ausländ. Vermögen ein „anderes Betriebsvermögen“ iSd. Vorschrift darstellt, dann lässt sich aus § 6 Abs. 5 Satz 4 uE ableiten, dass in diesen Fällen der Teilwert anzusetzen ist.

306–315 Einstweilen frei.

316 cc) Abrechnung der Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Innentransaktionen) im Einzelnen

(1) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte ins Ausland

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Die Überführung ist seit VZ 2006 zunächst nach § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 zu beurteilen. § 1 Abs. 5 AStG greift als Korrekturvorschrift nur insoweit, als der auf Entstrickungsüberführungen anzuwendende gemeine Wert unter dem jeweiligen Fremdvergleichspreis liegt. Liegt der gemeine Wert über dem Fremdvergleichspreis, unterbleibt eine Einkunftsberichtigung nach § 1 Abs. 5 AStG.

Ab Veranlagungszeitraum 2006: Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 bzw. nach § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a idF des SEStEG ist der im Zeitpunkt der Überführung maßgebliche gemeine Wert anzusetzen. Entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes will die FinVerw. weiterhin statt des gemeinen Werts den Fremdvergleichspreis ansetzen (vgl. BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888, wobei angemerkt wird, dass der Fremdvergleichspreis regelmäßig dem gemeinen Wert entsprechen sollte). Zur Abgrenzung des gemeinen Werts vom Fremdvergleichspreis vgl. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER (Hrsg.), Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, 2007, 43 (55). Ein Ausgleichsposten nach § 4g ist bei beschränkter StPfl. nicht möglich. Der Entstrickungsgewinn ist nach Auffassung der FinVerw. sofort zu versteuern.

Bis Veranlagungszeitraum 2005: Die FinVerw. hat BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) amtlich veröffentlicht, wendet es allerdings für zurückliegende VZ nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an (vgl. BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671).

(2) Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Ausland in die inländische Betriebsstätte 317

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Die Überführung ist seit VZ 2006 zunächst nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a zu beurteilen. § 1 Abs. 5 AStG greift als Korrekturvorschrift nur insoweit, als der auf Verstrickungsüberführungen anzuwendende gemeine Wert über dem jeweiligen Fremdvergleichspreis liegt. Liegt der gemeine Wert unter dem Fremdvergleichspreis, unterbleibt eine Einkunftsberichtigung nach § 1 Abs. 5 AStG.

Ab Veranlagungszeitraum 2006: Nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 steht die Überführung von WG aus dem Ausland in die inländ. BS einer Einlage gleich, wenn die Veräußerung des WG das deutsche Besteuerungsrecht begründet. Sie ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Damit sollen stille Reserven aus der Vorbesitzzeit von der inländ. Besteuerung ausgenommen werden (vgl. § 4 Anm. 321 ff.; § 6 Anm. 1233 ff.).

Bis Veranlagungszeitraum 2005: Auf die Überführung von WG waren uE vorher schon die Grundsätze für die Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 5, § 6 Abs. 1 Nr. 5) anzuwenden, allerdings mit der Maßgabe, dass sie grds. mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Überführung (unter bestimmten Umständen auch mit AHK) anzusetzen waren, s. § 6 Abs. 1 Nr. 5. Soweit allerdings ein DBA anzuwenden ist, ist statt des Teilwerts der Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung anzusetzen (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA). Insoweit wirken DBA einschränkend auf den Umfang des inländ. Besteuerungsrechts. Zu möglichen Besteuerungslücken vgl. KROPPE, IStR 2005, 75.

(3) Überlassung von Wirtschaftsgütern zur vorübergehenden oder zur anteiligen Nutzung 318

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Die Überlassung eines WG von der inländ. BS an das ausl. Stammhaus oder eine andere ausl. BS ist seit VZ 2006 zunächst nach § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 zu beurteilen. § 1 Abs. 5 AStG greift als Korrekturvorschrift nur insoweit, als der auf Entstrickungsüberlassung anzuwendende gemeine Wert unter dem jeweiligen Fremdvergleichspreis liegt. Liegt der gemeine Wert über dem Fremdvergleichspreis, unterbleibt eine Einkunftsberichtigung nach § 1 Abs. 5 AStG.

Im umgekehrten Fall der Nutzungsüberlassung vom Ausland an die inländ. BS sind mangels Anwendung von § 6 Abs. 5a die tatsächlich entstandenen Aufwendungen anzusetzen. Für eine Korrektur nach § 1 Abs. 5 AStG ist kein Raum.

Ab Veranlagungszeitraum 2006: Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 ist auch die Nutzungsüberlassung eines WG an das ausl. Stammhaus als fiktive Entnahme zu werten. Strittig ist allerdings, ob als Folge davon das WG als solches als mit dem gemeinen Wert entnommen gilt (so WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1456]), oder ob, uE zutreffend, der gemeine Wert der Nutzung zu bestimmen ist (so STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER, Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, 2007, 43 [52]; BENECKE, NWB 2007, Fach 3, 14733 [14752]; DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, Art. 7 [2008], Rn. 168). Die Betriebsstätte-VG (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) wurden durch BMF v. 25.8.2009 (IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888 – Tz. 2.2) an die neue Gesetzeslage angepasst.

Für die Nutzungsüberlassung aus dem Ausland an die inländ. BS wendet die FinVerw. die Regelungen aus BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.2) weiter an, da das Gesetz insoweit keine Regelung

enthält. Allerdings ist diese Vorgehensweise uE ohne Rechtsgrundlage, da Nutzungseinlagen nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 nicht erfasst sind. Sie sind daher mit tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen.

Bis Veranlagungszeitraum 2005: Nach BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) Tz. 2.4 Abs. 6 Buchst. a kann im Sinne einer Vereinfachung auf eine Zuordnung nach Überführung verzichtet werden, wenn das WG der BS nur vorübergehend überlassen wird, die Überlassung unter fremden Dritten aufgrund eines Miet-, Pacht- oder ähnlichen Rechtsverhältnisses erfolgt wäre und die Aufwendungen und Erträge des WG durch ein Aufteilungsverfahren innerhalb des Unternehmens umgelegt werden. Dabei geht die FinVerw. davon aus, dass ein WG nur einheitlich entweder dem Stammhaus oder einer BS zugeordnet werden kann (s. Anm. 270 f.).

Nach Auffassung der FinVerw. ist ein Nutzungsentgelt nach Fremdvergleichsgrundsätzen regelmäßig nicht anzusetzen, vielmehr sind die tatsächlichen Aufwendungen für das WG verursachungsgerecht zuzuordnen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.2 Abs. 3). Nur in den Fällen, in denen die Nutzungsüberlassung von WG zur ordentlichen Geschäftstätigkeit der leistenden Unternehmenseinheit gehört, soll die Abrechnung von Fremdvergleichsentgelten zulässig sein. Neben den Aufwendungen sollen auch die mit dem WG zusammenhängenden Erträge zugeordnet werden (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4). Dies bezieht sich wohl in erster Linie auf die bei Veräußerung des WG ggf. realisierten stillen Reserven (abl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 741 [746 f.]).

Entsprechendes gilt für die Überlassung von Finanzmitteln. Fiktive Zinsen für die Überlassung von Eigenmitteln durch das Stammhaus an die BS werden grds. nicht anerkannt (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 3.3). Zur Anerkennung der Verrechnung fiktiver Zinsen bei Bank-Betriebsstätten vgl. BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) Tz. 4.1.4.

319 (4) Dienstleistungen

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Soweit die inländ. BS vom übrigen Unternehmen im Rahmen von anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen Dienstleistungen erhält, sind diese mangels anderweitiger Vorschriften uE mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen anzusetzen. Eine Berichtigung auf den höheren Fremdvergleichspreis findet nicht statt. Im umgekehrten Fall gilt Entsprechendes. Führt der Ansatz des Fremdvergleichspreises zu einem höheren Gewinn der inländ. BS, dann ist insoweit eine Berichtigung der Einkünfte nach § 1 Abs. 5 AStG durchzuführen, im umgekehrten Fall dagegen nicht.

Ab Veranlagungszeitraum 2006: Die Entstrickungsregel des § 4 Abs. 1 Satz 3 beschränkt sich auf WG und erfasst nicht Dienstleistungen. Letztere sind nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen. Es handelt sich uE insoweit um Entnahmen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1 mit dem Teilwert zu bewerten sind. Das sind nach hM die tatsächlich angefallenen Aufwendungen (vgl. § 6 Anm. 1200). Demgegenüber scheint die FinVerw. für die Fälle der Dienstleistungen weiterhin die Regelung der BS-VG (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 3.1 ff.) anwenden zu wollen mit der Begründung, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 diesen Fall ausdrücklich nicht regelt. Diese Schlussfolgerung ist uE falsch (ebenso vgl. DITZ in SCHÖNFELD/DRTZ, DBA, Art. 7 (2008), Rn. 175). Entgegen der Gesetzesbegründung (vgl.

BTDrucks. 16/2710, 28) handelt es sich bei § 4 Abs. 1 Satz 3 nicht um eine Klarstellung, sondern um eine erstmalige Neuregelung.

Bis Veranlagungszeitraum 2005: Nach den BS-VG (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 3.1.2 ff.) sind gewerbliche Dienstleistungen, die eine BS an das Stammhaus oder eine andere BS erbringt, mit dem Fremdvergleichspreis abzurechnen, wenn das Erbringen von gewerblichen Dienstleistungen eine Haupttätigkeit der BS darstellt. Ausgenommen sind Dienstleistungen im Rahmen der Geschäftsführung und allgemeinen Verwaltung, die in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen zu verrechnen sind. Als Beispiele werden genannt Buchführung, Rechtsberatung Revisions- und Prüfungswesen, Kontroll-, Regie- und vergleichbare Leistungen des Stammhauses, wenn diese Tätigkeiten gegenüber der BS ausgeübt werden (entsprechende Leistungen einer Kontroll- und Koordinierungsstelle sollen dagegen mit Gewinnaufschlag zu verrechnen sein; vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.4.4.), zeitlich begrenzte Überlassungen von Arbeitskräften, einschließlich solcher im Führungsbereich des Stammhauses und die Aus- und Fortbildung sowie die soziale Sicherung von Personal, das im Stammhaus im Interesse der BS tätig ist. Unklar ist die Abgrenzung der Haupttätigkeit der BS. Die Differenzierung provoziert ggf. Gestaltungen (vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 787 [791]).

Für die Auffassung der FinVerw. besteht allerdings keine Rechtsgrundlage. Auf die Erbringung von Dienstleistungen sind uE die Entnahmegrundsätze anzuwenden, dh., sie sind mit dem Teilwert abzurechnen (s. Anm. 305). Für die von der inländ. BS bezogenen Dienstleistungen sind die tatsächlich angefallenen Aufwendungen maßgeblich.

Einstweilen frei.

320

i) Einzelfälle der Gewinnabgrenzung

321

Bank-Betriebsstätte:

Schrifttum: DEHNEN, Grundsätze der Einkunfts- und Vermögensermittlung bei Betriebsstätten sowie ihre Anwendung auf Banken, Versicherungen und andere Finanzinstitutionen, Deutscher Nationalbericht, CDFI, Bd. LXXXIa, Rotterdam 1996, 401; PACHMANN/PILNY, Das steuerliche Dotationskapital von Auslandsbanken in Deutschland, DB 1997, 546; ANDRESEN in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, BSn Handbuch, 2006, Rn. 10.28 ff.; ERB, Das Dotationskapital von Betriebsstätten international tätiger Kreditinstitute: Offene Fragen bei der Anwendung der Verwaltungsgrundsätze in der Praxis, IStR 2008, 608; SCHAUS in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 1192 ff.

► *Ab Veranlagungszeitraum 2013:* Siehe §§ 18 bis 22 BsGaV-E; SCHAUS/PERSCH, Branchenspezifische Regelungen im Entwurf der BsGaV, IWB 2013, 789. Die Zuordnung von Vermögenswerten erfolgt in erster Linie nach den für die Entstehung der mit dem Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken maßgeblichen Personalfunktion (§ 19 Abs. 1 BsGaV-E). Entscheidend ist insbes. beim Global Trading die Ausübung der unternehmerischen Risikoübernahmefunktion (§ 19 Abs. 2 BsGaV-E). § 20 BsGaV-E enthält spezielle Regelungen für das Dotationskapital der Bank-BS auf der Grundlage einer Risikogewichtung nach aufsichtsrechtl. Grundsätzen.

► *Ab Veranlagungszeitraum 2005:* Siehe BMF v. 29.9.2004 – IV B 4 - S 1300-296/04, BStBl. I 2004, 917.

- *Veranlagungszeitraum 2001 bis 2004*: Siehe BS-VG (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 4.1.3).

Bauausführungen und Montagen:

Schrifttum: BENDLINGER, Die Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte in Zusammenhang mit der internationalen Errichtung von Anlagen zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung oder Steuerfreistellung in Österreich, Diss. Linz 1984; MÜNCH, Vergebliche Akquisitionskosten im Inland in bezug auf erhoffte Aufträge im Ausland, StBp. 1995, 54; BADER/KLOSE, Steuerliche Behandlung vergeblicher Auftragskosten für ausländische Bauprojekte, IStR 1996, 318; BENDLINGER, „Dealing at arm’s length“ bei temporären DBA-Betriebsstätten, SWI 1997, 104; SEELEITNER/GRIMM/KRINNINGER, Verschärfung der steuerlichen Herausforderungen durch den Authorised OECD Approach (AOA) bei Bau- und Montagebetriebsstätten?, IStR 2013, 220.

Siehe REMBERG in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2001, 113; LÖWENSTEIN in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung 2. Aufl. 2011, Rn. 1305 ff.; DITZ in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.183 ff.

- *Ab Veranlagungszeitraum 2013*: Siehe §§ 30–34 BsGaV-E. Die Nutzung eines WG durch die Bau- und Montage-BS reicht regelmäßig allein nicht aus, um es der BS zuzuordnen, vielmehr müssen noch weitere wesentliche Personalfunktionen hinzutreten (§ 31 Abs. 1 BsGaV-E). Ist ein WG, das von der Bau- und Montage-BS genutzt wird, dieser nicht zuzuordnen, so gilt es als der BS unentgeltlich beigestellt (§ 31 Abs. 2 und 3 BsGaV-E). Entsprechendes gilt auch für den Bau- und Montagevertrag (§ 31 Abs. 4 BsGaV-E). Damit wird im Regelfall die Tätigkeit der Bau- und Montage-BS im Rahmen einer anzunehmende schuldrechtl. Beziehung als Dienstleistung für das übrige Unternehmen, nämlich als Mitwirkung an der Erfüllung des Bau- und Montagevertrags gewertet, die nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode abzurechnen ist (§ 32 Abs. 1 BsGaV-E). Nur in Ausnahmefällen kann bei komplexen Bau- und Montage-BS eine Gewinnaufteilungsmethode zur Anwendung kommen (§ 33 BsGaV-E).

- *Bis Veranlagungszeitraum 2012*: Siehe BS-VG (BMF v. 27.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) Tz. 4.3.

E-Commerce:

Schrifttum: STRUNK/KAMINSKI, Betriebsstättenbegründung und Einkunftszurechnung bei Internet-Geschäften. Anmerkungen zum Urteil des FG Schleswig-Holstein v. 6. 9. 2001, IWB 2002, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 1021; STRUNK, Einkunftszurechnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bei E-Commerce-Aktivitäten – Erste Würdigung des Entwurfs der TAG/OECD, IWB 2001, Fach 10 International Gr. 2, 1527; DITZ, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 2002, 210; SCHWARZ, Einkunftsabgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten beim grenzüberschreitenden Electronic Commerce, FR 2003, 280; ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.36 ff.

Explorations-Betriebsstätten:

- *Ab VZ 2013* s. §§ 35 bis 38 BsGaV-E. Die Zuordnung von Explorationsrechten zur Explorations-BS erfordert über die Nutzung hinausgehende weitere Personalfunktionen (§ 36 Abs.1 BsGaV-E). Explorationsrechte, die der BS nicht zuzuordnen sind, gelten als vom übrigen Unternehmen unentgeltlich beigestellt (§ 36 Abs. 2 BsGaV-E). Nach § 37 Abs. 1 wird die Explorations- BS regelmäßig als Dienstleister im Sinne einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung für das

übrige Unternehmen angesehen. Die Gewinnabgrenzung erfolgt daher regelmäßig aufgrund einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode.

► *Bis Veranlagungszeitraum 2012*: Siehe BS-VG (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076) Tz. 4.6.

Geschäftsleitungs-Betriebsstätte: Siehe BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148; v. 9.7.2003 – I R 4/02; BFH/NV 2004, 83; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 3.1.4; WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.1 ff.

Versicherungs-Betriebsstätten:

Schrifttum: MASER, Die Mindesteigenkapitalausstattung von Niederlassungen ausländischer Versicherungsunternehmen in Deutschland, VW 1998, 439; MASER, Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger VU, VW 2000, 437; GROTE in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, München 2. Aufl. 2011, Rn. 1274 ff.

► *Ab Veranlagungszeitraum 2013*: Siehe §§ 23 bis 29 BsGaV-E; ANDRESEN, BB 2013, 2911. Maßgeblich für die Zuordnung der Vermögenswerte ist ähnlich wie bei Bank-BS die unternehmerische Risikübernahmefunktion, die sich im Zeichnungsprozess widerspiegelt (§ 24 Abs. 1 BsGaV-E). Nach § 24 Abs. 4 ist für den wichtigen Fall, dass eine aufsichtsrechtl. inländ. Versicherungsniederlassung besteht, die Zuordnung zwingend zum Hauptbevollmächtigten der inländ. BS vorzunehmen. § 25 BsGaV-E enthält spezielle Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals in zwei Stufen: Zuordnung der Vermögenswerte entsprechend dem Verhältnis der versicherungstechnischen Rückstellungen für die der BS zuzuordnenden Versicherungsverträge zum Gesamtunternehmen und sodann durch Abzug der nach handelsrechtl. Vorschriften ermittelten versicherungstechnischen Rückstellungen von den Vermögenswerten.

► *Bis Veranlagungszeitraum 2012*: Siehe ROSER/SCHREPP in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 1313 ff.; GROTE in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rn. 1285 ff.; ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.86 ff.

Einstweilen frei.

322–329

j) Gewinn des inländischen ständigen Vertreters

330

Schrifttum: SIEKER, Ist einer Vertreterbetriebsstätte ein Gewinn zuzurechnen?, BB 1996, 981; STRUNK/KAMINSKI, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlass, IStR 2000, 33; GRIEMLA, Welcher Gewinn ist einer Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen?, IStR 2005, 857; Andresen in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 10.221 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011; LOOKS in LÖWENSTEIN/LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011 Rn 1037 ff.; BÄRSCH/DITZ, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten auch dem AOA – ein Plädoyer für die Nullsummentheorie, IStR 2013, 411; NIEHAVES, Die Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, IStR 2011, 373; SCHÖNFELD/DITZ, DBA, Köln, 2013.

Ab Veranlagungszeitraum 2013: Nach § 1 Abs. 5 Satz 5 AStG sind die Vorschriften über die Gewinnabgrenzung bei BS sinngemäß auch auf stV anzuwenden (s. § 39 BsGaV-E). Die Bedeutung der Vorschrift im Einzelnen ist unklar. Man wird zwar die Geschäftsvorfälle dem stV entsprechend § 11 BsGaV-E zuordnen können, des Weiteren wird man den stV im Regelfall als Erfüllungsgehilfen des Unternehmens ansehen können mit der Folge, dass eine anzunehmende schuldrechtl. Beziehung zwischen dem stV und den übrigen Unternehmern vorliegt, für die entsprechend § 16 Abs. 2 BsGaV-E ein Fremdvergleichspreis anzu-

setzen ist. In aller Regel wird dies eine Vermittlungsprovision sein, die in ihrer Höhe die Personalfunktion des stV abgilt. Zu beachten ist allerdings, dass die Regelungen des BsGaV-E sich ausschließlich auf die Gewinnberichtigung nach § 1 Abs. 5 AStG beziehen und damit die o.g. Grundsätze zur Ermittlung des BS-Gewinns nicht zugunsten des beschränkt Stpfl. einschränken können, sondern immer nur zu seinen Lasten. Eine abweichende Gewinnabgrenzung auch zugunsten des Stpfl. aufgrund eines anzuwendenden DBA bleibt unberührt.

Bis Veranlagungszeitraum 2013: Der aufgrund eines stV beschränkt stpfl. Gewinn bestimmt sich nach dem Wortlaut der Nr. 2 Buchst. a nach den BE aus den durch den stV vermittelten inländ. Umsätzen und den damit zusammenhängenden BA des beschränkt Stpfl. Die Umsatzerlöse sind in voller Höhe zu berücksichtigen (aA vgl. ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch 2006, Rn. 10.221). Die BA sind nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Veranlassung zuzuordnen. Im Wesentlichen sind dies die Aufwendungen für den stV sowie ggf. die auf die inländ. Umsätze entfallenden AHK sowie Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen. Dies bedeutet, dass der gesamte Gewinn aus solchen Inlandsumsätzen, und zwar auch soweit er auf die Produktion im Ausland entfällt, im Rahmen der beschränkten StPfl. im Inland zu versteuern ist. Ähnlich vgl. in der Voraufgabe SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 179 mit Beispiel Rn. C 181, die allerdings den Vertretergewinn auf Gewinne beschränken wollen, „die auch einer im Inland bestehenden BS des Steuerausländers ... nach dem ‚Arm’s-Length-Prinzip‘ zuzurechnen wären.“ Eine Begrenzung des Besteuerungsrechts aufgrund ggf. abweichender Gewinnabgrenzung nach einem DBA (vgl. zur Diskussion um die sog. Nullsummentheorie zuletzt GRIEMLA, IStR 2005, 857) bleibt hiervon unberührt.

331–339 Einstweilen frei.

k) Zeitpunkt der Betriebseinnahmen und -ausgaben

340 aa) Betriebsausgaben und -einnahmen vor Begründung einer Betriebsstätte

Vorbereitende BA und auch ggf. BE (zB vorab gezahlte Zuschüsse) sind nach dem Grundsatz des wirtschaftlichen Zusammenhangs der späteren BS zuzurechnen.

HM im Schrifttum: KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 205 ff., mwN; FEUERBAUM, Internationale Besteuerung des Industrieanlagenbaus, 2. Aufl. 1983, 113 f.; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 360; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.30; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 4117; aA WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.3 und 5.8.

Zur GewSt aA FG Köln v. 20.9.1995 – 12 K 2559/92, EFG 1995, 1110, rkr., vgl. Anm. 53.

Gescheiterte Betriebsstättengründung: Nicht zu folgen ist allerdings BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79 (BStBl. II 1983, 566); v. 17.12.1998 – I B 80/98 (BStBl. II 1999, 293) und BMF v. 24.12.1999 (IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.1) insoweit, als Aufwendungen im Zusammenhang mit einer gescheiterten BS anfallen. Diese sind nicht im BS-Staat, sondern im Staat des Stammhauses zu berücksichtigen, da Nr. 2 Buchst. a eine BS tatsächlich voraussetzt, um beschränkt stpfl. Einkünfte zuzuordnen. Ebenso vgl. zB STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33; WASSERMEYER in WASSERMEYER, Art. 7 Rn. 300 mwN; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 4131.

bb) Nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte

341

§ 24 Nr. 2, wonach zu den Einkünften auch solche aus einer ehemaligen Tätigkeit gehören, gilt auch für beschränkt Stpfl. (vgl. § 24 Anm. 5), und zwar auch bezüglich der Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a.

So schon RFH v. 9.3.1932, RStBl. 1932, 513, best. durch BFH v. 15.7.1964 – I 415/61 U, BStBl. III 1964, 551. Das entgegenstehende Urteil des BFH v. 16.7.1969 – I R 186/66, BStBl. II 1970, 56, wird von der FinVerw. nicht angewendet; s. BMF v. 27.9.1982, BStBl. I 1982, 771; H 34d EStH 2008; hM vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.37; KUMPE/ROTH, DB 2000, 787; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 4147 f., jeweils mwN.

Nach WASSERMEYER (in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 5.3 und 5.14; WASSERMEYER, IStR 2011, 361) soll § 24 Nr. 2 nicht auf nachträgliche BE und BA anwendbar sein, die ihre Veranlassung im Betrieb einer früheren BS oder eines stV haben. WASSERMEYER leitet dies insbes. aus dem Wortlaut („... BS unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist“) ab. Der Wortlaut des Buchst. a zwingt uE nicht zu der von WASSERMEYER vertretenen Ansicht und führt insbes. nicht zur Überlagerung bzw. Verdrängung des Veranlassungsgrundsatzes; vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. D 4148. Anderenfalls wären, wie auch von WASSERMEYER gesehen, Verschiebungen von Besteuerungsrechten aufgrund von Zufälligkeiten nicht auszuschließen. Ferner beruht auch die neuere Rspr. des BFH zur Überführung von WG bzw. Betriebsverlegung (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 28.10.2009 – I R 99/08, IStR 2010, 98, zu Nr. 3 jedoch mit Hinweis auf gewerbliche Einkünfte Tz. 23) auf dem Veranlassungsgrundsatz. In diesen Fällen ging das Gericht davon aus, dass die während der Zugehörigkeit eines WG zur BS erwirtschafteten stillen Reserven ggf. später bei Realisation auch nach Aufgabe der inländ. BS im Inland besteuert werden können.

Siehe ergänzend § 50 Anm. 38.

Zum Abkommensrecht s. GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rn. 8 mwN und Art. 7 OECD-MA Rn. 45 und 143; ausdrücklich s. Abschn. 5 Protokoll (zu Art. 7) DBA-USA; s. ENDRES/JACOB/GOHR/KLEIN, DBA Deutschland/USA, München 2009, Art. 7 Rn. 38.

Zum Verhältnis nachträglicher Einkünfte zu einer Berichtigung der Schlussbesteuerung s. allgemein § 24 Anm. 7 und 76; WACKER in SCHMIDT XXXIII., EStG § 16 Rn. 350 ff. mwN; GROH, DB 1995, 2235. Der Anwendungsbereich für § 24 Nr. 2 ist allerdings begrenzt auf die Fälle, in denen keine Schlussbesteuerung nach § 16 durchzuführen ist.

cc) Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte

342

BS einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person: Verlegt eine natürliche Person ihre BS vom Inland ins Ausland oder löst sie die inländ. BS auf oder veräußert sie, so ist dieser Vorgang als Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 zu behandeln, wenn es sich um den ganzen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb handelt (vgl. § 16 Anm. 12). Im Rahmen der beschränkten StPfl. ist nur die inländ. BS und nicht das Gesamtunternehmen Gegenstand der Gewinnermittlung; vgl. in diesem Sinne BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260, für den Bereich der im Inland betriebenen LuF. Hieraus folgt uE, dass die inländ. BS stets Betrieb iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist (vgl. STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 4.187 aE; WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 256, der folgerichtig

bei Auflösung einer inländ. BS immer § 16 anwendet, vgl. WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 303; aA DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, Art. 7 (2008) Rn. 186). Die WG der BS sind dann mit ihrem Veräußerungspreis (§ 16 Abs. 3 Satz 6) oder, wenn sie nicht veräußert werden, mit dem gemeinen Wert im Aufgabzeitpunkt (§ 16 Abs. 3 Satz 7) anzusetzen. Wird nur ein Teil der BS ins Ausland verlegt, ohne dass es sich um einen Teilbetrieb handelt, so ist § 16 nicht anzuwenden. Es gelten dann die allgemeinen Grundsätze der Ergebniszuordnung für Außen- und Innentransaktionen.

Mit der Schlussbesteuerung haben die nachträglichen Einnahmen und Ausgaben, soweit sie durch die frühere BS veranlasst sind, grds. ihre Verbindung zu dieser verloren und sind dem ausländ. Stammhaus oder dem Erwerber der BS zuzurechnen. Vgl. WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.18, neuerdings mit der Auffassung, dass BE und BA, die nach Beendigung der BS anfallen, stets dem Stammhaus zuzuordnen seien; anders dagegen WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 303. Zur nachträglichen Änderung der Schlussbesteuerung s. § 16 Anm. 345 ff.; zu nachträglichen BE/BA trotz Schlussbesteuerung s. § 24 Anm. 7 und 76.

Beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige: Nach § 12 Abs. 2 KStG entfällt die Aufdeckung der stillen Reserven bei den dort genannten Umwandlungsfällen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht dadurch nicht eingeschränkt wird. Bei beschränkt KStpfl. sah § 12 Abs. 2 KStG idF bis zum SEStEG für den Fall, dass eine inländ. BS beendet bzw. ins Ausland verlegt wurde, eine Schlussbesteuerung entsprechend § 11 KStG (Liquidation) vor. Die Vorschrift wurde durch das SEStEG mit Wirkung für den VZ 2005 als überflüssig angesehen und daher gestrichen. Nunmehr ist § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden (s. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004).

Keine Liquidationsbilanz: In ihrer ursprünglichen Fassung sahen die BS-VG bei Beendigung einer BS die Erstellung einer „Liquidationsbilanz“ vor, die am Ende des Wj. aufgestellt werden sollte, das auf das Wj. folgte, in dem die BS aufgelöst wurde (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.2 Abs. 2). Die rechtl. Bedeutung und der Charakter dieser Liquidationsbilanz waren unklar. Die Fassung wurde durch BMF v. 25.8.2009 (IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888 – Tz. 2.9.2) uE zu Recht gestrichen, und zwar mit Wirkung für nach dem 31.12.2005 endende Wj. Bei Beendigung einer inländ. BS ist uE eine Schlussbesteuerung nach § 16 Abs. 3 durchzuführen, und zwar zum Zeitpunkt der Auflösung bzw. Verlegung der BS (vgl. WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 303, unter Hinweis auf BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897).

Abkommensrecht: Eine Schlussbesteuerung gem. § 16 Abs. 3 wird durch das Abkommensrecht nicht eingeschränkt (vgl. STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 4.190).

Gewerbesteuer: Im Rahmen der GewSt sind bei beschränkt EStpfl. weder der Aufgabegewinn noch nachträgliche BE bzw. BA anzusetzen (s. Abschn. 39 Abs. 1 GewStR 1998).

343–349 Einstweilen frei.

350 1) Berichtigung der Zuordnung

Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2013: Durch Art. 6 des Gesetzes v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) wurde der Anwendungsbereich des § 1 AStG auf BSn ausgedehnt, indem Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen

und seiner in einem anderen Land befindlichen BS als Geschäftsbeziehungen definiert werden (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG). In § 1 Abs. 5 AStG wird die Abgrenzung der Einkünfte bei BS auf der Grundlage des „Authorized OECD Approach (AOA)“ der OECD zu Gewinnabgrenzung bei Bs neu und erstmalig gesetzlich geregelt. Ferner gelten die Regelungen über die Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG) entsprechend bei BS. Die Regelungen wirken jeweils nur zulasten des Stpfl., nicht aber zu seinen Gunsten.

Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2013: Aufgrund der juristischen Unselbständigkeit der BS sind vGA und verdeckte Einlagen zwischen Stammhaus und BS nicht möglich. Aus dem gleichen Grund kommt auch eine Gewinnberichtigung nach § 1 AStG im Verhältnis zwischen Stammhaus und BS nicht in Betracht, da diese zwei oder mehr nahe stehende Personen voraussetzt, die in grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen stehen (s. BMF v. 11.7.1974, BStBl. I 1974, 442 – Tz. 101 und 111). Zur Zurechnung einer vGA einer ausländ. Gesellschaft zu deren inländ. BS s. BFH v. 5.3.2008 – I B 171/07, IStR 2008, 482.

Mangels einer ausdrücklichen Berichtungsvorschrift sind die Regeln zur Ergebnisermittlung gleichzeitig Ermächtigung und Maßstab zur Korrektur bei abweichender Ermittlung (s. KUMPF, StJb. 1988/89, 399; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 78). Für Hinweise zur Prüfungsdurchführung und Wechselwirkungen zwischen inländ. und ausländ. Berichtungen vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 31.7.1995, IStR 1995, 539; IWB 1995, Fach 3 Deutschland Gr. 2, 303, mit Anm. BARANOWSKI.

Einstweilen frei.

351–409

V. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb bestimmter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus bestimmten Beförderungen erzielt werden (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b

Schrifttum: KOHLBECK, Die Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht für Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen, DStZ 1956, 325; RITTER, Neugestaltung der beschränkten Steuerpflicht für ausländische Schiff- und Luftfahrtunternehmen, DStZ 1971, 16; RR, Inländische Einkünfte ausländischer Luftfahrtunternehmen aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist?, FR 1981, 142; LIPPEK, Die internationale Besteuerung der Seeschifffahrt, Hefte zur internationalen Besteuerung, Heft 8, Hamburg 1985; BRONS, Nationale und internationale Besteuerung der Seeschifffahrt, Bielefeld 1990; HENSEL, Anm. zu FG Berlin v. 17.1.2000, IStR 2000, 692.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 470 (zu Nr. 2 Buchst. c) und Anm. 1300 (zu Abs. 3).

a) Regelungsstruktur, Rechtsentwicklung und Bedeutung

410

Regelungsstruktur: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b schafft die Besteuerungsgrundlage für gewerbliche Einkünfte, die ein Steuerausländer ohne inländ. BS bzw. StV aus bestimmten Arten von Beförderungen mit Inlandsberührung mittels bestimmter Transportmittel (Seeschiffe und Luftfahrzeuge) erzielt. Erfasst werden nur die Beförderungen zwischen inländ. oder von inländ. zu ausländ. Häfen. Nicht erfasst werden Beförderungen von ausländ. zu inländ. Häfen oder von inländ. Häfen zur freien See.

Rechtsentwicklung:

► *StÄndG v. 5.10.1956* (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Einführung der Regelung mit Wirkung ab VZ 1957.

Bedeutung: Der Anwendungsbereich der Regelung ist durch DBA sowie Schifffahrt-, Luftfahrt- oder sonstige Verträge mit anderen Staaten sehr eingeschränkt. Hinzu kommt die StBefreiung nach Abs. 4 für den Fall, dass auch der ausländ. Staat entsprechende StFreiheit für Inländer gewährt und das Bundesministerium für Verkehr dies für unbedenklich erklärt hat (s. Anm. 1400 ff. sowie BMF v. 22.1.2014, BStBl. I 2014, 171).

411–412 Einstweilen frei.

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften413 **aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG**

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a: Nr. 2 Buchst. a geht Nr. 2 Buchst. b vor. Besteht eine BS im Inland oder ist ein stV bestellt, so sind alle gewerblichen Einkünfte, die diesen zuzurechnen sind, inländ. Einkünfte unabhängig von der Art der Beförderungsleistung und des Transportmittels.

Die unilaterale Einschränkung des Begriffs des stV durch R 49.1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR 2012 (vgl. Anm. 234) findet auf Einkünfte, die ein beschränkt Stpfl. durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge bezieht, keine Anwendung; s. R 49.1 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012.

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c: Nr. 2 Buchst. b und c können tatbestandmäßig nebeneinander vorliegen, sich aber nicht überschneiden. Betreibt ein beschränkt Stpfl. eigene oder gecharterte Seeschiffe oder Luftfahrzeuge iSd. Nr. 2 Buchst. b und bringt er diese in einen Pool iSv. Nr. 2 Buchst. c ein, so kann er bei Vorliegen der jeweiligen Tatbestandsmerkmale stpfl. Einkünfte nach beiden Vorschriften haben.

Verhältnis zu § 5a: § 5a ist als besondere Gewinnermittlungsvorschrift für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auch auf § 49 anwendbar, tritt allerdings hinter der speziellen Gewinnermittlungsregelung in Abs. 3 zurück (so auch WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 100).

414–421 Einstweilen frei.

422 **bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen**

Schrifttum: HUND, *The Development of Double Taxation Conventions with Particular Reference to Taxation of International Air Transport*, BIFD 1982, 111.

OECD-Musterabkommen: Art. 8 OECD-MA ordnet das Besteuerungsrecht für Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr dem Vertragsstaat zu, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Internationaler Verkehr ist definiert als jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA). Die Regelung für Veräußerungsgewinne folgt den gleichen Grundsätzen (Art. 13 Abs. 3 OECD-MA).

Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen folgen grds. dem OECD-MA; zur Umsetzung von Art. 8 s. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 8 OECD-MA Rn. 35 ff. Eine Reihe deutscher DBA enthält nicht die Definition des internationalen Verkehrs gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA (Übersicht bei VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 3 OECD-MA Rn. 54; STRUNK/KAMINSKI in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, Art. 3 OECD-MA Rn. 50 ff.). Zu beachten ist weiter, dass einige DBA aufgrund besonderer Umstände die Besteuerung doch Deutschland zuweisen, etwa bei Beteiligung unbeschränkt Stpfl. an der ausländ. Gesellschaft (vgl. zB Prot. Nr. 5 zu Art. 8 DBA-Liberia); zur Behandlung der Unternehmen aus Seeschifffahrt und Luftfahrt nach dem DBA-Ukraine s. BMF v. 8.5.1996, BStBl. I 1996, 686.

Auswirkung auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b:

► *Beförderungen zwischen inländischen und ausländischen (Flug-)Häfen:* Liegt internationaler Verkehr iSd. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA vor, so ist die Besteuerung gem. Art. 8 Abs. 1 OECD-MA dem ausländ. Staat zugewiesen. Eine Besteuerung in Deutschland gem. § 49 scheidet aus. Dies gilt auch, wenn die Beförderung eine inländ. Teilstrecke mit umfasst (zB Flugroute London – Hannover – Leipzig); s. OFD Frankfurt v. 4.7.1996, FR 1996, 607.

► *Beförderungen zwischen inländischen (Flug-)Häfen* iSv. Nr. 2 Buchst. b durch ein ausländ. Unternehmen sind kein internationaler Verkehr iSd. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA. Dennoch scheidet eine Besteuerung nach Nr. 2 Buchst. b aus, da derartige Binnenverkehr dem BS-Prinzip des Art. 7 OECD-MA unterliegt, eine Besteuerung in Deutschland also nur dann in Betracht käme, wenn die Gewinne einer deutschen BS des ausländ. Unternehmens zuzurechnen wären (unrichtig insoweit FG Berlin v. 17.1.2000, IStR 2000, 688).

cc) Verhältnis zu besonderen Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen 423

Die Bundesrepublik Deutschland hat eine Vielzahl von Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen geschlossen (Übersichten im Fundstellennachweis B zum BGBl., Sachgebiete VI. 3, VI. 9, X. 6 und X. 8), deren primärer Gegenstand nicht die Vermeidung von Doppelbesteuerung ist, sondern die Ordnung des jeweiligen Verkehrs zwischen den Vertragsstaaten sowie die freie Nutzung der Häfen und Flughäfen, zumeist verbunden mit einer Meistbegünstigungsklausel hinsichtlich Zöllen und Abgaben zB für Ersatzteile, Proviant uA. Steuerrechtliche Regelungen in Schifffahrt- und Luftfahrtverträgen können eine über das Abkommen hinausreichende Wirkung erhalten, wenn in anderen derartigen Verträgen Meistbegünstigungsklauseln enthalten sind, die auch Steuern erfassen (zB Art. 7 des Deutsch-Chinesischen Seeverkehrsabkommens, BGBl. II 1996, 1451).

Einstweilen frei.

424–427

c) Verfahrensfragen

428

Die Besteuerung erfolgt im Wege der Veranlagung. Ein StAbzug ist nicht vorgesehen, er kann allenfalls nach § 50a Abs. 7 angeordnet werden.

Einstweilen frei.

429

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b430 **a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erzielt werden**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Siehe Anm. 144 ff.

Die erzielt werden: keine Einschränkung auf Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen (wie in Abs. 3).

b) Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe und Luftfahrzeuge431 **aa) Betrieb**

Mit Betrieb ist hier nicht wie in § 4 eine betriebswirtschaftliche Einheit gemeint, sondern das Betreiben des Seeschiffs oder Luftfahrzeugs als tatsächliche Handlung (s. BFH v. 8.3.1973 – IV R 59/70, BStBl. II 1973, 610). Zum Kernbereich des Betriebs gehört der technische Unterhalt des Schiffs oder Luftfahrzeugs, also die Wartung, Besetzung und Versorgung des Schiffs oder Luftfahrzeugs mit Betriebsstoffen und Proviant, die Übernahme von Kosten, Gebühren und Abgaben aus der Bewegung des Schiffs oder Luftfahrzeugs, die Versicherung sowie der Abschluss von Fracht- und Passageverträgen. Der Stpfl. muss das Seeschiff oder Luftfahrzeug selbst betreiben. Betrieb ist nicht nur eine Möglichkeit zur Einflussnahme und Disposition, sondern die tatsächliche Ausübung im Wege eigener unternehmerischer Leistung. Der bloße Eigentümer eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs, der aufgrund vertraglicher Vereinbarung mit dem Einsatz nichts zu tun hat, ist nicht dessen Betreiber. Der *bare-boat*-Vercharterer eines Seeschiffs ist daher ebenso wenig Betreiber (BFH v. 16.2.1968 – VI R 193/66, BStBl. II 1968, 432; v. 5.8.1976 – IV R 12/73, BStBl. II 1976, 710; v. 14.11.1985 – IV R 170/83 BStBl. II 1986, 60) wie der Vermieter oder Leasinggeber. Bei Vercharterung können sowohl der Vercharterer als auch der Charterer Einkünfte aus dem „Betrieb“ haben (s. BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433). Zu Einzelheiten bei typischen Charterverträgen s. Anm. 443.

432 **bb) Seeschiffe oder Luftfahrzeuge****Definition des Seeschiffs:**

► *Schiff*: Nach heute allgemein anerkannter handelsrechtl. Definition ist ein Schiff „ein schwimmfähiger Hohlkörper von nicht ganz unbedeutender Größe, der fähig und bestimmt ist, auf oder unter dem Wasser fortbewegt zu werden und dabei Personen oder Sachen zu tragen“ (SCHAPS/ABRAHAM, Seerecht, 4. Aufl. 1978, Vor § 476 HGB Rn. 1). Auch Schwimmkörper ohne eigenen Antrieb (Leichter) sind Schiffe.

► *Abgrenzung Seeschiff/Binnenschiff*: Die Eintragung im Seeschiffs- oder Binnenschiffsregister hat nur Indizfunktion (RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, Einf. Rn. 18; so auch LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 415; aA HEMMELRATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 8 OECD-MA Rn. 12). Für die Einordnung als Seeschiff oder Binnenschiff ist entscheidend, ob das Schiff regelmäßig zur Seefahrt oder Binnenfahrt eingesetzt wird. Ein dauernd zur Seefahrt benutztes und ausgerüstetes Schiff wird nicht zum Binnenschiff, wenn es einmal eine Reise auf Binnengewässern durchführt, und zwar auch nicht für diese Reise. Umgekehrt wird ein regelmäßig für die Binnenfahrt eingesetztes Schiff nicht durch und für eine Seereise zum Seeschiff.

► *Abgrenzung Seeschiff/Handelsschiff*: Der Begriff des Seeschiffs ist teils enger, teils weiter als der des Handelsschiffs in § 5a (s. § 5a Anm. 36 ff.). Technische und

geografische Unterschiede außer Acht lassend erfasst das Handelsschiff sowohl Seeschiffe als auch Binnenschiffe. Die Abgrenzung erfolgt hier über den Handelsbegriff. Die handelsrechtl. Unterscheidung ist jedoch für die strechtl. Beurteilung im Ergebnis ohne Bedeutung.

► *Keine Bedeutung der Flagge:* Unter welcher Flagge das Schiff eingesetzt wird, ist ohne Bedeutung. Die Besteuerung ist nicht davon abhängig, dass das Schiff unter ausländ. Flagge fährt. Auch (gecharterte) Schiffe unter deutscher Flagge werden erfasst, wenn sie von einem Steuerausländer betrieben werden.

Definition des Luftfahrzeugs: Nach der gesetzlichen Definition in § 1 Abs. 2 LuftVG sind Luftfahrzeuge „Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballone, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des Luftraumes bestimmte Geräte, insbesondere Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper“. Von dieser umfassenden Aufzählung dürften aufgrund der weiteren Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 Buchst. b nur die ersten zwei, allenfalls drei praktische Bedeutung besitzen.

Einstweilen frei.

433–440

cc) Eigene oder gecharterte Seeschiffe oder Luftfahrzeuge

(1) Eigenes Fahrzeug

441

Entscheidend ist das zivilrechtl. Eigentum. In der Regel sind Seeschiffe in Schiffsregistern (in Deutschland § 3 SchiffsregisterO) und Luftfahrzeuge in Luftfahrtrollen (in Deutschland § 2 LuftVG) eingetragen sind, welche die zivilrechtl. Eigentumsverhältnisse wiedergeben.

(2) Gechartertes Fahrzeug

442

Charterverträge haben sich in mehrere Jahrhunderte langer Schifffahrtspraxis entwickelt. Ein einheitliches Erscheinungsbild gibt es nicht. Die Rechtsnatur im Sinne einer zivilrechtl. Einordnung ist vielfach ungeklärt. Unter Charter sind im Wege typologischer Betrachtung all jene Verhältnisse über den Einsatz von Schiffen zu verstehen, die in den beteiligten Wirtschaftskreisen als Chartern angesehen werden. Entscheidend ist, dass derjenige, der das Schiff oder Luftfahrzeug gechartert hat, es auch betreibt.

(3) Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs

443

Bare Boat Charter: Bei der Bare-Boat-Charter stellt der Vercharterer dem Charterer das nackte Schiff (*bare-boat*) zur Verfügung, welches jener selbst bemannt, ausrüstet, regelmäßig versichert und in eigener Regie zum Erwerb durch Seefahrt einsetzt.

► *Bareboatvercharterer:* Bei dem *bare-boat*-Vercharterer verbleibt keine der typischen Funktionen des Seeschiffsbetreibers. Einkünfte des Bareboatvercharterers sind nicht solche aus dem Betrieb eines Seeschiffs (vgl. BFH v. 16.2.1968 – VI R 193/66, BStBl. II 1968, 432; v. 5.8.1976 – IV R 12/73, BStBl. II 1976, 710; v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; BMF v. 5.4.1976, BStBl. I 1976, 261, Nr. 4).

► *Bareboatcharterer:* Einkünfte des Bareboatcharterers können solche aus Betrieb sein (glA FROTSCHER, § 49 Rn. 107; OECD-MK, Art. 8 Rn. 5).

Time Charter: Bei der Zeitcharter stellt der Vercharterer dem Charterer das Schiff mit Mannschaft für die Vertragszeit zur Durchführung beliebig vieler Reisen innerhalb der vertraglich vereinbarten geografischen Grenzen zur Ver-

fügung. Der Kapitän und die Besatzung unterstehen den Anweisungen des Charterers. Das Entgelt wird unabhängig von der gefahrenen Strecke nach Zeitabschnitten, zumeist Tagen, geschuldet.

► *Timecharterer*: Einkünfte des Vercharterers unterliegen der Besteuerung; glA OECD-MK, Art. 8 Rn. 5; FROTSCHER, § 49 Rn. 107; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 96; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 19. Bei der Zeitcharter bleibt der das Schiff vercharternde Reeder zuständig für die Anstellung der Besatzung, die Versicherung und den Unterhalt (Reparaturen, Erhaltung) des Schiffs. Damit verbleiben bei ihm noch ausreichend typische Betriebsfunktionen, um ihn als Betreiber des Schiffs anzusehen.

► *Timecharterer*: Dem Zeitcharterer obliegt der Abschluss von Frachtverträgen und die Disposition des Schiffs. Er hat auch regelmäßig Treibstoffe zu besorgen sowie Lotsengelder und Hafenausgaben zu tragen. Damit übt auch der Charterer wesentliche Betriebsfunktionen aus, so dass er das Schiff betreibt.

Voyage Charter (deutsch: Reisecharter): Bei der Reisecharter stellt der Vercharterer dem Charterer das Schiff für eine vertraglich genau festgelegte Reise zur Verfügung. Der Charterer hat kein Weisungsrecht gegenüber Kapitän und Mannschaft. Betriebsstoffe und Hafenkosten trägt der Vercharterer. Alle wesentlichen Funktionen des Betreibers, zB Anstellung der Besatzung, Treibstoff und Proviant, Wartung und Versicherung, verbleiben beim Vercharterer, so dass nur er Betreiber sein kann.

Slot Charter: Bei der Slot Charter bucht der Charterer auf dem Schiff des Vercharterers Frachtraum, zumeist in der Form von Containerstellplätzen, für eine oder mehrere Reisen. Über die so geschaffenen Kapazitäten schließt der Charterer dann selbst Frachtverträge. Alle Funktionen des Schiffsbetriebs verbleiben beim Vercharterer.

444–446 Einstweilen frei.

c) Für Beförderungen zwischen inländischen oder von inländischen zu ausländischen Häfen

447 aa) Beförderungen

Die Beförderung ist der Transport von Personen oder Sachen im Wege der zumindest zeitweiligen nicht bloß unerheblichen Ortsveränderung. Die Ortsveränderung muss Zweck des Vertragsverhältnisses sein, nicht bloße Nebenleistung oder Folge. Nicht begriffsnotwendig ist, dass der Beförderungsvorgang an einem anderen Ort endet als er begonnen hat.

bb) Zwischen inländischen Häfen

448 (1) Erfasste Beförderungen

Grundfall ist die Reise zwischen zwei inländ. Häfen, zB zwischen Hamburg und Cuxhaven. Erfasst werden aber auch Reisen, bei denen das Schiff zwischen den beiden inländ. Häfen internationale oder sogar ausländ. Hoheitsgewässer durchfährt, zB bei einer Reise von Rostock durch das Skagerrak und die Nordsee über den Rhein nach Duisburg. Anders aber ohne Begründung FG Berlin v. 17.1. 2000 – 8 K 8084/97, IStR 2000, 688, welches zu Unrecht für einen Verkehr zwischen zwei deutschen Flughäfen fordert, dass die Bundesgrenzen nicht überschritten werden.

Nur ein Hafen: Obwohl das Gesetz den Begriff „Häfen“ im Plural benutzt, sind nicht nur solche Einkünfte stbar, die aus der Beförderung zwischen ver-

schiedenen Häfen erzielt werden. Es unterliegen uE auch Beförderungen innerhalb ein und desselben inländ. Hafens durch ein Seeschiff sowie Rundflüge oder Ausflugsfahrten innerhalb von Häfen mit Seeschiffen der Besteuerung (so auch WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 97; aA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 419; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5162).

Umladung: Wird die von einem ausländ. Hafen für einen inländ. Hafen, zB Hamburg, bestimmte Ladung in einem anderen inländ. Hafen, zB Bremen, aus dem Seeschiff gelöscht und in ein anderes Seeschiff eines ausländ. Beförderers umgeladen, beginnt hier ein neuer Beförderungsabschnitt, der sich ausschließlich auf eine Beförderung zwischen inländ. Häfen bezieht (so für den Fall der Umladung von skandinavischer Ladung in Hamburg und anschließendem Weitertransport nach Indien BFH v. 2.3.1988 – I R 57/84, BStBl. II 1988, 596; s. Anm. 450). Dieser Teiltransport unterliegt dann der StPfl.

(2) Nicht erfasste Beförderungen

449

Inländischer Hafen nur Zwischenhafen: Handelt es sich um Beförderungen zwischen mehr als einem inländ. Hafen, müssen sie von dem einem Hafen als Ausgangspunkt zum anderen Hafen als Endpunkt führen. Nicht unter die Besteuerung fällt daher das ausländ. Seeschiff, welches Container von Rotterdam nach Hamburg befördert und auf dieser Reise zwischendurch den Hafen von Bremen anläuft. Rein tatsächlich sind dann zwar die Container auch von Bremen nach Hamburg bewegt worden. Hier liegt jedoch bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Transport zwischen inländ. Häfen vor, sondern ein von Nr. 2 Buchst. b nicht erfasster Transport von einem ausländ. zu einem inländ. Hafen (anders BFH v. 2.3.1988 – I R 57/84, BStBl. II 1988, 596). Ebenso wenig liegt eine inländ. Beförderung vor, wenn ein Schiff Container in einem ausländ. für einen anderen ausländ. Hafen lädt und auf dieser Reise zwei deutsche Häfen anläuft. Hier handelt es sich um eine nicht der Vorschrift unterfallende Beförderung zwischen zwei ausländ. Häfen.

Zu Flugrouten, die zwei inländ. Flughäfen berühren (zB London – Hannover – Berlin; internationaler Verkehr iSd. DBA), vgl. OFD Frankfurt v. 4.7.1996, FR 1996, 607 und Anm. 422.

Umstauung in inländischen Häfen: Nichts anderes kann gelten, wenn in einem deutschen Zwischenhafen im Ausland geladene und für einen anderen deutschen Hafen bestimmte Ladung umgestaut werden muss.

Beispiel: Die in Rotterdam für Hamburg geladenen Container wurden auf Deck gestaut. In Bremen müssen sie kurz an Land gesetzt werden, damit die Luken geöffnet und Bremer Ladung gelöscht werden kann. Diese Umstaumaßnahme kann nicht dazu führen, einen inländ. Transport anzunehmen. Die Umstaumaßnahme ist nicht erforderlich, um die Ladung von Bremen nach Hamburg zu bringen, sondern um Ladung zu löschen, die für Bremen bestimmt ist. Sie steht also in Zusammenhang mit einer nicht stpfl. Beförderung von einem ausländ. zu einem inländ. Hafen.

cc) Von inländischen zu ausländischen Häfen

(1) Erfasste Beförderungen

450

Grundfall ist jeder Transport von einem inländ. zu einem ausländ. Hafen. Ein Transport zwischen zwei inländ. Häfen kann vorangegangen sein.

Beispiel: Ein beschränkt Stpfl. befördert von Hamburg nach Bremen, ein weiterer von Bremen nach Rotterdam.

Es kann auch ein Transport vom ausländ. zu einem anderen inländ. Hafen nachfolgen.

Beispiel: Ein beschränkt Stpfl. befördert von Rostock nach Rotterdam, ein weiterer von Rotterdam nach Duisburg.

451 (2) Nicht erfasste Beförderungen

Beförderung zur freien See wird – anders als in § 5a Abs. 2 Satz 1 – nicht erfasst.

Durchfuhr ohne Umladung im Inland: Ebenso wie das Anlaufen eines inländ. Zwischenhafens vor Erreichen des inländ. Löscharafens die Beförderung nicht zu einer inländ. macht (s. Anm. 449), wird für eine aus dem Ausland mit dem Schiff eintreffende und ins Ausland weiterschwimmende Ladung die Beförderung nicht im Inland unterbrochen, so dass keine Beförderung von einem inländ. zu einem ausländ. Hafen vorliegt.

452–454 Einstweilen frei.

d) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen

455 aa) Einschließlich

Es handelt sich um die Regelung eines weiteren Tatbestands, der StPfl. auslöst. Die nach diesem Tatbestandsmerkmal entstehende StPfl. tritt nicht isoliert auf, sondern nur, wenn die Tatbestandsmerkmale des Grundtatbestands erfüllt sind. Befördert zB ein beschränkt Stpfl. die Güter per Lkw. von Berlin nach Hamburg, von wo sie ein weiterer beschränkt Stpfl. per Seeschiff nach London befördert, so ist der inländ. Lkw.-Transport nicht stpfl., weil dieser Beförderer nicht auch den Seetransport ausführt.

bb) Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen

456 (1) Einkünfte aus anderen Beförderungsleistungen

Beförderungsmittel: Anders als beim Grundtatbestand geht es hier nicht nur um Seeschiffe und Luftfahrzeuge. In Betracht kommen daher alle Arten von Beförderungsmitteln, zB auch Binnenschiff, Lkw. oder Bahn.

Betreiber des Beförderungsmittels: Der Steuerausländer muss nicht Betreiber sein. Typischerweise wird dies auch nicht der Fall sein, das Unternehmen wird sich idR Dritter auf Basis von Fracht- oder Speditionsverträgen bedienen.

Abgrenzung Beförderung zu Beförderungsleistung: Während der Haupttatbestand der Nr. 2 Buchst. b von „Beförderung“ spricht, erfasst die hier geregelte Ergänzung für damit im Zusammenhang stehende Maßnahmen nicht „Beförderungen“ sondern „Beförderungsleistungen“. Beide Begriffe haben uE den gleichen Inhalt. Die Gesetzesmaterialien lassen nicht erkennen, welcher Grund dieser unterschiedlichen Wortwahl zugrunde liegt.

Abgrenzung Beförderungsleistungen zu Nebenleistungen: Nach dem klaren Wortlaut werden nur Beförderungsleistungen erfasst, nicht andere Nebenleistungen (anders ohne Begründung WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 98). Damit scheiden zB Vor-, Zwischen- oder Nachlagerungen aus. Gleichfalls nicht stbar sind mit der Beförderung zusammenhängende Umschlagsleistungen; aA WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 98, der auch das „Umladen der Container vom Spezialfahrzeug in das Seeschiff und sonstige Ladevorgänge“ einbeziehen will. Umschlagsarbeiten zeichnen sich dadurch aus, dass sie nach Beendigung des Vor-

transports den Weitertransport der Ladung vorbereiten. Eine Beförderung des Guts selbst ist darin auch dann nicht zu sehen, wenn man die Wegstrecke errechnen kann, die das Gut zB am Haken des Krans zurückgelegt hat.

(2) Mit solchen Beförderungen zusammenhängende Beförderungsleistungen 457

Steuerbar sind nur die inländ. mit dem stbaren See- oder Lufttransport zusammenhängenden, nicht die davon zu trennenden selbständigen Beförderungsleistungen. Beförderungen und Beförderungsleistungen hängen dann zusammen, wenn sie sich bei wirtschaftlicher Betrachtung als einzelne Akte eines auf Erreichung eines Gesamtzwecks gerichteten Tuns darstellen. Der vom ausländ. Luftfrachtführer aus Servicegründen für seinen Kunden mit veranlasste reine inländ. Straßentransport, an den sich keine Ausfuhr anschließt, wird nicht erfasst.

cc) Sich auf das Inland erstreckende Beförderungsleistungen 458

Erfasst werden nicht alle Beförderungsleistungen, sondern diejenigen, die sich auf das Inland erstrecken. Es unterfallen auch Zutransporte aus dem Ausland zum inländ. Ausgangshafen der Vorschrift, allerdings nur mit ihrem inländ. Teil. In diesem Fall ist der Entgeltanteil des sich auf das Inland erstreckenden Transportabschnitts zu schätzen (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 57/84, BStBl. II 1988, 596).

Einstweilen frei.

459–464

3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

a) Pauschalierung der Einkünfte nach Abs. 3 465

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach Abs. 3 (Pauschalierung mit 5 % der für die Beförderungsleistung vereinbarten Entgelte; s. Anm. 1300 ff.). Abs. 3 Satz 3 Alt. 2 nimmt von der Pauschalierung der Einkünfte die Fälle aus, in denen das deutsche Besteuerungsrecht nach einem DBA ohne Begrenzung des StSatzes aufrechterhalten bleibt (s. Anm. 1310).

Zur Anwendbarkeit von § 5a s. Anm. 413.

b) Berechnung der für Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte in Einzelfällen 466

Reise- und Konnossementsfracht: Übernimmt der Verfrachter vertraglich neben dem reinen Transport auch noch das Laden, Stauen und Sichern (sog. *liner terms*), so entstammen die Entgelte daraus nicht aus dem Betrieb eines Seeschiffs mittels Beförderung. Derartige Entgelte sind daher aus der Gesamtfracht herauszurechnen (vgl. auch BFH v. 2.3.1988 – I R 57/84, BStBl. II 1988, 596, zum Vortransport). Vor- oder Nachlauf von oder zu ausländ. Plätzen sind aus den Frachten herauszurechnen (notfalls im Wege der Schätzung anhand der Kosten derartiger Feeder-Transporte). Gleiches gilt für nicht stbare Zwischenlagerungs- oder Umschlagsentgelte.

Faufracht gem. §§ 580 ff. HGB: Die Faufracht ist nicht Entgelt für eine Beförderungsleistung, sondern eine pauschalierte Kündigungsentschädigung (BGH v. 17.4.1956 – I ZR 184/54, LM § 652 BGB/3).

Leerfracht (§ 578 HGB; engl.: *dead freight*) ist vom Befrachter zahlbar, wenn er nicht die vertraglich vereinbarte Ladungsmenge verschifft. Die Leerfracht ist zu

zahlen für die nicht angeordnete Ladung. Sie ist nicht Kündigungsentschädigung für eine nicht durchgeführte Reise, da die Reise, wenn auch mit weniger Ladung, durchgeführt wird. Die Leerfracht bewirkt wirtschaftlich nur das Gleiche wie eine nachträgliche Anpassung des Frachtsatzes an die tatsächlich verschifft Menge. Die Leerfracht stellt sich somit als Beförderungsentgelt dar und unterliegt der Besteuerung.

Liegegeld (engl.: *demurrage*) muss gem. §§ 567, 594 HGB der Befrachter zahlen, wenn die vereinbarte oder ortsübliche Lade- bzw. Löschzeit abgelaufen ist und die sog. Überliegezeit beginnt. Das Überliegegeld ist Vergütung für die verlängerte Bereitstellung des Schiffs (BGH v. 12.1.1951 – I ZR 8/50, BGHZ 1, 47) und damit Beförderungsentgelt.

Eilgeld (engl.: *despatch money*) ist nur aufgrund entsprechender Vereinbarung zu zahlen, und zwar vom Verfrachter für den Fall, dass der Befrachter die vereinbarte Ladezeit nicht ausnutzt. Es ist mithin kein Entgelt des Betreibers. Ist es Bestandteil der Frachtabrechnung, ist es vom Beförderungsentgelt in Abzug zu bringen, um die Besteuerungsgrundlage zu berechnen.

Zeitcharterfrachten: Hier wird das Entgelt unabhängig von der ausgeführten Reise nach Zeitabschnitten erbracht. Die Zeitcharterfracht ist auch zahlbar, wenn das Schiff ohne Beschäftigung ist oder wenn es in Ballast fährt. Diese Fahrten stellen jedoch keine Beförderungen dar.

Für international eingesetzte Schiffe kommt hinzu, dass sie in den meisten Fällen zugleich mit stpfl. Beförderungen auch nicht stpfl. ausführen. Je Reiseabschnitt ist eine Aufteilung nach dem Verhältnis von Gütern, deren Fracht stpfl. ist, und solchen, deren Fracht nicht stpfl. ist, vorzunehmen und demgemäß die tägliche Zeitcharterrate in diesem Verhältnis in stpfl. und nicht stpfl. aufzuteilen.

Beispiel: Aus Stockholm trifft ein Schiff in Hamburg mit 50 Containern für Rotterdam ein. In Hamburg werden 30 Container für Rotterdam und 50 Container für Felixstowe geladen, in Rotterdam 110 Container für Felixstowe und 20 für Stockholm. Die tägliche Zeitcharterrate beträgt 10 000 €. Es ergibt sich folgende Berechnung:

Reiseabschnitt	Anzahl Container	Ladung		Verhältnis	für die inländ. Besteuerung zugrunde zu legendes Entgelt
		stpfl.	nicht stpfl.		
Stockholm — Hamburg	50	0	50	0/50	–
Hamburg — Rotterdam	130	80	50	80/130	6 154 €
Rotterdam — Felixstowe	180	50	130	50/180	2 778 €
Felixstowe — Stockholm	20	0	20	0/20	–

467–469 Einstweilen frei.

VI. Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens aus bestimmten Beförderungen und Beförderungsleistungen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c)

Schrifttum: RR, Inländische Einkünfte ausländischer Luftfahrtunternehmen aus Gewerbebetrieb, für die im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist?, FR 1981, 142; DANKMAYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (Teil IV und Schluss), DB 1986, 557; KESSLER, Neue Regelungen zur beschränkten und unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890.

Zur beschränkten StPflcht der See- und Luftfahrt vgl. auch allgemein das Schrifttum vor Anm. 410.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c

a) Regelungsstruktur

470

Nr. 2 Buchst. c baut auf Nr. 2 Buchst. b auf und dehnt ihn auf den Sachverhalt aus, dass die Einkünfte im Rahmen einer Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens erzielt werden. Anders als bei Nr. 2 Buchst. b gilt für Nr. 2 Buchst. c die unwiderlegbare Gewinnvermutung des Abs. 3 nicht (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1; s. Anm. 1309).

b) Rechtsentwicklung

471

Rechtslage bis zum StBereinG 1986: Die FinVerw. vertrat die Auffassung, dass der inländ. Partner eines Generalagentur- oder Pool-Abkommens stV iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a sei; s. RR, FR 1981, 142.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Einfügung von Buchst. c in Abs. 1 Nr. 2 mit erstmaliger Anwendung auf Einkünfte, die ab dem 20.12.1985 erzielt worden sind; aA (ab VZ 1986) zB WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 95; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 423; FROTSCHER, § 49 Rn. 114.

c) Bedeutung

472

In der Schiff- und Luftfahrt gibt es in der Praxis viele Formen der Zusammenarbeit, bei denen im Innenverhältnis eine Ergebnispoolung vorgesehen ist. Um auch diese Ergebnisteilnahme in die beschränkte StPflcht einzubeziehen, wurde Nr. 2 Buchst. c geschaffen. Die Regelung schließt die Lücke, die dadurch bestand, dass Buchst. b das Betreiben eigener oder gecharterter See- oder Luftfahrzeuge (s. Anm. 431 ff.) erfordert und damit die reine Ergebnisteilnahme nicht erfasst.

Bei Bestehen eines DBA ist die Anwendung von Nr. 2 Buchst. c regelmäßig ausgeschlossen, aber auch ohne DBA besteht die Befreiungsmöglichkeit nach Abs. 4 bei Gegenseitigkeit (vgl. Anm. 473). Damit hat die Vorschrift insofern praktische Bedeutung, als sie bei Entwicklungsländern die Bereitschaft fördern soll, im Gegenseitigkeitsweg deutschen Unternehmen eine StBefreiung für entsprechende Einkünfte einzuräumen.

473 **d) Verhältnis zu anderen Vorschriften****Verhältnis zu anderen Vorschriften des § 49:**

► *Nr. 2 Buchst. a* ist gegenüber Nr. 2 Buchst. c vorrangig, so dass der von einer inländ. BS vereinnahmte bzw. einem stV zuzurechnende Poolausgleich nach Nr. 2 Buchst. a zu inländ. Einkünften führt.

► *Nr. 2 Buchst. b*: Soweit Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. b erzielt werden, erfolgt die Besteuerung ausschließlich nach dieser Vorschrift. Zu den unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen vgl. Anm. 465 f.

► *Abs. 3*: Die Gewinnvermutung des Abs. 3 gilt ausdrücklich nicht für Einkünfte aus einer Betriebsgemeinschaft oder einem Pool-Abkommen gem. Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1); s. Anm. 1310.

► *Abs. 4*: Auch bei Nr. 2 Buchst. c besteht die Befreiungsmöglichkeit (s. im Einzelnen Anm. 1412).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Bei Bestehen eines DBA hat Deutschland idR kein Besteuerungsrecht (Art. 8 Abs. 4 iVm. Abs. 1 OECD-MA; zur Umsetzung der Regelung in den deutschen DBA vgl. HEMMELRATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 8 OECD-MA Rn. 70; WEGNER/PJORRECK in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, Art. 8 OECD-MA Rn. 100 ff.; RAUERT in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 8 OECD-MA Rn. 61 ff.), so dass für Nr. 2 Buchst. c als Anwendungsbereich nur der Nicht-DBA-Fall bleibt.

474 Einstweilen frei.

475 **e) Ermittlung der Einkünfte**

Die Gewinnermittlung hat nach den allgemeinen Vorschriften (§§ 4, 5) unter Beachtung von § 50 Abs. 1 Satz 1 zu erfolgen. Betriebsausgaben können nur berücksichtigt werden, soweit sie mit den inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. § 50 Anm. 25 ff.).

476 **f) Verfahrensfragen**

Die Besteuerung erfolgt im Wege der Veranlagung. Ein StAbzug ist nicht vorgesehen, er kann allenfalls nach § 50a Abs. 7 zu Sicherungszwecken angeordnet werden.

477–479 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c480 **a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von einem Unternehmen erzielt werden**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Siehe im Einzelnen Anm. 144 ff.

Von einem Unternehmen erzielt: Die Art des Unternehmens ist nicht weiter bestimmt, so dass jede Form eines Unternehmens (insbes. Einzelunternehmen, KapGes., PersGes.) und jede Geschäftsausrichtung eines Unternehmens erfasst ist.

481 **b) Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchst. b**

Durch Bezugnahme auf Nr. 2 Buchst. b werden die Beförderungen (zur Definition vgl. Anm. 447) auf solche

- zwischen inländ. Häfen (vgl. Anm. 448) und
- von inländ. zu ausländ. Häfen (vgl. Anm. 450) eingeschränkt.

Für Beförderungsleistungen (zur Definition vgl. Anm. 456) bedeutet die Bezugnahme auf Nr. Buchst. b, dass sie

- mit obigen Beförderungen zusammenhängen (vgl. Anm. 457) und
- sich auf das Inland erstrecken (vgl. Anm. 458) müssen.

Einstweilen frei.

482–484

c) Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt

aa) Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens

485

Betriebsgemeinschaften oder Pool-Abkommen: Erfasst werden alle Formen der Zusammenarbeit (technisch, logistisch oder wirtschaftlich), bei denen im Innenverhältnis Beförderungen auf gemeinsame Rechnung durchgeführt werden, unabhängig von der Bezeichnung (s. HEMMELRATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 8 OECD-MA Rn. 69; RAUERT in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 8 OECD-MA Rn. 59). Möglich ist die Poolung aller oder bestimmter Einnahmen und/oder Ausgaben. Es ist nicht erforderlich, dass der oder die ausländ. Partner einer Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens selbst ein See- oder Luftfahrzeug betreiben. Das „Betreiben“ in Form einer Betriebsgemeinschaft ist daher sehr viel weiter als das Betreiben iSd. Nr. 2 Buchst. b (vgl. Anm. 431).

International: Die Betriebsgemeinschaften oder Pool-Abkommen sollen nur erfasst werden, wenn die Partner nicht allein aus Deutschland stammen. Dies ergibt sich allerdings bereits aus dem Erfordernis eines beschränkt stpfl. Ergebnisteilhabers (s. Anm. 480) und eines inländ. Durchführers (s. Anm. 486 f.).

Im Rahmen: Nur der Anteil aufgrund der Ergebnisteilhabe unter der Betriebsgemeinschafts- bzw. Poolvereinbarung führt zu inländ. Einkünften, nicht aber andere Formen der Ergebnisteilhabe eines ausländ. Partners einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens. Zahlt etwa der die Beförderung ausführende inländ. Poolpartner außerhalb der Poolvereinbarung Entgelte dafür, dass der ausländ. Partner Güter seiner eigenen ständigen Ablader mit ihm verschiffen lässt (häufig in Form einer Provision), sind diese nicht nach Nr. 2 Buchst. c stpfl.

bb) Bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt

(1) Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland

486

Unternehmen: Einzelunternehmen, PersGes. oder KapGes.

Sitz oder Geschäftsleitung: Siehe §§ 10 und 11 AO.

Eine Poolvereinbarung zwischen zwei oder mehreren ausländ. Unternehmen wird somit nicht erfasst; Beförderungsleistungen durch ein inländ. Unternehmen sind zwingend erforderlich (im Ergebnis systemwidrig; so auch WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 103).

487 (2) Durchführung der Beförderung

Das Tatbestandsmerkmal, dass die Beförderung durch einen inländ. Partner durchgeführt werden muss, bedeutet nicht, dass sich die Ergebnisteilhabe auf diese Beförderung reduziert. Die Ergebnisteilhabe umfasst vielmehr „Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchstabe b“ (s. Anm. 481).

Führt also der inländ. Poolpartner die See- oder Luftbeförderung nach Nr. 2 Buchst. b durch und lässt die damit im Zusammenhang stehenden inländ. Beförderungsleistungen (zB inländ. Vortransporte durch Lkw.) von Dritten erbringen, so gehört bei dem Ergebnisanteil des ausländ. Poolpartners sein auf diese Beförderungsleistungen entfallender Anteil zu den inländ. Einkünften.

488–499 Einstweilen frei.

VII. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen oder durch deren Verwertung im Inland erzielt werden (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d)

Schrifttum bis 1995: WASSERMEYER, Die beschränkte Steuerpflicht, DSTJG 8 (1985), 49; KESSLER, Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; KRABBE, Beschränkte Steuerpflicht bei künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen, FR 1986, 425; OECD (Hrsg.), The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities, Paris 1987; SCHRÖDER, Fallstudie Trixi Topspin, SteuStud. 1987, 205; REISCH/REICHARDT/URBANKE, Probleme bei der Besteuerung von Amateursportlern aus nationaler und internationaler Sicht, DB 1988, 359; GRÜTZNER, Dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegende Einkünfte, IWB 1990, Fach 3 Deutschland Gr. 3, 955; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; RABE, Die Auslandssportberichterstattung und § 50a EStG, RIW 1991, 317; F.W., Der im Ausland kickende Bomber der Nation, IStR 1993, 69; SCHAUHOFF, Inländische Einkünfte im Ausland wohnender Sportler, IStR 1993, 363; MODY, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, Baden-Baden 1994; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, Frankfurt ua. 1994; F.W., Anm. zu BFH-Beschl. v. 2.2.1994, IStR 1994, 240; FLIES, Die Umqualifikation der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DSfZ 1995, 431; KILLIUS, Grenzüberschreitende Steuerfragen der Vergütung von Sportlern, FR 1995, 721.

Schrifttum seit 1996: VOGEL, Künstlergesellschaften und Steuerumgehung, StuW 1996, 248; GRAMS, Auswirkung zivilrechtlicher Vertragsgestaltungen auf das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG, RIW 1997, 1; GRAMS, Anm. zu FG Hamb. v. 17.1.1997, IStR 1997, 183; HARDT, Anm. zu FG Hamb. v. 17.1.1997, IStR 1997, 182; HEY, Anm. zu FG Hamb. v. 17.1.1997, RIW 1997, 887; SCHAUHOFF, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5; F.W., Anm. zu BFH-Urt. v. 17.12.1997, IStR 1998, 372; LIST, Steuerrwitzwarr bei der Besteuerung ausländischer Künstler?, BB 1998, 1871; GRAMS, Internationale Künstlerbesteuerung: Sind DJs beschränkt steuerpflichtig?, FR 1999, 747; GRAMS, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern, Herne/Berlin 1999; GRÜTZNER, Das Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG unter Berücksichtigung von DBA-Vergünstigungen, IWB 1999, Fach 3 Deutschland Gr. 3, 1249; HAARMANN, Aktuelle Brennpunkte der Künstlerbesteuerung, in KLEINEIDAM (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 589; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, Baden-Baden 1999; HENSELMANN/SCHMIDT, Besteuerung ausländischer Berufssportler, SteuStud. 1999, 449; KEMPERMANN, Anm. zu BFH-Beschl. v. 21.4.1999, FR 1999, 857; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; MODY, Problembereiche der Besteuerung

beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, in KLEINEIDAM (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 769; BERNDT, Besteuerung in- und ausländischer Künstler und Sportler bei ihrem Auftreten im Inland, NWB 2000, Fach 3, 10945; FUHRMANN, Einkommensbesteuerung ausländischer Künstler und Sportler, KÖSDI 2003, 13880; KROPPE, Sportlerwerbung und deutsche Abzugsteuer, JbFStR 2003/2004, 679; WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Prominenten, DB 2003, 1867; BURGSTALLER/SCHUCH, Beschränkt steuerpflichtige Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Architekten, Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, in GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, 127; SCHAUHOFF, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706; WILD/EIGELSHOVEN, Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Fotomodellen, DB 2005, 1354; GRAF/BISLE, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Sportler, IStR 2006, 44; HOLTHAUS, Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Prominenter – kritische Analyse der aktuellen Rechtslage, IWB 2006, Fach 3 Deutschland Gr. 3, 1437; SCHMIDT-HESS, Beschränkte Steuerpflicht bei Rechteüberlassung durch den originären Inhaber des Rechts?, IStR 2006, 690; WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, Zur beschränkten Steuerpflicht von Werbehonoraren für Gestaltungsleistungen bei Bild- und Namensrechten, IStR 2006, 181; HOLTHAUS, Aktuelle Abzugsverpflichtung von Privatpersonen, Vereinen, öffentlichen Einrichtungen von ausländischen Show-Girls, Models, Talk-Gästen, Djs etc., FR 2008, 416; SCHAUHOFF/IDLER, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341; GOSCH, Nur eingeschränkter Steuerzugriff auf Berufssportler bei Wegzug in eine Steueroase, BFH-PR 2008, 234; SCHAUHOFF/SCHLOTTER, (Fernseh-)Rechteverwertung bei Sport- und Konzertveranstaltungen im DBA-Recht – Zur Abgrenzung von Art. 17, Art. 12 und Art. 7 OECD-MA nach dem BFH-Urteil vom 4.3.2009, I R 6/07, IStR 2009, 751; GRAF, Abkommensrechtliche Behandlung von Vergütungen für die Überlassung von Live-Fernsehübertragungsrechten, BB 2009, 1572; SCHLOTTER, Konkurrenz von Steuerabzugstatbeständen in der beschränkten Steuerpflicht am Beispiel von Vergütungen für Fernsehübertragungsrechte an Sportveranstaltungen, FR 2010, 651; EHLIG, Zur Vermeidung des Steuerabzugs nach § 50a EStG bei ausländischen Künstlern und Sportlern durch trennbare Nebenleistungen von Dritten als Gestaltungspotential, IStR 2010, 504; HOLTHAUS, Beschränkt steuerpflichtige Mannschaftssportler: ein Eigentümer des BMF beim Steuererlass für Championsleague & Co-Negativliste setzt Finanzverwaltung unter Zugzwang, IStR 2010, 763; GRAMS/ÜLBRICHT, Anmerkung zu BFH v. 28.07.2010 I R 93/09, IStR 2011, 40; HOLTHAUS, Steuerabzug bei Darbietungseinkünften, IWB 2011, 68; SCHLOTTER/DEGENHART, Besteuerung von Transferentschädigungen und Entgelten für Spielerleihen nach dem JStG 2010, IStR 2011, 457; NACKE, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, IWB 2011, 607; LAMPRECHT, Anm. zu BFH v. 16.11.2011 in IStR 2012, 378; KUDERT/JARZYNSKA, Die Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Künstlern, Sportlern, Artisten und Entertainern, RIW 2012, 380; GOSCH, Abzugssteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsport- Rennteams, BFH/PR 2013, 13.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d

a) Regelungsstruktur

Buchst. d unterwirft der beschränkten StPflcht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen. Die Vorschrift erweitert den Kreis der beschränkt stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf solche aus den genannten Tätigkeiten oder deren Verwertung, ohne dass eine BS oder ein stV vorausgesetzt wird.

500

501 **b) Rechtsentwicklung****Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 1985:**

► *Sportler*: Nach der bis zum VZ 1985 bestehenden Rechtslage unterlagen die Einkünfte der beschränkt stpfl. Berufssportler (und der Artisten) aus der sportlichen Tätigkeit wie auch aus Werbeeinnahmen als solche aus Gewerbebetrieb (§ 18 Anm. 600 „Artist“ und „Berufssportler“) ohne inländ. BS oder stV nicht der Besteuerung. Dies führte auch zu einer Ungleichbehandlung zwischen Berufssportlern und selbständig tätigen Amateursportlern, da letztere nach Nr. 3 als beschränkt stpfl. angesehen wurden (s. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 461 aE).

► *Künstler*: Die beschränkt stpfl. Künstler vermieden die Besteuerung ihrer inländ. Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder nichtselbständiger Arbeit durch Zwischenschaltung einer ausländ. KapGes. mit einem Exklusivvertrag zur vollständigen Vermarktung (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 58 f.). Die Einkünfte aus der Zurverfügungstellung der Künstler waren ohne BS oder stV im Inland auch unter Berücksichtigung von Abs. 2 (sog. isolierende Betrachtungsweise; s. Anm. 1200 ff.) keine Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit (BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828).

Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 1986:

► *StBereinG 1986 v. 19.12.1985* (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Siehe Anm. 2.

► *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Siehe Anm. 2. Die Gesetzesänderung ist eine Reaktion auf die Rspr. des BFH, die den Tatbestand der Verwertung nur auf Inlandsdarbietungen anwenden will (BFH v. 17.12.1997 – I R 18/97, BStBl. II 1998, 440). Anwendung ab dem VZ 1999 (§ 52 Abs. 1 EStG 1999).

► *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Siehe Anm. 2. Auch unterhaltende Darbietungen werden ab dem VZ 2009 erfasst.

502 Einstweilen frei.

503 **c) Bedeutung**

Die Vorschrift erweitert die beschränkte StPflcht für gewerbliche Einkünfte auf weitere Tatbestände, obwohl nach der Gesetzesbegründung nur eine Klarstellung der beschränkten StPflcht für Einkünfte aus neueren Vertragsgestaltungen (Zurverfügungstellung durch KapGes. auf eigenen Namen und eigene Rechnung) gegeben sein sollte. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die zu erbringende Leistung in einem oder mehreren Verträgen vereinbart wird und wer die Vergütung für die Darbietung oder Verwertung erhält (s. BTDrucks. 10/1636, 64). Es handelt sich uE um eine Neuregelung mit einer Erweiterung der beschränkt stpfl. Einkünfte (glA WASSERMEYER, DStJG 8 [1985], 61; KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 184; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 36).

Kritik: Auch wenn ein Interesse des Gesetzgebers daran anzuerkennen ist, das Gesetz an geänderte Verhältnisse anzupassen, um Missbrauch vorzubeugen und Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen, so ist diese Norm doch in ihrer konkreten Ausgestaltung ein Zeichen für eine wenig durchdachte Lösung. Dieser Eindruck wird durch die Neufassung im StEntlG 1999/2000/2002 und Ergänzung durch das JStG 2009 nochmals verstärkt. Im Einzelnen:

- Abweichung der Gesetzesbegründung (Klarstellung des bisherigen Rechts) von dem im Wortlaut zum Ausdruck kommenden objektiven Willen des Gesetzgebers (materielle Erweiterung der beschränkten StPflcht).
- Weitere Durchlöcherung des für die Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb international anerkannten BS-Prinzips.
- Einführung einer Liefergewinnbesteuerung für Einkünfte durch Verwertung von Auslandsdarbietungen im Inland.
- Unklare Gesetzesfassung betr. Person des Verwertenden (Anm. 539).
- Gefahr einer übermäßigen Besteuerung: Die beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. d unterliegen dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2 mit einer (zT eingeschränkten) Bruttobesteuerung wegen Abgeltungswirkung des StAbzugs (§ 50 Abs. 2 Satz 1).
- Unangemessene Ausdehnung: Die Vorschrift dehnt die beschränkte StPflcht unangemessen über die Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen hinaus auf alle mit solchen Veranstaltungen im Zusammenhang stehenden Leistungen aus (vgl. Anm. 547 ff.).
- Überfrachtung des Wortlauts mit unnötigen Satzteilen (Anm. 519, 556).
- Grundlose Differenzierung: Es ist kein rechtfertigender Grund erkennbar, warum die Einkünfte der Wahrsager und Hellseher sowie der Unternehmensberater, Kommissionäre oder Handelsvertreter nicht erfasst werden, so dass eine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende Ungleichbehandlung besteht (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5171).
- Unbestimmbare Ausdehnung durch Erfassung der Einkünfte aus „unterhaltenden Darbietungen“ (s. Anm. 535).

Einstweilen frei.

504

d) Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen

505

Verhältnis zu Nr. 2 Buchst. a:

► *Subsidiarität:* Nr. 2 Buchst. d steht im Verhältnis der Subsidiarität zu Nr. 2 Buchst. a (BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 [865]; vgl. auch BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663 [665]).

► *Folge:* Ausländische Unternehmen, die Künstler und Sportler durch ihre inländ. BS im Inland zur Verfügung stellen, sind mit ihren daraus erzielten gewerblichen Einkünften schon nach Nr. 2 Buchst. a beschränkt stpfl. (vgl. FG Münster v. 10.5.2006 – 1 K 92/03 E, EFG 2006, 1677, rkr.).

Verhältnis zu Nr. 2 Buchst. f: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d ist im Verhältnis zu Nr. 2 Buchst. f *lex specialis* (SCHLOTTER, FR 2010, 651 [656]; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 24).

Verhältnis zu Nr. 6: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d ist im Verhältnis zu Nr. 6 *lex specialis*. Nr. 6 ist nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen für einen der Tatbestände der Nr. 1 bis 3 nicht gegeben sind.

Verhältnis zu Nr. 9: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d ist im Verhältnis zu Nr. 9 *lex specialis*. Nr. 9 kommt nur zur Anwendung, wenn sonstige Einkünfte vorliegen und damit die Voraussetzungen gewerblicher Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. Buchst. d nicht vorliegen.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

► *Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen:* Regelungen in deutschen DBA gehen den Vorschriften des nationalen StRechts vor (§ 2 AO). Fast alle deutschen

DBA enthalten Regelungen für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern entsprechend Art. 17 OECD-MA, die aber in unterschiedlicher Art und Weise von Art. 17 OECD-MA 1977 abweichen (vgl. die Übersicht bei STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 OECD-MA Rn. 64 und 135).

Verhältnis zu § 42 AO: § 42 AO findet auch auf Sachverhalte im Rahmen der beschränkten StPflcht Anwendung, die der Vermeidung beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. d dienen (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [237 f.]; v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 [821]). Bei zwischengeschalteten KapGes. stellt der BFH auf das eigenständige Unternehmerrisiko bei der Vermarktung von Künstlern und Sportlern ab. Dies soll dann gegeben sein, wenn die Ausgaben der KapGes. für die von ihr zu zahlenden Vergütungen letztlich höher sind als ihre inländ. Einnahmen (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [238]; s. auch HAARMANN, FS Fischer, 1999, 589 [591 ff.]; MODY, FS Fischer, 1999, 769 [784 ff.]; VOGEL, StuW 1996, 248).

Verfahrensfragen: Die Besteuerung der nach Buchst. d beschränkt stpfl. Einkünfte erfolgt durch StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2. Ausnahme: Einkünfte aus der Verwertung von Auslandsdarbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG) sind zu veranlagern (s. § 50a Anm. 47).

506–514 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d

515 a) Besteuerungsmerkmale

Die Tatbestandsmerkmale von Nr. 2 Buchst. d lassen sich in zwei größere Gruppen aufteilen: Die Darbietungen (Anm. 521 ff.) und deren Verwertung (Anm. 539 ff.) sowie die mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen (Anm. 548 ff.) als Grundlage für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Anm. 516).

b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

516 aa) Einkunftsart

Tatbestand der Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Nr. 2 Buchst. d setzt dem Wortlaut nach „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ beim beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger iSd. § 15 voraus. Er „fingiert“ nicht gewerbliche Einkünfte (so F.W., IStR 1993, 69; unklar FLIES, DStZ 1995, 431 [435]). Werden durch einen beschränkt Stpfl. Einnahmen aus der Verwirklichung eines inländ. Sachverhalts erzielt, die auch unter Berücksichtigung von Abs. 2 nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind, unterliegen diese Einkünfte nicht der beschränkten StPflcht nach Nr. 2 Buchst. d (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254). Die Zurechnung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen bei demjenigen, der den Tatbestand verwirklicht (FG Köln v. 8.6.2000 – 2 K 9337/97, EFG 2000, 1331, rkr.; v. 8.6.2000 – 2 K 9324/97, IStR 2001, 750, rkr.).

517 bb) Gewinnerzielungsabsicht

Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. Nr. 2 Buchst. d ist gem. § 15 Abs. 2 ua. Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 15; für Amateursportler s. REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359; HOLTHAUS, IWB 2011, 68; s. zu ausländ. Gestüten BMF v. 22.9.1989

– IV B 4 - S 2303-53/89, DSrR 1990, 151 [152]). Ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, muss im Einzelfall aufgrund des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts entschieden werden. Mit Hilfe der isolierenden Betrachtungsweise kann eine tatsächlich nicht vorhandene Gewinnerzielungsabsicht nicht fingiert werden (s. Anm. 1230). Bedeutung hat dieses Tatbestandsmerkmal über den Bereich der Amateursportler hinaus auch für den internationalen Kulturbereich (HOLTHAUS, IWB 2011, 68 [69]). Zu den Nachweispflichten bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht s. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 15).

Einstweilen frei.

518

c) Soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Nr. 3 und 4 gehören

519

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bzw. nichtselbständiger Tätigkeit, die nach Abs. 1 Nr. 3 und 4 der beschränkten StPflcht unter den dort genannten Voraussetzungen unterliegen, können nicht nach Nr. 2 Buchst. d der beschränkten StPflcht unterliegen.

Tatbestandsmerkmal überflüssig: Die Tatbestände schließen sich gegenseitig aus. Bereits vor Anwendung des § 49 und damit seines Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d werden die Einkunftsarten abgegrenzt, ggf. unter Berücksichtigung von Abs. 2. Maßgebend ist deshalb, ob die Voraussetzungen des § 15 vorliegen (s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]). Folglich ist dieser Hinweis überflüssig (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 185; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 119).

Eigenständige Bedeutung gegen Wortsinn: Eine eigenständige Bedeutung kann diesem Satzteil nicht zukommen, da gewerbliche Einkünfte nicht zu beschränkt stpfl. Einkünften der Künstler, Sportler, Artisten oder Unterhalter iSd. Nr. 3 und 4 führen können (vgl. SCHRÖDER, SteuStud. 1987, 205 [212]) und eine solche Auslegung der Vorschrift nicht dem Wortsinn entspricht (s. KRABBE, FR 1986, 425 [427]; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 467).

Einstweilen frei.

520

d) Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland oder deren Verwertung im Inland erzielt werden

aa) Darbietungen

(1) Begriff der Darbietung

521

Definition: Darbietung ist eine Veranstaltung, im Rahmen derer einem Publikum eine Tätigkeit vorgeführt, gezeigt oder zu Gehör gebracht bzw. das Ergebnis einer Tätigkeit gezeigt wird (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 186; ähnlich: BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 109; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 174). Der Begriff knüpft zwar an den Begriff der Ausübung einer Tätigkeit an. Er ist aber einerseits insoweit enger, als Darbietungen nur einen Teil der Ausübung darstellen, nämlich die unterhaltende Präsentation eigener oder fremder Werke oder eigener künstlerischer, sportlicher, artistischer oder unterhaltender Fähigkeiten (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 37). Der Begriff ist insoweit weiter als der Ausübung, als zu den Darbietungen in diesem Sinn auch Opern- und Schauspielauf-

fürungen, Konzerte, Turniere, Shows, Wettkämpfe, Rennen, Präsentationen durch Dritte usw. gehören (s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; aA SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 190).

Keine Personenidentität zwischen Ausübendem und Darbietendem erforderlich: Das Erfordernis der Personenidentität zwischen Ausübung und Darbietung ist Nr. 2 Buchst. d nicht zu entnehmen (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 187). Deshalb können auch beschränkt Stpfl., die selbst nicht die geforderte Darbietung oder ähnliche Tätigkeit ausüben, aus der Darbietung dieser Tätigkeiten beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. d erzielen (FG Düss. v. 24.4.2013 – 15 K 1802/09 E, EFG 2013, 1132 [1134], nrkr., NZB Az. BFH I B 91/13), auch ohne Vergütung für den Ausübenden (FG Hamb. v. 4.3.1997 – II 95/94, EFG 1997, 971, rkr.). Erfasst werden die Vermarktungs-, Künstlerverleih- und Promotionsgesellschaften, Konzertdirektionen, Künstler- oder Sportler-GmbH, mit von ihnen präsentierten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder unterhaltenden Darbietungen (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 95; 98; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189 f.). Sie kann als Einzelleistung oder Kollektivdarbietung erfolgen (WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 116). Die Rechtsformgestaltung ist nicht entscheidend (LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 36). Die Ansässigkeit des Künstlers oder Sportlers ist unerheblich. Keine Darbietung liegt vor, wenn Rechte im Zusammenhang mit einer Tournee übertragen werden, die erst Voraussetzung für die Tournee sind (FG Köln v. 8.6.2000 – 2 K 9324/97, DStR/E 2001, 750, rkr.).

Wahrnehmung der Darbietung erforderlich: Die Darbietung setzt begrifflich die Wahrnehmung durch einen anderen voraus, ohne dass Öffentlichkeit erforderlich ist (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 17; zu Betriebsveranstaltungen s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]).

Gepräge der Darbietung durch Künstler, Berufssportler, Artisten, Unterhalter oder ähnliche Personen erforderlich: Eine Darbietung iSd. Nr. 2 Buchst. d setzt das Gepräge der Darbietung durch Künstler, Berufssportler, Artisten, Unterhalter oder ähnliche Personen voraus. Bei einer Darbietung mit Tieren darf die Tätigkeit der Menschen keine untergeordnete Rolle spielen (s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; vgl. auch BFH v. 26.5.2004 – I R 93/03, BStBl. II 2004, 991; nicht bei Hahnenkämpfen, LÜDICHE in LADEMANN, § 49 Rn. 470).

Vermittlungsleistungen sind keine Darbietungen (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 99).

522 Einstweilen frei.

523 (2) Sachliche Darbietungen ohne persönliche Aktivitäten

Ausstellungen sind Darbietungen: Auch Ausstellungen aller Arten von Kunstwerken und Sammlungen sind als Darbietungen anzusehen (KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 188; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 175 f.; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 109; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17; aA LIST, BB 1998, 1871 [1875]).

Bedeutung persönlicher Aktivitäten: „Sachliche Darbietungen ohne persönliche Aktivitäten“, zB die Verkaufsvernissage eines Malers bei Einschaltung einer KapGes., fallen unter Nr. 2 Buchst. d.

Einstweilen frei.

524

bb) Künstlerische Darbietungen

(1) Begriff und Umfang der künstlerischen Darbietung

525

Künstlerisch: Der Begriff „künstlerisch“ ist identisch mit diesem Begriff in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2.

KESSLER, BB 1986, 1890 (1895); KRABBE, FR 1986, 425 (426); MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 176; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 471; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 38; LIST, BB 1998, 1871 (1873).

Künstlerische Darbietungen iSd. Nr. 2 Buchst. d sind grds. die Aktivitäten, die auch künstlerische Tätigkeiten iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 sind (zur Definition s. § 18 Anm. 101 ff.), aber im Rahmen einer Darbietung (s. Anm. 521 ff.) erbracht werden. Hierzu gehören Konzerte einschließlich der Pop- und Jazzkonzerte, Opern-, Ballettanz- und Schauspielaufführungen wie auch Ausstellungen von Werken der bildenden Künste, Audio-, Video- und Filmaufnahmen. Nicht den Anforderungen der künstlerischen Darbietung entsprechende Tätigkeiten, zB Künstlervermittler, Orchesterbetreuer, Talkmaster und in Werbeveranstaltungen auftretende Schauspieler, werden idR nicht beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. d erzielen. Es kann dann eine unterhaltende (Anm. 535) oder ähnliche Darbietung (Anm. 536) oder eine mit der künstlerischen Darbietung zusammenhängende Leistung (Anm. 549) vorliegen.

Darbietender: Erfasst werden die Einkünfte aus künstlerischen Darbietungen Dritter, insbes. der Künstlergesellschaften, Konzertdirektionen und Künstler-GmbH in Form der Präsentation oder Zurverfügungstellung der Künstler (s. GRÜTZNER, IWB 1990, Fach 3 Deutschland Gr. 3, 955 [957]; aA SCHRETTL Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 177). Auf die Ansässigkeit des Künstlers kommt es für die Leistung der Gesellschaft nicht an (MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 190). Auch Künstlermanager können erfasst werden (FG Köln v. 25.6.1998 – 2 K 7268/94, EFG 1998, 1564, rkr.).

(2) Verhältnis von schaffenden Tätigkeiten zur künstlerischen Darbietung

526

Die „schaffende“ Tätigkeit eines Künstlers als solche ist keine künstlerische „Darbietung“ (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 104; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 38). Die künstlerische Aktivität eines Malers, Komponisten oder Textdichters, der nicht als Komponist seine Musik vorträgt oder dirigiert bzw. der nicht als Textdichter seine Werke liest, sondern einfach komponiert, schreibt oder malt, ist als schaffende Tätigkeit keine Darbietung, ebenso die unterrichtende Tätigkeit eines Künstlers (FG Brandenb. v. 20.6.2001 – 6 K 2068/00, EFG 2001, 1284, rkr.; NACKE, IWB 2011, 607 [609]).

527 (3) Verhältnis von Einkünften aus Gewerbebetrieb zur künstlerischen Darbietung

Widerspruch zwischen künstlerischer Darbietung und Einkünften aus Gewerbebetrieb? Es kommt nicht allein auf die ausgeübte Tätigkeit an, sondern auf die Tätigkeit des Darbietenden. Der Auftritt eines ausländ. Gesangstars, der durch eine ausländ. KapGes. organisiert und im Inland dargeboten wird, führt zu gewerblichen Einkünften der KapGes. als Darbietende. Der Auftritt des Sängers ist die künstlerische Tätigkeit, die durch die KapGes. dargeboten wird.

Werbung durch Künstler: Keine künstlerische Darbietung ist die Tätigkeit von Künstlern in der Produktion von Werbung. Hier setzen die Künstler ihren Bekanntheitsgrad zur Werbung für die verschiedensten Produkte ein ohne Spielraum für eigenschöpferische Tätigkeiten mit der Folge der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb (BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353; v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413; v. 28.5.2005 – I R 33/04, BStBl. II 2006, 489; FG Hamb. v. 17.1.1997 – II 97/96, EFG 1997, 621 [623], rkr.; MASSBAUM, BB 1992, 1763 [1769 ff.]).

528–529 Einstweilen frei.

cc) Sportliche Darbietungen

530 (1) Begriff und Umfang des Sports

Sportliche Darbietungen besitzen kein begriffliches Pendant an anderer Stelle im EStG vergleichbar den künstlerischen Darbietungen. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO kann mangels eigener Definition nicht herangezogen werden (aA FROTSCHER, § 49 Rn. 127). Schach wird nur im Wege der Fiktion zum Sport. Im Gegensatz zum Begriff des Sports in § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO setzt § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d sportliche Darbietungen voraus. Rein geistige Tätigkeiten erfüllen deshalb nicht den Begriff der Darbietung (s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 39; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 111; aA GOSCH in KIRCHHOFF XIII. § 49 Rn. 26).

Definition: Als sportliche Tätigkeiten lassen sich „alle auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichteten, über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen der Menschen“ definieren (LOSCHLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 39; ähnlich GRÜTZNER, IWB 1990, Fach 3 Deutschland Gr. 3, 955 [958]: körperliche Ertüchtigung, die über die alltägliche körperliche Anstrengung hinausgeht). Schach sowie andere Brett- und Kartenspiele gehören nicht dazu (WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 111).

Wettbewerb ist kennzeichnend: Der Sport zeichnet sich durch den Vergleich der Leistungen mehrerer Sportler aus. Damit es sich nicht nur um eine sportliche Betätigung handelt, sondern sportliche Darbietungen erfolgen, sind letztere durch den Wettbewerb zwischen mehreren Teilnehmern gekennzeichnet (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 191). Keine sportliche Darbietung erbringen Schiedsrichter (Fußballschiedsrichter: FG Köln v. 16.12.1997 – 3 K 6937/97, EFG 1998, 744, rkr.), Trainer und Teilnehmer an Sportlehrgängen (vgl. F.W., IStR 1993, 69) sowie Ersatzspieler, die nicht zum Einsatz kommen (KILLIUS, FR 1995, 721 [724]).

(2) Sportliche Darbietungen als Sammelbezeichnung

531

Erfasst werden mit dieser Sammelbezeichnung sämtliche sportlichen Darbietungen, gleichgültig, ob sie durch Berufs- oder Amateursportler erfolgen: ua. Fußball-, Handball-, Basketballwettkämpfe, Tennis, Golfturniere, Leichtathletikwettkämpfe, Ringerturniere, Boxveranstaltungen, Pferderennen, Reitturniere, Pferde-Dressur-Sport (BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132), Auto- (BFH v. 6.6.2012 – I R 3/11, BStBl. II 2013, 430), Motorrad- und Radrennen, Eiskunstlaufturniere. Die Abgrenzung im Bereich der Amateursportler hat auf der Ebene der Gewinnerzielungsabsicht zu erfolgen (s. Anm. 517).

(3) Darbietung durch dritte Personen

532

Eine Darbietung kann durch dritte Personen erfolgen, da es nicht auf die Ausübung des Sports, sondern auf die sportliche Darbietung ankommt. Eine ausländ. KapGes. kann eine sportliche Darbietung erbringen, indem sie etwa als Vermarktungsgesellschaft eines Tennisspielers diesen bei einem inländ. Veranstalter auftreten lässt (zur Frage der Trennung von Rennställen und Jockeys s. FG Hamb. v. 20.7.1999 – II 337/97, EFG 2000, 14, rkr.; GRÜTZNER, IWB 1990, Fach 3 Deutschland Gr. 3, 1249 [1259]). Auch Sportvereine und Verbände können Einkünfte durch sportliche Darbietungen erzielen (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 92, 110 f.; HOLTHAUS, IStR 2010, 763). Der BFH sieht aufgrund der Wettbewerbsbedingungen einen unlöslichen Zusammenhang zwischen der sportlichen Tätigkeit des Rennfahrers und des Rennteams und sieht auch das Rennteam als Zuordnungsobjekt der sportlichen Darbietung an (BFH v. 6.6.2012 – I R 3/11, BStBl. II 2013, 430 – Tz. 18).

(4) Werbung durch Sportler

533

Werbung durch Sportler ist keine sportliche Darbietung, sondern Nutzung ihres Bekanntheitsgrads zur Erzielung oft erheblicher gewerblicher Einkünfte. Die für Werbespots und Fotoanzeigen aufgenommenen Filme und Fotografien sind das Resultat aus der Werbestrategie des werbenden Unternehmens. Sie werden nach genauem Produktionsplan gefertigt. Eine sportliche Darbietung sind sie nicht (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 94; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 193; SCHAHOFF, IStR 1993, 363 [365]). Das Entgelt wird für die Werbung gezahlt (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [553]; FG Köln v. 24.10.1996 – 2 K 3358/93, EFG 1998, 176, rkr.; vgl. auch SCHAHOFF, IStR 1993, 363 [365]). Dieses gilt insbes. für die Teilnahme an Maßnahmen für Werbung, Verkaufsförderung und Öffentlichkeitsarbeit, innerbetrieblichen Maßnahmen des Vertragspartners oder der Erstellung von Werbemitteln (BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590 – Tz. 19) sowie die Durchführung von Produkttests (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 96; zu Ausrüstungsverträgen s. Anm. 551 „Ausrüstungsverträge“).

dd) Artistische Darbietungen

534

Artistische Darbietungen sind künstlerisch-sportliche Darbietungen.

KESSLER, BB 1986, 1890 (1896); KRABBE, FR 1986, 425 (426); WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 112; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 194; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 473.

Sie sind gekennzeichnet durch ein besonderes körperliches Geschick und kommen der künstlerischen Tätigkeit sehr nahe, erreichen sie jedoch im Ergebnis nicht. Artistische Darbietungen grenzen an die sportliche Betätigung an, wie et-

wa die Seilakrobatik unter dem Zirkuszelt. Unter Berücksichtigung besonderer ästhetischer Leistungen als spezieller Ausdruck des Artisten, der über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengung und der speziellen Unterhaltung gegenüber dem Publikum wird ihre Tätigkeit deshalb als künstlerisch-sportlich angesehen. Typische artistische Darbietungen werden erbracht von Akrobaten, Trick- und Zauberkünstlern, Dompteuren, Dressuren, Eisrevuen, Clowns, Seiltänzern. Keine artistischen Darbietungen werden von Wahrsagern oder Hellsehern erbracht (GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 27).

535 ee) Unterhaltende Darbietungen

Überblick: Unterhaltende Darbietungen sind gesetzlich nicht definiert. Das JStG 2009 führte diesen Begriff über Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d hinaus auch in Abs. 1 Nr. 9 ein (s. Anm. 1100). Im Übrigen wird er gesetzlich nicht erwähnt. Nach OECD-MK Art. 17 Abs. 1 Ziff. 3 werden Tätigkeiten erfasst, soweit sie „unterhaltenden Charakter“ haben. Unter Hinweis auf das DBA-Recht und mit dem Ziel der Nutzung des Besteuerungsrechts in den von Art. 17 OECD-MA erfassten Einkünften hat der Gesetzgeber nunmehr diese Formulierung in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d eingefügt (BRDrucks. 545/08, 87 f.).

Definition: „Unterhaltung“ ist der Begriff für „einen angenehmen (entspannenden) Zeitvertreib, der geistige Zerstreuung bewirkt oder auch mit realitätsentlasteter Konzentration verbunden ist“ (BROCKHAUS, Enzyklopädie, 21. Aufl. 2006, „Unterhaltung“). Eine solche Darbietung erfordert nicht das Niveau einer künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietung. Die Anforderungen sind deutlich geringer. Der Wortlaut erfordert auch keinen Bezug der Unterhaltung zu einer der anderen Arten von Darbietungen. Wegen dieser begrifflichen Dimension ist er eng auszulegen.

Kritik: Das Tatbestandsmerkmal erscheint überflüssig, da schon bislang eine weite Auslegung der Begriffe künstlerische, sportliche oder artistische Darbietungen durch das weitere Tatbestandsmerkmal der den künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietungen ähnlichen Darbietungen erfolgte (s. Anm. 536). Er lässt Zweifel an der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 GG; §§ 3 Abs. 1, 38, 85 AO) wegen mangelnder Bestimmbarkeit des Steuertatbestands aufkommen. Diese Bestimmbarkeit ist Voraussetzung für die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe in belastenden Eingriffsvorschriften. „Unterhaltend“ ist eine kaum abgrenzbare Art von Darbietungen. Ob damit das Ziel, das gesamte Show- und Unterhaltungsgeschäft zu erfassen (KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]), erreicht wird, oder ob das Gesetz insoweit verfassungswidrig ist, wird sich zeigen müssen. Schon bei der bisherigen Regelung bestanden Zweifel an der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (s. Anm. 536).

Unterhaltende Darbietungen können in vielfältiger Art erbracht werden. Die Intention des Gesetzgebers lag vor allem in der Erfassung des nicht das Niveau der künstlerischen Darbietung erreichenden Showgeschäfts. Die Moderatoren von und aktiven Teilnehmer an Bühnenshows, Quizsendungen, Sportsendungen, Varietés, Zirkusveranstaltungen, unterhaltenden Talkshows usw. erzielen Einkünfte aus unterhaltenden Darbietungen (vgl. auch HOLTHAUS, IWB 2006, Fach 3 Gr. 3, 1437 [1439]; HOLTHAUS, FR 2008, 416, [418 f.]). Dies gilt, sofern der unterhaltende Charakter der Veranstaltung überwiegt, wohl auch für die Vergütung der Gäste in diesen Veranstaltungen. Als Folge werden Einkünfte aufgrund von Tätigkeiten, die bislang nicht durch das Tatbestandsmerkmal „ähnliche Darbietungen“ erfasst wurden (Anm. 536), der beschränkten StPflcht

unterworfen. Sofern es sich bei den (Talk-)Shows aber um Wissensvermittlung, Aufarbeitung politischer Fragestellungen, Erörterung wissenschaftlicher Erkenntnisse (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17), Darstellung aktueller Nachrichten usw. handelt, wird man uE nicht von unterhaltenden Darbietungen ausgehen können. Ebenso ist beim Auftritt von Gästen in diesen Veranstaltungen zu unterscheiden. Der Auftritt eines Künstlers in einer Bühnenshow oder Fernsehsendung ohne künstlerische Darbietung wird als unterhaltende Darbietung anzusehen sein, der Auftritt des gleichen Künstlers in einer Fernsehsendung zur Frage der Anwendung der Menschenrechte in seinem Herkunftsstaat wird wohl nicht mehr den Begriff der unterhaltenden Darbietung erfüllen.

Einzelfälle:

- ▶ *Konzeption einer Bühnenshow* ist keine Darbietung, wenn nicht neben der Darbietung des Musikers in eigenständig wahrnehmbarer Weise dargeboten wird (BFH v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892).
- ▶ *Bünnenredner* können eine unterhaltende Darbietung erbringen, sofern sie weder künstlerisch noch einer künstlerischen Darbietung ähnlich ist (vgl. Anm. 536).
- ▶ *Fotomodelle* stehen für die vom Auftraggeber den Aufnahmen zugrunde gelegten Zwecke vor der Kamera. Dies wird nicht als unterhaltende Darbietung anzusehen sein.
- ▶ *Lasershow* kann unterhaltenden Darbietung sein (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17).
- ▶ *Hellseher und Wahrsager* können unterhaltende Darbietungen erbringen.
- ▶ *Modenschauen* werden im Regelfall aus geschäftlichen Gründen zur Vorführung der neuen Mode, damit zu Werbezwecken und nicht als unterhaltende Darbietung durchgeführt (ebenso Gosch in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 28; aA BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17).
- ▶ *Probendirigenten* zum groben Einüben vor der finalen Abstimmung mit dem namhaften Dirigenten ist keine unterhaltende Darbietung (HOLTHAUS, IWB 2011, 68 [71]).
- ▶ *Ritterschauspiele und Vorführungen handwerklicher Tätigkeiten des Mittelalters durch kostümierte Akteure* können unterhaltende Darbietungen sein (zur Qualifikation als ähnliche Darbietung s. Anm. 536).
- ▶ *Schriftsteller* mit Auftritt in einer Talkshow kann unterhaltende Darbietung erbringen (vgl. auch Nr. 9 und BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]).
- ▶ *Tänzerinnen und Tänzer* erbringen unterhaltende Darbietung (s. auch Anm. 536; BFH v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06, BFH/NV 2008, 356).
- ▶ *Werbung* ist keine unterhaltende Darbietung, sondern Verkaufsförderung.

ff) Künstlerischen, sportlichen, artistischen oder unterhaltenden Darbietungen ähnliche Darbietungen 536

Keine Legaldefinition: Die Bestimmung des Begriffs im Einzelnen ist noch nicht geklärt. Die Gesetzesbegründung (s. BTDrucks. 10/1636, 64) macht hierzu keine Angaben. Nach Auffassung der FinVerw. ist eine erschöpfende Aufzählung zur Konkretisierung des Begriffs nicht möglich (BMF v. 22.9.1989 – IV B 4 - S 2303-53/89, DStR 1990, 151 [152]). Die Einfügung des Tatbestands-

merkmals „unterhaltende Darbietungen“ nebst Gesetzesbegründung tragen nicht zur Konkretisierung bei.

Die Rechtsprechung hat sich mit einer Definition des Worts „ähnliche“ bislang zurückgehalten (vgl. FG Nürnberg v. 28.1.1998 – III 128/95, EFG 1998, 951, rkr.; FG München v. 9.4.1998 – I V 618/98, EFG 1998, 1013, rkr.; FG Thür. v. 18.10.2000 – I 1043/00, EFG 2001, 74, rkr.). Der BFH definiert den Begriff „ähnliche“ nicht (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]) und hat sich abschließend noch nicht festlegen wollen, sieht aber den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht als verletzt an (BFH v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06, BFH/NV 2008, 356).

Unterschiedliche Definitionen im Schrifttum: Zum Teil wird ohne weitere Begründung angenommen, mit dieser Formulierung sei das gesamte Show- und Unterhaltungsgeschäft gemeint einschließlich Gästen in einer Talkshow (KESSELER, BB 1986, 1890 [1896]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; FROTSCHER, § 49 Rn. 135). LOSCHELDER in SCHMIDT XXVIII. § 49 Rn. 28, der zur Fassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d in der bis zum VZ 2008 geltenden Fassung noch Zweifel hinsichtlich der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung anmeldete und auf Art. 20 Abs. 3 GG, §§ 3 Abs. 1, 38, 85 AO und BVerfG v. 3.2.1959 – 2 BvL 10/56 (BVerfGE 9, 137 [147]) hinwies, lässt dem Begriff ab VZ 2009 keine eigenständige Bedeutung mehr zukommen (LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 11; ebenso GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 29). Teilweise werden als ähnliche Darbietungen solche angesehen, die sich von künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietungen graduell unterscheiden (LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 474).

Stellungnahme: Der Wortlaut ist uE als Auslegungsregel für einen weiten Begriff der künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen zu verstehen (glA FG Thür. v. 18.10.2000 – I 1043/00 EFG 2001, 74, rkr.; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 195 f.; MODY, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, 66; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 114). Eine weite Auslegung des Begriffs der ähnlichen Darbietungen führt zu einer Subsumtion der im Grenzbereich liegenden Sachverhalte unter die Begriffe der künstlerischen, sportlichen und artistischen Darbietungen (so auch ohne abschließende Entscheidung BFH v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06, BFH/NV 2008, 356). Es wird dadurch aber nicht das gesamte Show- und Unterhaltungsgeschäft erfasst (im Ergebnis ebenso LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 474; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 331). Der Begriff kann deshalb insoweit nicht als Abgrenzungskriterium dienen. Ein weiterer Teil der Darbietungen, die bislang nicht als künstlerische, sportliche, artistische oder diesen ähnliche Darbietungen erfasst wurde, wird nunmehr über das neue Tatbestandsmerkmal „unterhaltende Darbietungen“ erfasst (s. Anm. 535).

► *Der Begriff „ähnlich“* ist schon in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 enthalten und bezieht sich auf einen konkreten genannten Beruf (§ 18 Anm. 215). Im Gegensatz zu den „ähnlichen Berufen“ im Sinne dieser Norm spricht Nr. 2 Buchst. d von „ähnlichen Darbietungen“. Der Begriff „Darbietung“ lässt sich demgegenüber nicht auf einen Beruf und dementsprechend „ähnliche“ Darbietungen nicht auf den ähnlichen Beruf beziehen (zum Begriff der Darbietung s. Anm. 521). Dies spricht für eine weite Auslegung der Begriffe künstlerisch, sportlich, artistisch und unterhaltend über den Zusatz „ähnliche Darbietungen“ (s. WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 114).

► *Der Zweck der Nr. 2 Buchst. d* spricht gleichermaßen für diese Auslegung, da erreicht werden soll, auch die Einkünfte der im Bereich der künstlerischen Betätigungsfelder beschäftigten Personen zu erfassen, die nicht die entsprechende Gestaltungshöhe erreichen, dessen ungeachtet eigenschöpferisch mit neuen Ideen, eigener Gestaltungskraft und Individualität tätig sind.

► *Der Wortsinn* führt auch zu dieser Auslegung, denn „ähnlich“ bedeutet das Gleiche wie „gleichartig“, „artgemäß“, „verwandt“, „vergleichbar“, „entsprechend“, „sinnverwandt“.

Einzelfälle:

► *Bünnenredner* können mit ihrer gewerblichen Tätigkeit (BFH v. 26.2.1987 – IV R 106/85, BStBl. II 1987, 376) der künstlerischen Tätigkeit ähnliche Darbietungen (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 196; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 474), aber auch unterhaltende Darbietungen (Anm. 535) erbringen.

► *Fotomodelle* üben keine der künstlerischen (FG Nürnberg v. 28.1.1998 – III 128/95, EFG 1998, 951, rkr.) oder unterhaltenden Darbietung ähnliche Darbietung aus. Sie erzielen keine Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (BMF v. 9.1.2009 – IV C 3 - S 2300/07/10002, DStR 2009, 375).

► *Quiz- und Talkmaster* (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 196; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 474; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 184) und deren Gäste üben keine der künstlerischen oder sportlichen Darbietung ähnliche Tätigkeit aus (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]; KEMPERMANN, FR 1999, 857 [858]; aA KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; KRABBE, FR 1986, 425 [427]), können nunmehr aber ggf. eine unterhaltende oder der unterhaltenden Darbietung ähnliche Darbietung ausüben (s. Anm. 535).

► *Ritterschauspiele* können ähnliche Darbietungen (FG Thür. v. 18.10.2000 – I 1043/00, EFG 2001, 74, rkr.) oder unterhaltende Darbietungen sein.

► *Showmaster* können unterhaltende Darbietungen (s. Anm. 535) oder ähnliche Darbietungen erbringen (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 196; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 474).

► *Tänzerinnen und Tänzer* bei Show-Veranstaltungen können unterhaltende (s. Anm. 535) oder „ähnliche Darbietungen“ erbringen (BFH v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06, BFH/NV 2008, 356; HOLTHAUS, FR 2008, 416 [418]).

Einstweilen frei.

537

gg) Darbietungen im Inland

538

Inland: Nr. 2 Buchst. d verlangt eine Darbietung „im Inland“. Inland ist iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 zu verstehen (vgl. § 1 Anm. 57 ff.).

Ort der Darbietung ist dort, wo tatsächlich durch physischen Aufenthalt im Inland die künstlerische, sportliche, artistische oder unterhaltende Tätigkeit ausgeübt wird (ähnlich BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 18; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 188).

Ort der Darbietung in Einzelfällen:

► *Studioaufnahmen:* Ort der Darbietungen für Aufnahmen in inländ. Studios für Ton- und Bildaufnahmen ist der tatsächliche Aufnahmeort (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 18).

► *Live-Mitschnitte* während eines Konzerts, einer Zirkusvorstellung, einer Sport- oder Unterhaltungsveranstaltung im Inland, die über eine ausländ. KapGes. im Inland zur Verfügung gestellt werden, führen zum Ort der Darbietung im Inland.

► *Live-Übertragungen*: Ort der Darbietung in den Fällen, in denen Darbietungen mit Live-Übertragung via Rundfunk, Fernsehen und Internet in andere Länder übermittelt werden, bleibt der Ort der tatsächlichen Handlung im Inland. Die Übertragung ist Teil der Darbietung (vgl. KRABBE, FR 1986, 425 [427]) und keine gesonderte Verwertung (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 28, 110 f.).

hh) Verwertung von Darbietungen im Inland

539 (1) Verwertung

Bedeutung: Der Tatbestand der Verwertung ist Anknüpfungsmerkmal für beschränkt stpfl. Einkünfte, die durch Verwertung von Inlands- und Auslandsdarbietungen im Inland erzielt werden. Bis zum VZ 1995 und ab dem VZ 2002 hatte bzw. hat die Unterscheidung Bedeutung für den nach § 50a Abs. 4, ab VZ 2009 nach Abs. 2 anzuwendenden StSatz sowie generell für die Anwendung von DBA.

Begriff: Der Verwertungsbegriff der Nr. 2 Buchst. d ist nach der Neufassung durch das StEntG 1999/2000/2002 nur noch teilweise identisch mit dem Begriff der Verwertung in Nr. 3 und 4 (vgl. LÜDICKE, IStR 1999, 193 [199]). Demnach liegt Verwertung iSd. Nr. 2 Buchst. d vor, wenn das Ergebnis der künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietung in dem Sinne dem Abnehmer zugeführt wird, dass ein Wert oder materielles oder ideelles Produkt geschaffen wird, welches einer neben der Darbietung stehenden gesonderten Verwertung zugänglich und nicht mit der reinen Darbietung identisch ist (BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625 [628]; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 198; ähnlich BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 19). Dabei muss ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang mit der Darbietung bestehen (BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625 [628]). Vermittlungsleistungen (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 99) und Veräußerungsgeschäfte werden nicht erfasst. Eigenständige Leistungen, die nur mittelbar mit der Darbietung zusammenhängen, fallen nicht unter den Verwertungsbegriff (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [642]; v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625 [628]).

Verwertender einer Darbietung muss ein beschränkt Stpfl. sein. Nach dem Wortlaut müssen Vergütungsschuldner und Veranstalter nicht dieselbe Person sein. Auch der Verwertende braucht – anders als nach dem bisherigen Wortlaut – nicht selbst Vergütungsgläubiger zu sein, da die Einkünfteerzielung „durch“, nicht „aus“ der Verwertung erfolgt (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641; vgl. auch BFH v. 2.2.1994 – I B 143/98, BFH/NV 1994, 864 [865]; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 24).

Kritik: Der weitgehende und unbestimmte Wortlaut der Norm lässt Zweifel an der Bestimmtheit aufkommen. Der Verwertungstatbestand erweist sich als uferlos (GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 24). Der Vergütungsschuldner kann nur schwer oder gar nicht erkennen, ob er zum StAbzug nach § 50a Abs. 1 verpflichtet ist. Der Gesetzgeber sollte die Norm deshalb klarer fassen.

Meinungsstand bis zum StEntG 1999/2000/2002: Seit dem Urteil des BFH v. 17.12.1997 (I R 18/97, BStBl. II 1998, 440 [441]) ist entschieden, dass die Darbietung von einer anderen Person als dem Darbietenden verwertet werden kann (F.W., Anm. zu BFH v. 17.12.1997, IStR 1998, 372; aA SCHAHOFF, IStR 1997, 5 [8]).

Unter Bezugnahme auf die enge Auslegung des Verwertungsbegriffs iSd. Nr. 3 und 4 durch den BFH wurde hier die Auffassung vertreten, zwischen Darbietendem und Verwertendem müsse Personenidentität bestehen.

(2) Verwertung einer Darbietung

540

Ab Veranlagungszeitraum 1999: Nach der Neufassung der Norm durch das StEntG 1999/2000/2002 werden Einkünfte durch die Verwertung von Darbietungen im In- und Ausland erfasst (LÜDICKE, IStR 1999, 193 [195]; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 117). Insoweit erfolgte eine Klarstellung.

Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 1998: Mit Urteil des BFH v. 17.12.1997 (I R 18/97, BStBl. II 1998, 440) wurde die zunächst str. Frage entschieden, worauf sich „deren“ in der vom VZ 1986 bis 1998 anzuwendenden Gesetzesfassung bezieht. Der BFH nimmt nach dem nach seiner Auffassung klaren Gesetzeswortlaut inländ. Einkünfte durch Verwertung nur an, „wenn im Inland ausgeübte Darbietungen im Inland verwertet werden“ (ebenso RABE, RIW 1991, 317 [319]; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 476; F.W., IStR 1998, 372). Nach der FinVerw. und einem Teil des Schrifttums sollte es nur auf die Darbietung im Inland oder die Verwertung im Ausland erfolgter Darbietungen im Inland ankommen (KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 198; MODY, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, 68; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5202; ENNEKING/DENK, DStR 1997, 1911 [1914]; und noch: MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 199 f.).

Einstweilen frei.

541

(3) Im Inland

542

Verwertung im Inland: Erforderlich ist eine Verwertung im Inland (zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57 ff.), nicht der Ort, an dem die Einkünfte erzielt werden.

Ortsbestimmung: Der Wortlaut der Norm lässt nicht erkennen, ob es auf die Verwertung durch den inländ. Nutzer, durch den ausländ. Darbietenden oder aber durch den ausländ. Überträger der Nutzungsmöglichkeit der Darbietung ankommt (vgl. bereits F.W., IStR 1998, 372). Sowohl der ausländ. Darbietende wie auch der ausländ. Übertragende erzielen als beschränkt Stpfl. gewerbliche Einkünfte. Deshalb ist uE für den Ort der Verwertung auf die Übertragung der Nutzungsrechte auf inländ. Vertragspartner durch den Übertragenden abzustellen (ebenso F.W., IStR 1998, 372; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 376).

Zeitbestimmung: Wird die tatsächliche Verwertung deutlich später durchgeführt als die Übertragung der Nutzungsmöglichkeit gegen Entgeltzahlung, besteht das Risiko einer endgültigen Bestimmung des Orts der Verwertung zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt (F.W., IStR 1998, 372), während die Frage der Besteuerung der Einkünfte in Deutschland sofort eine Antwort erfordert.

(4) Verwertungstatbestände iSd. Nr. 2 Buchst. d

543

Gewerbliche Einkünfte durch Verwertung von künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen erzielen KapGes., die Künstler, Berufssportler und (weniger) Artisten vermarkten, sowie die selbständigen Be-

rufssportler und Artisten mit gewerblichen Einkünften. Durch die Erfassung auch der unterhaltenden Darbietungen werden auch die Vermarktungsgesellschaften der unterhaltenden Show- und Quizmaster, Entertainer ohne das für eine künstlerische Darbietung erforderliche Niveau usw. erfasst. Die ausländ. KapGes. verwertet die inländ. Darbietungen im Inland durch Übertragung der zuvor erworbenen Rechte auf einen inländ. Vertragspartner. Nr. 2 Buchst. d ist lex specialis gegenüber Nr. 6. Dieser Bereich der Vermarktung durch die ausländ. KapGes. erfasst insbes. die Übertragung der Vermarktungsrechte von Film-, Video-, Fernseh-, Rundfunk- und Schallplattenaufnahmen (BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625 [628]; ebenso SCHAUHOFF/SCHLOTTER, IStR 2009, 751 [752]; GRAF, BB 2009, 1572). Bei Berufssportlern und Artisten erfolgt die Verwertung durch Verkauf der Aufführungs- und Vervielfältigungsrechte der Filmaufnahmen vom Tennismatch, Boxkampf, der Zirkusaufführung usw. im Inland (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 201; zu Diskjockeys s. GRAMS, FR 1999, 747 [749]). Die Ausstrahlung im Ausland aufgenommener Darbietungen im Inland, sowohl live als auch als „Konserve“ kann Verwertung im Inland sein (s. auch Anm. 540). Das Gleiche gilt uE aus dem gleichen Grund für eine künstlerische Darbietung durch die ausländ. Fernsehanstalt selbst. Die Erlaubnis des ausländ. Veranstalters an eine deutsche Fernsehanstalt zur Übertragung der von ihm veranstalteten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietung ist nunmehr Verwertung der ausländ. Darbietung im Inland iSd. Nr. 2 Buchst. d (zur bisherigen Rechtslage vgl. RABE, RIW 1991, 317 [319]).

Werbung mit Künstlern, Sportlern, Artisten oder Unterhaltern ist keine Verwertung ausländ. künstlerischer, sportlicher, artistischer oder unterhaltender Darbietungen im Inland.

BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 (553); v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 (404); FG Hamb. v. 17.1.1997 – II 97/96, EFG 1997, 621 (623), rkr.; HENSELMANN/SCHMIDT, SteuStud. 1999, 449 (451 f.); KROPPEN, JbFSr 2003/2004, 679 (683); WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, DB 2003, 1867 (1869); SCHAUHOFF, IStR 2004, 706 (707); WILD/EIGELSHOVEN, DB 2005, 1354 (1355); WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, IStR 2006, 181; s. auch MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 202 f.; GRAMS, RIW 1997, 55 (63); s. auch betr. Berufssportler GRAF/BISLE, IStR 2006, 44 (46); aA REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359 (363); SCHREITTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 202.

Durch die Entscheidung des BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 [404] ist bestätigt, dass auch Promotionsauftritte, Fototermine, Redaktionsgespräche, Interviews, Messeauftritte, Gästebetreuung und das Tragen von Kleidungsstücken mit Werbelogo sowie die Erstattung von Sportberichten und Erstellung von Kolumnen keine Verwertung sind. Gleichzeitig ändert der BFH seine Rspr. zur isolierten Überlassung des Rechts am Namen und am Bild durch den Berufssportler. Diese soll nun bei Überlassung durch den Sportler selbst keine Verwertung iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, sondern iSd. Nr. 6 sein (BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 [403], in Abkehr von BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [553]; wie die neue Rspr.: BMF v. 2.8.2005 – IV C 8 - S 2411-8/05, BStBl. I 2005, 844; HOLTHAUS, IWB 2006, Fach 3 Gr. 3, 1437 [1440]). Abweichend von der zivilrechtl. Rechtslage, die eine „Eigenvermietung“ nicht kennt und in der Gestattung der Nutzung eines eigenen Persönlichkeitsrechts an einen Dritten keine Vermietung sieht (GOSCH, PR 2008, 234 [235]), geht der BFH nun in diesen Fällen von Einkünften aus VuV aus (s. auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 96). Es handelt sich uE bei dieser Tätigkeit um einen Teil der Werbetätigkeit des

Sportlers als Teil seiner gesamten gewerblichen Tätigkeit, so dass diese nicht als Einkünfte durch Verwertung der sportlichen Darbietungen zu erfassen sind (SCHAUHOFF, IStR 2004, 706 [707]; SCHAUHOFF/IDLER, IStR 2008, 341 [342 f.]; s. auch SCHMIDT-HESS, IStR 2006, 690). Werbung auf Sportveranstaltungen ist keine Verwertung der Darbietung (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [642]), sondern eine eigenständige Leistung.

Spielerleihe durch inländ. Vereine ist keine Verwertung sportlicher Darbietungen durch den abgebenden ausländ. Verein (BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 [122]; s. ab VZ 2010 Nr. 2 Buchst. g sowie SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457).

Einstweilen frei.

544

ii) Einkünfte, die durch Darbietungen oder durch deren Verwertung erzielt werden

545

Erfassung der Darbietungen Dritter: Abweichend von §§ 13 ff. verwendet Nr. 2 Buchst. d nicht die Formulierung Einkünfte „aus“, sondern „durch“ Darbietungen oder deren Verwertung. Die Tatbestandsmerkmale für beschränkt stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden erweitert, indem auch die Einnahmen Dritter erfasst werden, die diese Leistungen der Künstler, Sportler, Artisten und Unterhalter darbieten (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 203; BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 [865]; FG Köln v. 18.7.2002 – 2 K 6389/97, EFG 2002, 1457, rkr.; F.W., IStR 1994, 240; aA SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 190 f.) bzw. verwerten, insbes. die Vermarktungsgesellschaften.

Kausalität bei Ton- und Bildaufnahmen: Werden Studioaufnahmen im Inland (s. Anm. 538) ohne sonstige Darbietungen im Inland und deshalb ausschließlich für den Schallplattenverkauf im Inland angefertigt, so werden Einnahmen nur durch den späteren Verkauf der Schallplatten erzielt. Wird dagegen ein Live-Mitschnitt während eines inländ. Konzerts eines über eine ausländ. KapGes. zur Verfügung gestellten Künstlers angefertigt, erfolgt eine künstlerische Darbietung im Inland, die wegen der Priorität der Darbietung im Inland zu Einkünften aus der Darbietung einschließlich damit verbundener Verwertung durch Schallplattenverkauf im Inland (nicht durch die Verwertung im Ausland) führt.

Film-, Bildplatten- und Videoaufnahmen in inländischen Studios: Einkünfte aus Film-, Bildplatten- und Videoaufnahmen in inländ. Aufnahmestudios sind solche durch die Darbietung im Inland (KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII, § 49 Rn. 37; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 175; s. auch Anm. 538). Wird demgegenüber die Verwertung durch einen Dritten durchgeführt (s. Anm. 539), so erzielt dieser Einkünfte durch Verwertung der inländ. Darbietung im Inland.

Trikotwerbung und Ausrüstungsverträge: Die Entgelte für das Tragen des Trikots oder Benutzen des Sportgeräts (Tennisschläger usw.) aufgrund eines Ausrüstungsvertrags bei der Veranstaltung, auf der die sportliche Darbietung stattfindet, führt nicht zur Erzielung von Einkünften iSd. Nr. 2 Buchst. d „durch“ die sportliche Darbietung (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 205; BURGSTALLER/SCHUCH in GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 127 [137]; aA WIED in BLÜMICH, § 49

Rn. 119; KRABBE, FR 1986, 425 [428]). Das Entgelt wird im Rahmen dieser Art von Werbung für die Werbung und die Benutzung des bestimmten Ausrüstungsgegenstands entrichtet, nicht jedoch für die sportliche Darbietung (vgl. SCHRÖDER, *SteuStud.* 1987, 205 [212]; aA hinsichtlich Ausrüstungsverträgen KRABBE, FR 1986, 425 [428]; s. aber auch Anm. 549 aE und 551 aE).

546 Einstweilen frei.

e) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit der Darbietung oder Verwertung zusammenhängenden Leistungen

547 **aa) Bedeutung dieser Besteuerungsmerkmale**

Mit diesem Wortlaut wollte der Gesetzgeber eine Besteuerung auch dann sicherstellen, wenn die zu erbringende Leistung in mehreren Verträgen vereinbart wird und insbes. Nebenleistungen bei der Organisation ganzer Veranstaltungen durch KapGes. erbracht werden (s. BTDrucks. 10/1636, 64).

548 **bb) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen**

Einschließlich: Diese Formulierung bezieht die Einkünfte aus anderen Leistungen im Zusammenhang mit der künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung oder deren Verwertung in die beschränkte StPflcht ein.

Einkünfte aus anderen Leistungen: Eine Leistung kann jedes Tun, Unterlassen oder Dulden sein (vgl. § 22 Anm. 388 ff.). Der Zweck der Norm beinhaltet einen weiten Begriff der anderen Leistungen, die nicht zugleich die künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietung oder deren Verwertung selbst sind.

Mit „diesen Leistungen“ zusammenhängende Leistungen: Die Norm verlangt einen Zusammenhang der anderen Leistungen mit den Darbietungen oder deren Verwertung im Inland.

► *Zusammenhang:* Ein „Zusammenhang“ besteht, wenn der gleiche beschränkt stpfl. Anbieter der Darbietung oder Verwertung mit gewerblichen Einkünften eine Leistung in tatsächlicher, konkreter, untrennbarer Verbindung mit dieser Darbietung oder Verwertung erbringt, unabhängig davon, ob eine Gesamtvergütung gezahlt, eine Vereinbarung in mehreren Verträgen oder einem Vertrag festgelegt oder ob die Leistung im eigenen Namen durch einen Dritten erbracht wird (s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 207).

► *Zusammenhang mit Leistungen:* Die Leistungen müssen anlässlich der Darbietungen im Inland bzw. der Verwertung im Inland erbracht werden.

► *Zusammenhang mit „diesen“ Leistungen:* Ein konkreter untrennbarer (s. LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 43; F. HEY, RIW 1997, 887 [888]: unlösbarer) Zusammenhang zwischen der inländ. Darbietung oder Verwertung und der Leistung muss bestehen (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]; v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]; v. 28.7.2010 – I R 93/09, BFH/NV 2010, 2263; v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924 [926]; v. 6.6.2012 – I R 3/11, BStBl. II 2013, 430 – Tz. 21; FG Rhld.-Pf. v. 11.2.1998 – 1 K 2637/94, Lexinform LX 146814, 5, rkt.; BURGSTALLER/SCHUCH in GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 127 [144]; WIED in BLÜMICH,

§ 49 Rn. 118; s. auch MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 207; KRABBE, FR 1986, 425 [427]: „Anlässlich“ der Darbietung). Es muss sich um einen engen Zusammenhang handeln. Da es nicht darauf ankommt, ob mehrere Verträge geschlossen werden, ist nicht eine Gesamtvergütung, die die Nebenleistungen einschließt, erforderlich (so KRABBE, FR 1986, 425 [428]). Es muss sich um denselben Anbieter handeln, der die gesamten Leistungen erbringt, unabhängig davon, ob er Dritte im eigenen Namen auf eigene Rechnung einsetzt (BFH v. 28.7.2010 – I R 93/09, BFH/NV 2010, 2263; v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924 [926]; s. MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 207; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 118). Werden Nebenleistungen von Dritten aufgrund gesonderter Vereinbarung mit dem inländ. Veranstalter erbracht, besteht kein tatsächlicher, konkreter, untrennbarer Zusammenhang mit der Erbringung der Darbietung oder Verwertung im Inland.

BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 (643); v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892 (894); v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924 (927); FROTSCHER, § 49 Rn. 146 aE; FUHRMANN, KÖSDI 2003, 13880 (13884); GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 30; SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 (9); als ungeklärt angesehen von BFH v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189.

Die FinVerw. will in diesen Fällen zumindest dann, wenn der Darbietende unmittelbaren Einfluss auf die Wahl und den Umfang der Leistungen des Dritten ausüben kann, oder bei einer Beteiligung des Darbietenden oder einer ihm nahestehenden Person unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Viertel diese Leistungen des Dritten in die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung einbeziehen (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 34). Die zivilrechtl. Trennung der verschiedenen Leistungen, beispielsweise einer Tournee, ist uE nicht als künstliche oder wirtschaftlich nicht zu erklärende unangemessene Gestaltung im Sinne einer missbräuchlichen Auslagerung von BA anzusehen, wenn das Know-how und das zur Erbringung einer Leistung qualifizierte Personal beim Dritten vorhanden ist. Allein eine Beteiligung des Darbietenden an den Einkünften des Dritten, der andere Leistungen erbringt, ist dazu nicht ausreichend, insbes., wenn sie für den Vergütungsschuldner nicht erkennbar ist (BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924 [927]; ebenso GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 30; GRAMS/ULBRICHT, Anm. zu BFH v. 28.7.2010 – I R 93/09, IStR 2011, 40; krit. EHLIG, IStR 2010, 504 [508]; NACKE, IWB 2011, 607 [610]; LAMPRECHT, IStR 2012, 378).

cc) Mit künstlerischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

549

Zusammenhang mit künstlerischen Darbietungen: Der erforderliche Zusammenhang (vgl. Anm. 548) besteht in erster Linie bei der gesamten technischen und kaufmännischen Organisation der Darbietung des Künstlers, die Beleuchtung, Bühnenbilder, Tontechnik, Bildtechnik, Kostüme, Chor, Sänger, Orchester, Kartenverkauf, Transportleistungen, Anmietung der Räume und Werbung für die Veranstaltung beinhalten kann (BFH v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; v. 28.7.2010 – I R 93/09, BFH/NV 2010, 2263; v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924; FG Hamb. v. 17.1.1997 – II 97/96, EFG 1997, 621 [623], rkr.; FG München v. 26.11.1997 – 1 K 3660/94, EFG 1998, 743 [744], rkr.; GRAMS, RIW 1997, 55 [60]; s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 33), ggf. auch ein Conférencier, ein Moderator eines Kabarets oder Fernsehinterview können dazu gehören

(BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]). Zu technischen Produktionsleistungen bei Abhängigkeit der Produktions- von der Künstlergesellschaft s. FG Köln v. 6.11.2008 (15 K 4515/02, EFG 2009, 255, rkr.). Zu Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Nebenleistungen s. KUDERT/JARZYNSKA, RIW 2012, 380.

Regisseure, Choreographen, Komponisten, Bühnenbildner, Autoren usw., die nicht selbst künstlerisch tätig sind, aber im Rahmen der gesamten künstlerischen Darbietung im Inland mitwirken, erbringen ihre Leistung in dem erforderlichen Zusammenhang mit der künstlerischen Darbietung (s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]).

Tournee-/Veranstaltungs-Sponsoring: Eine mit der künstlerischen Darbietung zusammenhängende Leistung kann vorliegen, wenn in konkretem Zusammenhang mit einem Konzert oder einer Konzert-Tournee Werbung zugunsten des beauftragenden Unternehmens durchgeführt wird (FG Hamb. v. 17.1.1997 – II 97/96, EFG 1997, 621 [623], rkr.; zust. F. HEY, RIW 1997, 887 [888]; MODY, FS Fischer, 1999, 769 [778]) einschl. ggf. des Merchandisings (HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 86). Einzu beziehen ist aber nicht die allgemeine Produkt- oder Imagewerbung ohne konkreten, untrennbaren Bezug zur Darbietung.

Namens und Sponsorenrechte zur Durchführung der Tournee einer Musikgruppe können zu Einkünften durch eine mit der Darbietung zusammenhängende Leistung führen (BFH v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228).

550 Einstweilen frei.

551 dd) Mit sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

Zusammenhang mit sportlichen Darbietungen: Der iSd. Nr. 2 Buchst. d erforderliche Zusammenhang mit sportlichen Darbietungen besteht in erster Linie bei den sportlichen und medizinischen Betreuungsleistungen während der Darbietung und des Trainings, einschließlich des Masseurs und Sportpsychologen, Interviews an Fernsehgesellschaften, Zeitschriften und Rundfunkstationen sowie Autogramstunden (s. auch KESSLER, FR 1984, 172) im Anschluss an eine Sportveranstaltung (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 94; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 210 f.), nicht aber beim Interview eines Sportmagazins außerhalb jedes Bezugs zu einer sportlichen Darbietung (MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 211; ebenso: MODY, FS Fischer, 1999, 769 [781]; aA FG Rhld.-Pf. v. 11.2.1998 – 1 K 2637/94, Lexinform LX 146814, 5, rkr.).

Ausrüstungsverträge (einschließlich damit verbundener Werbung): Die durch die sog. Ausrüstungsverträge erzielten Einkünfte unterliegen als im Zusammenhang mit der sportlichen Darbietung erbrachte Leistungen Nr. 2 Buchst. d, wenn Trikotwerbung für Sportartikel bei inländ. sportlichen Darbietungen betrieben wird bzw. die Sportartikel des Ausrüsters benutzt werden (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 94; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 98; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 119; KRABBE, FR 1986, 425 [428]; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 210; SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]; SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 [8]).

Werbung: Durch Werbung unabhängig von Ausrüstungsverträgen erzielte Einkünfte, etwa aus Werbespots, Werbefilmen usw., sind nicht solche aus einer mit

der sportlichen Darbietung tatsächlich, konkret und untrennbar zusammenhängenden Leistung (s. WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 119; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 112; aA SCHRÖDER, SteuStud. 1987, 205 [212]). In diesen Fällen steht die Trikotwerbung nicht in dem erforderlichen Zusammenhang, da diese nur Teil der längerfristigen Werbeverträge ist (s. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 478 aE; SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]). Anders sieht dies nunmehr offensichtlich der BFH in seiner Entscheidung v. 6.6.2012 (I R 3/11, BStBl. II 2013, 430 – Tz. 21; Gosch, BFH/PR 2013, 13). Danach sind Entgelte für Werbung auf Rennfahrzeugen, Helm und Overalls der Fahrer mit sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen. Dem Urteil lässt sich allerdings nicht entnehmen, ob es sich bei den beworbenen Produkten um solche handelt, die im Motorsport und/oder der Sportfahrzeugbranche eingesetzt werden.

Veranstaltungssponsoring: Die zusammenhängende Leistung kann auch durch im Zusammenhang mit einer Sportveranstaltung durchgeführte Werbung zugunsten des beauftragenden Unternehmens hergestellt sein (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]); vgl. auch Anm. 549 aE.

ee) Mit artistischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen 552

Im Zusammenhang mit artistischen Darbietungen stehen die Beleuchtung, uU Tontechnik, Kostüme, Staffagen, technische Aufbauten, beispielsweise für Seilakrobatik oder Tierdressuren. Auch die Choreographen, Maskenbildner, Regisseure und die Ausstattung mit Zirkuszelt, Tieren, Fahrzeugen usw. sind solche Nebenleistungen.

ff) Mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen 553

Konkret und untrennbar mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen sind insbes. bei Bühnen- und Fernsehveranstaltungen die gesamte Technik sowie die Organisation der Veranstaltung nebst Regie, Ausstattung, Kostümen usw. Im Hinblick auf den im Übrigen schwer zu definierenden Begriff der unterhaltenden Darbietung (s. Anm. 535) wird auch bei der Erfassung mit dieser Darbietung zusammenhängender Leistungen nur im Einzelfall zu entscheiden sein, ob tatsächlich der notwendige Zusammenhang besteht.

gg) Mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen 554

Als mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen sind in erster Linie die mit der Vermarktung im Zusammenhang stehenden Leistungen wie Werbeveranstaltungen für die Verwertungsprodukte einschließlich der Autogrammstunden und Interviews mit Künstlern, Sportlern und Artisten anzusehen (FG Hamb. v. 17.1.1997 – II 97/96, EFG 1997, 621 [623], rkr.).

Einstweilen frei. 555

f) Unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen 556

Auch bei Zufluss der Einnahmen an andere als diejenigen, die die Darbietung, Verwertung oder eine damit zusammenhängende Leistung erbracht haben, ist Nr. 2 Buchst. d erfüllt (s. auch FG Hamb. v. 4.3.1997 – II 95/94, EFG 1997, 971, rkr.; FG Hamb. v. 14.5.1998 – II 51/97, EFG 1998, 1412 [1414], rkr.). Erfasst werden sollen insbes. Werbeeinnahmen bei Zufluss an eine Werbe-GmbH des Sportlers oder Künstlers (WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 119) sowie ein Ver-

zucht des Darbietenden oder Verwertenden auf sein Entgelt im Vorhinein zugunsten eines wohlthätigen Zwecks. Im letzten Fall mangelt es jedoch bereits an der Erzielung von Einkünften. Die Vorschrift hat uE keinen Anwendungsbereich und ist deshalb missverständlich und überflüssig (MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 212 f.; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 480).

557–559 Einstweilen frei.

VIII. Bestimmte unter den Voraussetzungen des § 17 erzielte Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e)

Ausgewähltes Schrifttum seit 1990: WASSERMEYER, Tausch und Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze, DB 1990, 855; SAGASSER/SCHÜPPEN, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das StMBG, DStR 1994, 311; NEYER, Die Missbrauchsklausel des § 50d Abs. 1a EStG und ihre Anwendung auf Veräußerungsgewinne, IStR 1996, 120; FOCK, Unternehmenssteuerreform und beschränkte Steuerpflicht, RIW 2001, 108; SCHEPERS/KOWALLIK, Zur Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 KStG bei der Veräußerung direkt gehaltener Beteiligungen durch beschränkt Steuerpflichtige, IWB 2004, Fach 3 Deutschland Gr. 4, 459; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012; WIDMANN, Auswirkungen der beschränkten Steuerpflicht und der Doppelbesteuerungsabkommen bei Umwandlungen, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer, München 2005, 581; NITZSCHKE, Veräußerung direkt gehaltener Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige – Führt § 8b Abs. 3 KStG zur partiellen Besteuerung eines Veräußerungsgewinns?, IStR 2012, 125; MOHR/GEHARDT, Zum Verhältnis von § 8b Abs. 7 KStG und § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG im Kontext beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 401.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt am Main v. 7.1.2014 – S 2252 A-104-St 219, juris FMNR008310014, Einzelfragen zur Abgeltungsteuer.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e

560 a) Regelungsinhalt

Nr. 2 Buchst. e erstreckt inländ. gewerbliche Einkünfte auch auf bestimmte Einkünfte, die aus der Veräußerung von Anteilen an inländ. KapGes. (Doppelbuchst. aa) und aus der Veräußerung von Anteilen, bei denen nach dem UmwStG oder nach § 17 Abs. 5 nicht der gemeine Wert angesetzt wurde (Doppelbuchst. bb – ab VZ 2006), erzielt werden.

561 b) Rechtsentwicklung

VO v. 8.12.1931 (RGBl. I 1931, 699): Erweiterung der inländ. Einkünfte (§ 3 Abs. 2) in Nr. 2 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) um Gewinne aus der Veräußerung „... einer inländischen Beteiligung gemäß §§ 30 bis 32“.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Aufnahme von Einkünften aus der Veräußerung eines wesentlichen Anteils an einer inländ. KapGes. in den neuen § 49 in Abs. 1 Nr. 2 als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Aufteilung der Nr. 2 in Buchst. a bis c, wobei Nr. 2 Buchst. c die Veräußerungsgewinne regelt.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Durch Einfügen der neuen Nr. 2 Buchst. c und d Verschiebung des bisherigen Buchst. c zu Buchst. e.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Sicherstellung der Einbeziehung verdeckter Einlagen von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. auch bei beschränkter StPflcht durch Bezugnahme auf § 17 insgesamt, wodurch auch die in seinem Abs. 4 genannten Fälle (Auflösung, Kapitalrückzahlung) in die beschränkte StPflcht einbezogen wurden.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch Einfügung von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen bei früherer grenzüberschreitender Verschmelzung, früherem grenzüberschreitenden Anteilstausch oder Sitzverlegung innerhalb der EU, soweit die Anteile beim Erwerb bzw. der Sitzverlegung nicht mit dem gemeinen Wert angesetzt worden waren.

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

562

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:* Veräußerungserlöse aus Beteiligungen an KapGes., die zum BV eines inländ. Betriebs gehören, unterliegen bereits nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der beschränkten StPflcht. Nr. 2 Buchst. a geht Nr. 2 Buchst. e vor; s. Anm. 140.

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:* Während Nr. 2 Buchst. e Anteile an einer (inländ.) KapGes. zum Gegenstand hat, behandelt Nr. 2 Buchst. f Vorgänge bei unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten iSv. Abs. 1 Nr. 6.

► *Abs. 1 Nr. 8:*

▷ *Ab Veranlagungszeitraum 2009:* s. Anm. 1017.

▷ *Seit Veranlagungszeitraum 1994 und bis Veranlagungszeitraum 2008:* Geschäfte mit Anteilen an KapGes. mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 sind inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 8, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte iSv. § 22 Nr. 2 und § 23 handelt (Grundfall: Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr; § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

Nr. 8 geht Nr. 2 Buchst. e vor (Nr. 8 Halbs. 2 iVm. § 23 Abs. 2 Satz 2 – Vorrang von privaten Veräußerungsgeschäften iSv. § 23 vor § 17; krit. zu diesem Vorrang NIEMANN, DStZ 1995, 636); s. BMF v. 24.8.1994, BStBl. I 1994, 711.

Von den erfassten Einkünften her ist Nr. 2 Buchst. e umfassender als Nr. 8. Während Nr. 2 Buchst. e alle Einkünfte erfasst, „die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden“ (s. Anm. 575), gilt Nr. 8 nur für private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 1.

Nr. 2 Buchst. a (Anteile im BV eines inländ. Betriebs) geht sowohl Nr. 8 als auch Nr. 2 Buchst. e vor (s.o.).

▷ *Bis Veranlagungszeitraum 1993:* Auch wenn gleichzeitig Einkünfte aus Spekulationsgeschäften vorlagen, blieb der Veräußerungsgewinn nach Nr. 2 Buchst. e beschränkt stpfl.

Verhältnis zum UmwStG: Die Vorschriften des UmwStG haben als Sonderregelung Vorrang. In bestimmten Fällen sichert Nr. 2 Buchst. e Doppel-

buchst. bb eine Nachversteuerung; s. Anm. 583. Vgl. im Einzelnen WIDMANN, FS Wassermeyer, 2005, 582; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 35a.

Verhältnis zu § 6 AStG: Nach § 6 AStG bei Wegzug erfasste Vermögenszuwächse sind bei der Ermittlung späterer Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e vom Gewinn zu kürzen (§ 6 Abs. 1 Satz 5 AStG); s. Anm. 585.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

► *OECD-MA:* Art. 13 Abs. 5 OECD-MA belässt das (alleinige) Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne aus Anteilen an KapGes. ohne Rücksicht auf die Beteiligungshöhe beim Wohnsitzstaat (s. OECD-MK, Art. 13 Rn. 30), es sei denn, die Anteile sind BV einer BS oder gehören zu einer festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA).

► *Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen:* Soweit sie dem OECD-MA folgen, was sie weitgehend tun (s. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 OECD-MA Rn. 225; LIEBER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 13 OECD-MA Rn. 110 ff.), können inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e in Deutschland nicht besteuert werden. So auch die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA (veröffentlicht in deutscher und englischer Sprache am 22.8.2013 auf der Homepage des BMF unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-05-06-Verhandlungsgrundlage-DBA.html).

Dieser Abkommenschutz entfällt auch nicht, wenn die Voraussetzungen der Abkommensmissbrauchsvorschrift in § 50d Abs. 3 vorliegen, da sich diese nur auf Abzugsteuern bezieht; s. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171; s. auch § 50d Anm. 55. Bei ausländ. PersGes. ist der Abkommenschutz ggf. auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters (falls durchgerechnet wird) zu prüfen.

563–568 Einstweilen frei.

569 **d) Verfahrensfragen**

Die StErhebung erfolgt im Wege der Veranlagung. Besitzt ein Steuerausländer Anteile an einer KapGes., die in einem inländ. Depot liegen, besteht nach Auffassung der FinVerw. auch dann keine Verpflichtung zum KapErtrStEinbehalt (StAbzug), wenn der Steuerausländer an der KapGes. zu mindestens 1 % beteiligt ist (OFD Frankfurt am Main v. 7.1.2014, Rn. 315).

Seit VZ 1996 ist die Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten durch § 17 Abs. 2 Satz 6 eingeschränkt. Ein Verlustvor- und -rücktrag (§ 10d) ist möglich. Der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 ist anzuwenden. Seit VZ 2002 gilt das Halb-/ seit VZ 2009 das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c). Zur Anwendung des § 8b KStG s. Anm. 585.

Verfügungen über Anteile an KapGes. durch Anteilseigner, die nicht (mehr) unbeschränkt stpfl. sind, hat der Notar dem FA anzuzeigen, das vor dem Wechsel für den unbeschränkt Stpfl. zuständig war (§ 54 Abs. 4 EStDV). Diese Meldepflicht flankiert eine mögliche StPflcht nach Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb (s. Anm. 583).

570–574 Einstweilen frei.

2. Allgemeine Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e**a) Unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt**

575

Bezug auf § 17: Bereits im Einleitungssatz von Nr. 2 wird durch Klammerhinweis (neben §§ 15 und 16) auf § 17 Bezug genommen. Dort hat dieser Hinweis die Funktion klarzustellen, dass der Begriff der gewerblichen Einkünfte bei beschränkter StPflcht nicht von dem bei unbeschränkter StPflcht abweicht; s. Anm. 144.

Unter den Voraussetzungen des § 17: Nr. 2 Buchst. e bezieht sich nur auf die Voraussetzungen des § 17. Nach MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.208 („Beispiel für die Unfähigkeit des Gesetzgebers, in klaren Worten zu sagen, was er will“) erklärt sich dies daraus, dass anders als in § 17 nicht nur Anteile im PV, sondern auch solche im BV erfasst werden sollen.

Erzielt: Wie der beschränkt Stpfl. die Einkünfte erzielt, ist unbeachtlich, insbes. wo die Transaktion (zB Veräußerung) stattfindet (In- oder Ausland) und wer der Transaktionspartner ist (Steuerausländer oder -inländer).

Fallgruppen: Veräußerungen und gleichgestellte Vorgänge

- ▶ *Anteilsveräußerungen* (§ 17 Abs. 1 Satz 1), wenn
 - Anteile an einer KapGes.
 - veräußert werden und
 - der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre mittel- oder unmittelbar zu mindestens 1 % an der KapGes. beteiligt war.
- ▶ *Der Veräußerung gleichgestellt* werden (seit VZ 1994, s. Anm. 561):
 - die verdeckte Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. (§ 17 Abs. 1 Satz 2); die Einlage kann in eine in- oder ausländ. KapGes. erfolgen (s. GRÜTZNER, IWB Fach 3 Deutschland Gr. 3, 1077),
 - die Auflösung einer KapGes. (§ 17 Abs. 4),
 - die Kapitalrückzahlung bzw. -herabsetzung, soweit die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil (Dividende) gilt (§ 17 Abs. 4); vgl. auch NEYER, RIW 1981, 387.
- ▶ *Seit Veranlagungszeitraum 2006* werden durch das SEStEG (s. Anm. 561) nach § 17 Abs. 5 Satz 1 zusätzlich einer Veräußerung gleichgestellt die Verlegungen des Sitzes und des Orts der Geschäftsleitung bei Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts

Zum Tausch vgl. WASSERMEYER, DB 1990, 855.

Einstweilen frei.

576

b) Anteile an einer Kapitalgesellschaft

577

Kapitalgesellschaften sind insbesondere Europäische Gesellschaften AG, KGaA und GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

Anteile sind Beteiligungen am Nennkapital der KapGes. Durch den Bezug auf § 17 (s. Anm. 575) ist klargestellt, dass der Veräußerer (innerhalb der letzten fünf Jahre) eine Beteiligung von mindestens 1 % (§ 17 idF des StSenkG v. 23.10.2000) gehalten haben muss.

Legaldefinition in § 17 Abs. 1 Satz 3: Danach sind Anteile an einer KapGes. Aktien, Anteile an einer GmbH, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Zu den Genussscheinen zählen

nur solche, die eigenkapitalähnlich ausgestaltet sind, dh. die eine Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös der KapGes. vermitteln.

„Heimat“ der Anteile:

- ▶ *Privatvermögen*: Alle von einem Steuerausländer im PV gehaltenen KapGes-Anteile können, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen, zu inländ. Einkünften nach Nr. 2 Buchst. e führen.
- ▶ *Betriebsvermögen*:
 - ▷ *eines inländischen Betriebs*: Anteile, die ein Steuerausländer dort hält, führen zu inländ. gewerblichen Einkünften nach Nr. 2 Buchst. a, der Nr. 2 Buchst. e vorgeht; s. Anm. 562. Zur Zuordnung vgl. Anm. 272. Entsprechendes gilt bei Einkünften aus LuF (Abs. 1 Nr. 1) und selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3).
 - ▷ *eines ausländischen Betriebs*: Hält der Steuerausländer die Anteile im BV eines ausländ. Betriebs, so liegen mangels Zugehörigkeit zu einer inländ. BS (auch wenn eine solche besteht – keine Attraktivkraft; vgl. Anm. 242) keine inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a vor. Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise des Abs. 2 (s. Anm. 1246) ist jedoch beschränkte StPflcht nach Nr. 2 Buchst. e (wenn seine Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen) gegeben; so schon BFH v. 13.12.1961 – I 209/60 U, BStBl. III 1962, 85; v. 6.10.1966 – I 35/64, BStBl. III 1967, 45. Ebenso R 49.3 Abs. 1 Satz 2 EStR; MERSMANN, Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, 1966, 123; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 124; HELLWIG in LBP, § 49 Rn. 47; WIDMANN, DStZ 1996, 449 (450); SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.185; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 529 ff.; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 48; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 35. Zum gleichen Ergebnis mit anderer Begründung kommen MÖSSNER in MÖSSNER UA., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 2.210; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 503.
- ▶ *Bei einer Beteiligung über eine ausländische Personengesellschaft* besteht StPflcht unabhängig davon, ob die Beteiligung der Gesellschaft oder dem Gesellschafter zuzurechnen ist.
- ▶ *Auch die Veräußerung von Anteilen an einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft*, die Anteile iSv. § 17 an einer inländ. KapGes. hält, kann die beschränkte StPflcht nach Nr. 2 Buchst. e auslösen (so LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 48; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 35). Das Urteil des FG München v. 29.7.2013 (7 K 190/11, EFG 2013, 1852, rkr.), wonach für Zwecke des Nr. 2 Buchst. f die Veräußerung eines Anteils an einer PersGes., in deren Gesamthandsvermögen sich ein im Inland belegenes Grundstück befindet, mit der Veräußerung des Grundstücks nicht gleichgestellt werden dürfe (s. im Einzelnen die Kommentierung zu Nr. 2 Buchst. f, Anm. 590 ff.) führt zu keiner anderen Beurteilung, da aus § 17 Abs. 1 Satz 1 folgt, dass die Veräußerung einer mittelbaren Beteiligung an einer KapGes. ausreicht (so ausdrücklich FG München v. 29.7.2013 – 7 K 190/11, EFG 2013, 1852, rkr.).

578–580 Einstweilen frei.

c) Einkünfte

581

Nr. 2 Buchst. e erfasst Gewinne und Verluste. Eventuelle Verluste des Steuer- ausländers sind im Rahmen seiner Veranlagung ausgleichsfähig und nach § 10d vor- und rücktragsfähig.

3. Zusätzliches Tatbestandsmerkmal von Nr. 2 Buchst. e Doppel- buchst. aa: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland

582

Inlandsverknüpfung: Nr. 2 Buchst. e soll nur Anteile an inländ. KapGes. erfassen. Nicht erfasst werden demgegenüber Anteile an ausländ. KapGes., die (mehrheitlich) über inländ. Grundbesitz verfügen. Deutschland schöpft somit die in einzelnen neueren DBA (zB Art. 13 Abs. 2 DBA Luxemburg) enthaltenen Ermächtigungen zur Besteuerung von Immobiliengesellschaften nicht aus. Da- gegen gilt § 17 auch für ausländ. KapGes. (s. BFH v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312).

Sitz ist der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung bestimmte Ort (§ 11 AO).

Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO).

Oder: Wie für die Begründung der unbeschränkten KStPflcht ist ausreichend, dass entweder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland liegen.

Inland: Siehe Anm. 102.

4. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Nr. 2 Buchst. e Doppel- buchst. bb

583

Überblick: Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb wurde ab VZ 2006 eingefügt (s. Anm. 561), um die geänderten Regelungen des UmwStG zum Anteilstausch und des EStG zur Sitzverlegung in einen EU-Mitgliedstaat nachzuvollziehen. Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb stellt sicher, dass Nachversteuerungen auch dann stattfinden, wenn der Veräußerer im maßgeblichen Zeitpunkt nicht unbeschränkt stpfl. ist. Dies ist für drei Arten von Anteilen vorgesehen, ohne dass es darauf ankommt, ob es Anteile einer inländ. KapGes. (dann Doppelbuchst. aa) sind.

Anteile, bei deren Erwerb aufgrund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 UmwStG nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist: Bei Vermögensübertragungen zwischen KapGes. durch Verschmel- zung (§§ 11 bis 13 UmwStG) gestattet § 13 Abs. 2 UmwStG auf Antrag, die An- teile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen. Gleichzeitig wird das deutsche Be- steuerungsrecht auf die Gewinne aus der Veräußerung der erworbenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft ausgedehnt, ungeachtet der Regelungen des einschlägigen DBA.

Anteile, bei deren Erwerb aufgrund eines Antrags nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist: Bei Einbringung von Anteilen an KapGes. in KapGes. (Anteils- tausch) besteht unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls die Möglich- keit, auf Antrag bei der Einbringung nicht den gemeinen Wert anzusetzen. Auch hier unterliegt dann der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der empfangenen Anteile der Besteuerung, ungeachtet der Regelungen des einschlägigen DBA.

Anteile, auf die § 17 Abs. 5 Satz 2 anzuwenden war: Wenn bei einer Sitzverlegung in das EU-Ausland nach § 17 Abs. 5 Satz 2 keine Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen an dieser Körperschaft erfolgte, sind diese bei der Veräußerung dieser Anteile oder bei Verwirklichung der Ersatztatbestände zu versteuern, wiederum ungeachtet der Regelungen der einschlägigen DBA. Zur Meldepflicht nach § 54 Abs. 4 EStDV s. Anm. 569.

584 Einstweilen frei.

585 5. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

Grundsatz: Die Einkunftsermittlung erfolgt entsprechend § 17 Abs. 2 und 3. Veräußerungsgewinn ist dabei grds. der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt. Zu Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren als Veräußerungskosten s. BFH v. 9.10.2013 – IX R 25/12, BStBl. II 2014, 102. Zur Frage, ob die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 17 Abs. 2 Satz. 6 auch im Rahmen der beschränkten StPfl. Anwendung findet MOHR/GEBHARDT, IStR 2013, 401.

Kapitalgesellschaft als Veräußerer: Wird die Beteiligung an der inländ. KapGes. von einer ausländ. KapGes. veräußert (oder ein entsprechender Ersatztatbestand erfüllt), gilt § 8b KStG. Sofern nicht die Gegen Ausnahme des § 8b Abs. 7 KStG greift, ist der Gewinn uE dabei nach § 8b Abs. 2 KStG zu 100 % und nicht lediglich zu 95 % stfrei. Das pauschale 5 %ige BA-Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG kann uE im Rahmen des § 17 Abs. 2 keine Auswirkungen haben, da es sich dabei per definitionem nicht um einen „Veräußerungsgewinn“ handelt (so im Ergebnis auch GOSCH in KIRCHHOFF XIII. § 49 Rn. 35b; NITZSCHKE, IStR 2012, 125; KEMPF/HOHAGE, IStR 2010, 806; aA PUNG in DPM, § 8b KStG Rn. 178; GRÖBL/ADRIAN in ERLE/SAUTER III. § 8b KStG Rn. 157).

Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht: Gemäß § 6 AStG werden stille Reserven in Anteilen an einer inländ. KapGes. durch fiktive Anwendung des § 17 im Zeitpunkt des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. (noch im Rahmen der unbeschränkten StPfl.) erfasst. Bei einer späteren Veräußerung während der beschränkten StPfl. ist der Gewinn um den nach § 6 AStG bereits erfassten Vermögenszuwachs zu kürzen (§ 6 Abs. 1 Satz 5 AStG; R 49.1 Abs. 4 EStR; zur Konkurrenz vgl. ROSENBAUM/DORN, DStZ 2006, 11 [28]). Nach BFH v. 28.2.1990 (I R 43/86, BStBl. II 1990, 615) werden durch § 6 AStG nur Vermögenszuwächse, nicht aber Vermögensminderungen erfasst. Ein nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e zu erfassender Gewinn ist daher allenfalls zu mindern, nicht aber zu erhöhen (s. § 17 Anm. 231 ff.).

Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht: Die stillen Reserven werden erst bei einer späteren tatsächlichen Veräußerung oder Auflösung erfasst, dann aber nach der Rspr. in Höhe des gesamten Wertzuwachses seit Anschaffung der Anteile (s. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 44/90, BFH/NV 1993, 597; v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312; s. im Einzelnen krit. § 17 Anm. 207). Seit VZ 2006 gilt § 17 Abs. 2 Satz 3, der unter bestimmten Voraussetzungen den Ansatz mit dem Wert bei Begründung der unbeschränkten StPfl. zulässt (s. § 17 Anm. 231 ff.).

586–589 Einstweilen frei.

IX. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f: Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtungen erfolgt (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f)

Schrifttum: BREUNINGER/GALAVAZI, Praxis des Internationalen Steuerrechts 1993 – Standort Deutschland, Veranstaltung des DAI in Frankfurt, Tagungsband, 155; FRANZ/JACOBI, Das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, BB 1994 Beilage 3 zu Heft 8/1994; LÜDICKE, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz: Die Besteuerung gewerblicher Veräußerungsgewinne beschränkt Steuerpflichtiger, DB 1994, 952; SAGASSER/SCHÜPPEN, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, Teil II: Internationales Steuerrecht, DStR 1994, 311; ENDRES/HUG, Capital Gains derived by Non-Residents on the Sale of Real Estate, Tax Planning International Review 1995, 28; FLIES, Die Umqualifikation der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DStZ 1995, 431; THÖMMES, Besteuerung von Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer, in FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 8, Köln 1995, 109; THÖMMES, Aktuelle Fragen zum Europäischen und Internationalen Steuerrecht, JbFfStR 1995/96, 100; HENDRICKS, § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG – Anwendungsbereich und Einkunftsermittlung, IStR 1997, 229; BORNHEIM, Einbeziehung ausländischer Grundstücksverkäufe in gewerblichen Grundstückshandel? – Bestandsaufnahme und ertragsteuerliche Gestaltungsempfehlung, DStR 1998, 1773; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; TISCHBIREK, Steuerplanungsüberlegungen bei Immobilieninvestitionen im Inland in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, 651; SCHWARZ, Einkunftsabgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten beim grenzüberschreitenden Electronic Commerce, FR 2003, 280; SCHIESSL, Die Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Inland bei grenzüberschreitender Betriebsaufspaltung mit einem ausländischen Besitzunternehmen, StuB 2005, 922; DÖRR, Steueränderungsgesetz 2007: Gesetzesänderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht bei verbrauchender Rechteüberlassung und bei Zins- und Lizenzgebührrzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, IStR 2006, 583; SCHNITGER/FISCHER, Einkünfteermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; HUSCHKE/HARTWIG, Das geplante Jahressteuergesetz 2009: Auswirkungen auf Vermietungseinkünfte beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, IStR 2008, 745; KRÖNER/BOLIK, Die Anwendung der Zinsschranke bei vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften, DStR 2008, 1309; BERNERT/BENECKE, Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009; Ubg 2009, 169; BRON; Geänderte Besteuerung von Gewerblichen Immobilieneinkünften beschränkt Steuerpflichtiger, DB 2009, 592; LINDAUER/WESTPHAL, JStG 2009: Änderungen bei inländischen Vermietungseinkünften durch ausländische Kapitalgesellschaften, BB 2009, 420; MENSCHING, Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 96; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, Aktuelle steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Inbound-Investitionen in deutsches Grundvermögen, FR 2009, 151; WASSERMAYER, Gesetzliche Neuregelung der Vermietung inländischen Grundbesitzes in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, IStR 2009, 238; ECKERT, Erstmalige Bilanzierung ausländischer Grundstücksgesellschaften, DB 2011, 1189; GLÄSER/BIKK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beschränkt Steuerpflichtiger – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BStBl I 2011, 530, IStR 2011, 762; KRÄMER, Kurzanalyse zu dem BMF-Schreiben v. 16.5.2011, EStB 2011, 219; LIEBER/WAGNER, Inbound-Investitionen in deutsches Immobilienvermögen aus steuerlicher Sicht, Ubg 2012, 229; KÖNEMANN/BLAUDOW; Inländische Buchführungspflichten ausländischer Immobiliengesellschaften, Stbg 2012, 220–225; BEHRENS/RENNER, Kein Wechsel vom Anlage- in das

Umlaufvermögen bei Grundstücksverkäufen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2013, 1458; HAASE, Beschränkte Steuerpflicht bei Veräußerung von Anteilen an einer inländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft – zugleich Anmerkung zu FG München vom 29.7.2013, IStR 2014, 170.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f

590 a) Regelungsinhalt

Die Vorschrift wurde 1994 durch das StMBG v. 21.12.1993 eingeführt. Sie behandelt die Besteuerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten ohne BS oder stV durch beschränkt Stpfl., soweit es sich um gewerbliche Einkünfte handelt (Satz 1). Für ausländ. Körperschaften, die inländ. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbar sind, wird die Gewerblichkeit fingiert (Satz 2).

591 b) Rechtsentwicklung des Buchst. f

Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1993: Einkünfte aus der Veräußerung von eingetragenen Schiffen, Sachinbegriffen oder inländ. Rechten gehörten nicht zu den inländ. Einkünften im Rahmen der beschränkten StPfl. Das Gleiche galt für im Inland belegenes unbewegliches Vermögen ohne BS oder stV, wenn nicht die Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäfts (Abs. 1 Nr. 8) erfüllt waren (vgl. dazu GOTTWALD, DStR 1992, 168). Damit lief dann das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen, das bei Art. 13 OECD-MA nachgebildeten deutschen DBA Deutschland zugewiesen wird, leer.

Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 1994:

- ▶ *StMBG v. 21.12.1993* (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Einführung von Nr. 2 Buchst. f; s. Anm. 2.
- ▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Ausdehnung von Nr. 2 Buchst. f auf Rechtsveräußerungen durch Übernahme des Inlandsbezugs der Veräußerungsgegenstände aus Nr. 6 in Nr. 2 Buchst. f, ab VZ 2007; s. Anm. 2 und 622.
- ▶ *SEStEG v. 7.12.2006* (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Redaktionelle Anpassung von Nr. 2 Buchst. f Satz 2 an die Änderung von § 8 Abs. 2 KStG; s. Anm. 2 und Anm. 618.
- ▶ *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ausdehnung der Vorschrift auf VuV, sofern diese gewerblich ist oder die Einkünfte von einer Körperschaft iSd. § 2 Nr. 1 KStG erzielt werden, die mit einer KapGes. oder sonstigen juristischen Person iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbar ist; s. Anm. 2. Insoweit bedarf es ab VZ 2009 zur Erfassung der Einkünfte aus VuV der isolierenden Betrachtungsweise nicht mehr (Anm. 1246).

592–593 Einstweilen frei.

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

594 aa) Stellung innerhalb des § 49

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a: Nach dem Gesetzeswortlaut kommt eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f nur in Betracht, soweit es sich nicht um Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a handelt; s. Anm. 616.

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 6: Die Vorschrift erfasst die Einkünfte aus VuV, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. Durch Einfügung der Regelung zur Subsidiarität ggü. den Nrn. 1 bis 5 in Abs. 1 Nr. 6 durch das JStG 2009 ist Abs. 1 Nr. 6 zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f subsidiär.

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 8: Erfasst wird die Veräußerung von inländ. Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“. Allerdings ist diese Vorschrift bei Veräußerungen innerhalb der „Spekulationsfrist“ nach § 23 Abs. 2, der über den Verweis auf § 22 Nr. 2 in § 49 Abs. 1 Nr. 8 Anwendung findet, subsidiär (WIED in BLÜMICH § 49 Rn. 131).

Verhältnis zu Abs. 2: Siehe Anm. 1230, 1246.

bb) Verhältnis zu den Entstrickungsnormen des KStG

595

Die Entstrickungsnorm des § 12 KStG regelt die Besteuerung von WG bei Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Im Gegensatz zu Nr. 2 Buchst. f handelt es sich aber nicht um Veräußerungsvorgänge, sondern um Ersatztatbestände, wie die Überführung von WG in eine ausländ. BS (§ 12 Abs. 1 KStG), Verschmelzungen nach dem Recht eines Drittstaats (§ 12 Abs. 2 KStG) und die grenzüberschreitende Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes in einen Drittstaat (§ 12 Abs. 3 KStG).

Einstweilen frei.

596–597

cc) Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG

598

Durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) ist das UmwStG einer grundlegenden Reform unterzogen und an die europarechtl. Vorgaben angepasst worden. Danach sind bei den unter das UmwStG fallenden Umwandlungen die übergewendenden WG grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag kann auch der Buchwert oder ein höherer Wert zum Ansatz kommen, soweit (neben anderen Voraussetzungen) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen WG nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 11 Abs. 2 Nr. 2, 20 Abs. 2 Nr. 3, 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Da nach Art. 13 Abs. 1 OECD-MA bzw. diesem nachgebildeten deutschen DBA regelmäßig Deutschland das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus VuV bzw. aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens hat, sind ausländ. Umwandlungen unter Beteiligung inländ. Grundbesitzes ohne BS oder stV in Deutschland denkbar, bei denen das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte in Deutschland nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und damit ein Buchwertansatz auf Antrag möglich ist.

Die Vorschriften des UmwStG gehen als *leges speciales* den allgemeinen stl. Vorschriften vor (RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Einf. Rn. 4).

dd) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

599

Unbewegliches Vermögen: Einkünfte aus der Veräußerung bzw. VuV unbeweglichen Vermögens können nach Art. 13 Abs. 1 bzw. Art. 6 OECD-MA und diesen nachgebildeten DBA (s. Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl.

2008, Art. 13 OECD-MA Rn. 56) sowie nach Art. 6 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA (a. Anm. 562) im Belegenheitsstaat besteuert werden. Von diesem ihm zugewiesenen Besteuerungsrecht hat Deutschland durch Nr. 2 Buchst. f Gebrauch gemacht.

Sachbegriffe/Rechte: Für die anderen in Nr. 2 Buchst. f genannten Gegenstände wird die Regelung in DBA-Fällen idR ins Leere gehen, da sich ein deutsches Besteuerungsrecht nach den in Betracht kommenden DBA-Regelungen (Art. 7 Abs. 1, Art. 13 Abs. 4, Art. 21 Abs. 1 OECD-MA) nur dann ergibt, wenn die Gegenstände zu einer deutschen BS gehören (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) oder Zubehör zum unbeweglichen Vermögen darstellen (Art. 6 Abs. 2, Art. 13 Abs. 1 OECD-MA). Im Fall der Zugehörigkeit zu einer BS wird aber im Allgemeinen Nr. 2 Buchst. a erfüllt sein, so dass Nr. 2 Buchst. f nur dann Anwendung findet, wenn die Gegenstände Zubehör zum unbeweglichen Vermögen darstellen.

600–605 Einstweilen frei.

606 d) Verfahrensfragen

Anzeige: Der Erwerb eines die StPflcht begründenden Vermögensgegenstandes ist der zuständigen Gemeinde gem. § 138 Abs. 1 AO innerhalb eines Monats nach Erwerb anzuzeigen (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

Veranlagung: Die Veräußerungsgewinne sowie die Einkünfte aus VuV werden im Wege der Veranlagung besteuert. Verluste sind im Rahmen von § 50 Abs. 1 Satz 3, § 10d zu berücksichtigen. Die ESt bemisst sich nach § 32a Abs. 1 (§ 50 Abs. 1 Satz 2). Die KSt beträgt 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG, bis VZ 2007: 25 %). Zusätzlich ist SolZ iHv. 5,5 % auf die ESt oder KSt zu entrichten (§ 4 SolZG).

Steuerabzug nach § 50a Abs. 4: Seit der Änderung des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 durch das StÄndG 2007 ist mit Wirkung ab VZ 2007 bei der Veräußerung von Rechten iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f ein StAbzug vorzunehmen. Der StAbzug beträgt 20 %. Seit 2008 beträgt der StSatz bei beschränkt stpfl. Körperschaften 15 % (§ 34 Abs. 1 KStG idF des UntStReformG 2008). Zur kosteneffizienten Verringerung von Treibhausgasen wurde mit dem JStG 2008 rückwirkend ab VZ 2007 die Erhebung des StAbzugs für Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels wieder abgeschafft. Da allgemein im Hinblick auf die DBA-Regelungen idR eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen war, ist der StAbzug mit dem JStG 2009 mit Wirkung ab VZ 2009 ganz abgeschafft worden.

Möglichkeit der Anwendung des § 50a Abs. 7: Dem FA steht die Möglichkeit offen, für alle Fälle des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f den StAbzug nach § 50a Abs. 7 (s. § 50a Anm. 193) anzuordnen. Der StSatz beträgt 25 % bzw. für beschränkt stpfl. Körperschaften seit 2008 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag (§ 50a Abs. 7 Satz 2; s. § 50a Anm. 206).

607–614 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

aa) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht zu Buchstabe a gehören (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1)

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

615

Nr. 2 Buchst. f setzt voraus, dass es sich bei den Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb handelt. Die VuV bzw. Veräußerung muss also im Rahmen einer Tätigkeit erfolgen, die der Art nach gem. § 15 Abs. 2 oder kraft Gesetzes gewerblich ist. Hinsichtlich der Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit von der Vermögensverwaltung ist auf die allgemeinen Grundsätze abzustellen (§ 15 Anm. 1073 ff.).

Gewerblicher Grundstückshandel: Die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bestimmt sich wesentlich nach der Dauer der Nutzung vor Veräußerung und der Zahl der veräußerten Objekte (s. BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434). Im Allgemeinen gilt eine Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines Fünfjahreszeitraums als gewerblich (BFH v. 18.9.1991 – XI R 23/90, BStBl. II 1992, 135; v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291). Bei unbedingter Veräußerungsabsicht kann bereits die Veräußerung eines Objekts einen gewerblichen Grundstückshandel begründen (BFH v. 1.12.2005 – IV R 65/04, BStBl. II 2006, 259; v. 17.12.2008 – IV R 77/06, DStR 2009, 963). Zur Abgrenzung von vermögensverwaltender und gewerblicher Tätigkeit bei Ein-Objekt-Gesellschaften s. BMF v. 1.4.2009 (BStBl. I 2009, 289).

Für die Abgrenzung sind auch Grundstücksverkäufe im Ausland zu berücksichtigen (so früher das BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883, aufgehoben durch BMF v. 12.9.2013 – IV C 3 - S 2300/08/10014, juris). Dem steht Abs. 2 („isolierende Betrachtungsweise“) nicht entgegen, weil danach ausl. Besteuerungsmerkmale nur dann nicht zu berücksichtigen sind, wenn bei ihrer Einbeziehung inl. Einkünfte nicht angenommen werden könnten (Anm. 1230; BORNHEIM, DStR 1998, 1773; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 43; WIED in BLÜMICH § 49 Rn. 132). Eine Abschirmung der inl. von den ausl. Grundstücksverkäufen kann ggfs. durch Einschaltung einer GmbH erfolgen (vgl. GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49, Anm. 43; BORNHEIM, DStR 1998, 1773 [1777]).

Betriebsaufspaltung über die Grenze: Sofern zwischen Mieter und Vermieter eine Betriebsaufspaltung über die Grenze begründet wird, liegen ebenfalls gewerbliche Einkünfte vor (Anm. 1256, RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 260; SCHIESSL, StuB 2005, 924).

(2) Soweit sie nicht zu Buchst. a gehören

616

Regelung: Voraussetzung für eine Besteuerung nach Nr. 2 Buchst. f ist, dass die Einkünfte nicht zu solchen iSd. Nr. 2 Buchst. a gehören. Besteht im Inland eine BS oder ein stV, werden die darüber erzielten Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. a besteuert. Nur soweit die Einkünfte zu gewerblichen Einkünften nach Nr. 2 Buchst. a führen, kommt es nicht mehr zu einer Besteuerung nach Nr. 2 Buchst. f. Allerdings kann Nr. 2 Buchst. f neben Nr. 2 Buchst. a angewendet werden, wenn zB die Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. a geringer sind als die nach Nr. 2 Buchst. f (HIDIEN in KSM, § 49 Rn. 631), zB im Fall des Teilwertansatzes für vor dem 1.1.1994 angeschaffte WG (s. Anm. 634).

Denkbare Fälle des Vorrangs vor Buchst. a:

► *Betriebsstätte bei Vermietung:* Nach stRspr. führt das bloße (langfristige) Vermieten eines inländ. Grundstücks oder Sachinbegriffs nicht zu einer inländ. BS des Vermieters durch den vermieteten Gegenstand, weil es an der tatsächlichen Verfügungsgewalt des Vermieters über den vermieteten Gegenstand fehlt und dieser nicht unmittelbar dem Betrieb des Vermieters dient (zu Produktionshallen: BFH v. 28.10.1977 – III 77/75, BStBl. II 1978, 116; zu Kaufhausgebäuden: BFH v. 19.3.1981 – IV R 49/77, BStBl. II 1981, 538; zu Gaststätten: BFH v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653; zu Tankstellen: BFH v. 13.6.2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334). Allerdings hat der BFH in zwei Urteilen aus 2011 (BFH v. 23.2.2011 – I R 51/10, BFH/NV 2011, 1354; v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165) entschieden, dass die inländ. Tätigkeit einer Managementgesellschaft ausreicht, um eine inländ. BS zu begründen. Den Urteilen lagen allerdings Fälle zugrunde, in denen jeweils die ausländ. Eigentümer der Grundstücke substanzlos waren.

Eine BS des Vermieters kann aber vorliegen, wenn neben der eigentlichen Vermietung zusätzliche Leistungen erbracht werden, die über die üblichen Tätigkeiten eines Vermieters hinausgehen, wie beispielsweise Werbe-, Service- oder Wartungsleistungen (WACKER in SCHMIDT XXXIII. § 15 Rn. 82). Zu den üblichen Tätigkeiten gehört dagegen noch die Ausstattung von Wohnungen mit Küche und Kleiderschränken sowie die Reinigung und Instandhaltung des Gebäudes und der Gemeinschaftsanlagen (nicht allerdings der vermieteten Flächen) durch einen Hausmeister (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126). Ebenfalls bei der Vermietung von Sachinbegriffen ist eine gewerbliche Tätigkeit nur gegeben, wenn im Zusammenhang mit der Vermietung ins Gewicht fallende Sonderleistungen erbracht werden oder der Umfang der Tätigkeit eine unternehmerische Organisation erfordert (R 15.7 [3] EStR).

► *Betriebsstätte bei Grundstücksentwicklung:* Nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO begründen insbes. Bauausführungen und Montagen eine BS, wenn diese länger als sechs Monate dauern. Bauausführungen sind Arbeiten aller Art, die unmittelbar zur Errichtung von Hoch- und Tiefbauten im weitesten Sinne an Ort und Stelle ausgeführt werden (BFH v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; v. 21.10.1981 – I R 21/78, BStBl. II 1982, 241). Demnach begründen die Tätigkeiten eines Bauherrn, zB die Grundstücksbeschaffung, Bedarfsfeststellung und das Vorgeben funktionaler Ansprüche und Planungsgrundlagen, regelmäßig keine BS auf dem Grundstück. Auch die Errichtung von schlüsselfertigen Wohnbauten und deren anschließender Verkauf begründet keine BS auf dem Grundstück, wenn sich die Tätigkeit auf die Bauplanung, Bauleitung, Bauüberwachung und den Verkauf beschränkt und die tatsächlichen Bauarbeiten durch andere, selbständige Unternehmer durchgeführt werden (FG München v. 18.3.1975 – IV 160/74 GrE 1, 2, EFG 1975, 489, rkr.). Es ist darauf hinzuweisen, dass es für die Anwendung der DBA umstritten ist, ob die bloße Bauplanung bzw. Bauüberwachung bereits eine Bauausführung ist, die zu einer BS führt (GÖHRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rn. 61).

► *Ständiger Vertreter:* Als stV ist eine Person anzusehen, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt (§ 13 Satz 1 AO). Ein stV kann bei Vermietungen bereits dann vorliegen, wenn der Mieter für den Vermieter dessen wirtschaftliche Interessen hinsichtlich der Erhaltung, Erneuerung oder Erweiterung des vermieteten Gegenstands wahrnimmt (BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494). Der ständige Vertreter kann aber auch im Rahmen seines Geschäftsbetriebs tätig sein (RFH v.

23.4.1941, RStBl. 1941, 355; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 5), so dass bereits die Beauftragung eines Hausverwalters im Inland einen stV begründen kann (GEBBERS, StBp. 1989, 78).

(3) Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung durch Personengesellschaften 617

Bei PersGes. kann die Gewerblichkeit darauf beruhen, dass entweder sie selbst oder der Gesellschafter gewerblich tätig ist oder die Gewerblichkeitsfiktion der Nr. 2 Buchst. f Satz 2 (s. Anm. 618) auf den Gesellschafter Anwendung findet (LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8).

Zur Anwendung der sog. Infektion bei gleichzeitiger Ausübung gewerblicher Einkünfte iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 s. Anm. 1246.

Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2: Fraglich ist, ob die Gewerblichkeitsfiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f anzuwenden ist (dagegen: HIDIEN in KSM, § 49 Rn. 628). Teilweise wird dies für ausländ. PersGes. verneint, allerdings mit dem Hinweis, dass eine ausländ. KapGes. eine PersGes. nicht prägen könne (LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 272). Dies hat jedoch der BFH zumindest für die Fälle, in denen die ausländ. KapGes. nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländ. KapGes. entspricht, zwischenzeitlich bejaht (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924).

Grundsätzlich ist für die Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, auf den gesamten in- und ausländ. Sachverhalt abzustellen. Damit kann das Ergebnis auch nicht aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise verhindert werden (Anm. 1246). Zudem verweist der Eingangssatz in Nr. 2 auf § 15 insgesamt und damit auch auf § 15 Abs. 3 Nr. 2. Daher ist uE auch für die Frage der Gewerblichkeit für Zwecke des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 die gewerbliche Prägung ausländ. PersGes. nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 zu berücksichtigen. Diese Auffassung wird ebenfalls von der FinVerw. vertreten (OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32, juris).

bb) Fiktive gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2) 618

Zweck der Fiktion: Nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 werden die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb fingiert, wenn sie von bestimmten ausländ. Rechtsträgern erzielt werden, selbst wenn die Einkünfte nach dem Erscheinungsbild der ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten keine gewerblichen Einkünfte sind. Damit will der Gesetzgeber die Gleichbehandlung ausländ. vermögensverwaltender Körperschaften mit inländ. vermögensverwaltenden Körperschaften erreichen (BTDrucks. 12/5630, 64). Die Vorschrift ist allerdings weiter gefasst, da sie nicht nur unbewegliches Vermögen umfasst, sondern auch Sachinbegriffe und Rechte.

Körperschaft iSd. § 2 Abs. 1 KStG: Die Fiktion gilt nur für Einkünfte, die von einer Körperschaft iSd. § 2 Abs. 1 KStG erzielt werden. Dies sind Körperschaften, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben.

Mit Kapitalgesellschaft oder sonstiger juristischer Person iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG vergleichbar: Mit Wirkung seit VZ 2006 ist in Anlehnung an eine entsprechende Änderung des § 8 Abs. 2 KStG die Vorschrift dergestalt geändert worden, dass für die Annahme von Einkünften aus Gewerbebetrieb diese von Körperschaften iSd. § 2 Abs. 1 KStG erzielt werden müssen, die mit einer KapGes. oder sonstigen juristischen Person iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbar sind. Dazu ist ein Typenvergleich durchzuführen (grundlegend RFH

v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; s. auch § 1 KStG Anm. 27).

Veräußerung durch Personengesellschaft: Die Fiktion gilt nur soweit, wie durch eine ausländ. Körperschaft ein Gegenstand iSd. Nr. 2 Buchst. f vermietet oder veräußert wird. Bei Beteiligung über eine PersGes. gilt die Fiktion nur insoweit, als an ihr Gesellschafter beteiligt sind, auf die die Fiktion anzuwenden ist (LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8). Dabei sollen diese Grundsätze auch gelten, wenn die PersGes. gewerblich geprägt ist, da der Gesetzgeber die entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 nicht vorgesehen hat. Diese Ansicht ist uE überholt (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924; s. Anm. 617).

b) Erzielung durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung bestimmter Gegenstände mit Inlandsbezug

619 aa) Vermietung und Verpachtung

Begriff: Die Neuregelung der Nr. 2 Buchst. f enthält anders als Nr. 6 keinen Verweis auf § 21. Dennoch kann uE für das Verständnis der Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ auf § 21 (und seine Kommentierung) verwiesen werden, da Ziel der Neuregelung lediglich war, die Ermittlung der Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6 aF und den aus der Veräußerung der in Nr. 2 Buchst. f aufgezählten Gegenstände zu vereinheitlichen. Danach meint VuV die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt (s. dazu Anm. 926, 930 f. und § 21 Anm. 54 ff.).

Umfang: Anders als in Nr. 6 bestimmt sich allerdings nicht nach § 21, was Objekt der VuV sein kann. Diese Gegenstände werden in Nr. 2 Buchst. f abschließend aufgezählt (s. dazu Anm. 621).

Vermietung und Verpachtung von Rechten: Dies ist bei Rechten nach stRspr. (BFH 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355; v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398) nur dann der Fall, wenn sie im Vermögen des Überlassenden bleiben und nicht in das Vermögen des Nutzenden übergehen (s. auch Anm. 932). Damit fallen die immerwährende Überlassung oder Fälle, in denen sich das Recht während der Nutzungsdauer wirtschaftlich erschöpft, nicht hierunter. Mit Wirkung ab 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007) ist klargestellt worden, dass auch die verbrauchende Rechtsüberlassung, zB die erschöpfende Nutzung zu Werbezwecken anlässlich einer Sportveranstaltung oder Emissionsberechtigungen zu der Veräußerung von Rechten iSd. Vorschrift gehört (BTDrucks. 16/1545, 16). Allerdings hat diese Unterscheidung für die Überlassung von Rechten im Rahmen der Erzielung gewerblicher Einkünfte ab VZ 2009 an Bedeutung verloren, da nunmehr sowohl die VuV als auch die Veräußerung durch eine ausländ. KapGes. unter Nr. 2 Buchst. f fallen.

620 bb) Veräußerung

Begriff: Unter Veräußerung versteht man die entgeltliche Übertragung des rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an dem Gegenstand der Veräußerung auf einen anderen Rechtsträger (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; LÜDICKE, DB 1994, 952 [957]; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 251).

Die zeitlich unbefristete Überlassung eines Rechts ist ebenfalls als Veräußerung anzusehen (HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 652; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 134;

PORTNER, StbJb. 1998/99, 351). Die Frage, ob auch die verbrauchende Nutzungsüberlassung als Veräußerung anzusehen ist (dafür: HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 652; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 251), ist seit der Änderung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das StÄndG 2007 geklärt; danach gilt auch diese als Veräußerung (s. DÖRR, IStR 2006, 583 ff.).

Formen: Neben dem Kauf erfüllen auch die Vorgänge des Tauschs, der gemischten Schenkung, der Erbauseinandersetzung und der vorweggenommenen Erbfolge gegen Entgelt die Voraussetzungen einer Veräußerung. Auch die Einbringung in eine PersGes. oder KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wird von der Vorschrift erfasst (ebenso LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8; BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 345).

Keine Veräußerungen sind die verdeckte Einlage (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 656; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8; THÖMMES in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 109 [125]) sowie die verdeckte Ausschüttung bei einer KapGes. bzw. die Entnahme bei einer PersGes. (ebenso HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 657; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8, GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 42), da es in beiden Fällen an einer Gegenleistung fehlt.

Das Gleiche gilt für die Einbringung in eine vermögensverwaltende PersGes., soweit der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen beteiligt ist, da es insoweit stl. zu keinem Wechsel des Rechtsträgers kommt (zu der Frage des Erwerbs BFH v. 6.10.2004 – IX R 68/01 BStBl. II 2005, 324; v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679). Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgänge liegen nur insoweit vor, wie sich die Anteile der Gesellschafter an den jeweiligen Grundstücken gegenüber den bisherigen Beteiligungsquoten verändert haben.

Keine Veräußerung der in Nr. 2 Buchst. f genannten Gegenstände ist schließlich auch die Veräußerung eines Anteils an einer PersGes., zu deren Vermögen die entsprechenden Gegenstände gehören (ebenso LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 42; WIED in BLÜMICH § 49 Rn. 136). Die FinVerw. hat in dem zwischenzeitlich aufgehobenen BMF-Schreiben vom 15.12.1994 (BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883, aufgehoben durch BMF v. 12.9.2013 – IV C 3 - S 2300/08/10014, juris) die Auffassung vertreten, dass die Veräußerung der Anteile jedenfalls dann eine Veräußerung im Sinne der Vorschrift darstellt, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Das Aufheben des BMF-Schreibens dürfte allerdings nicht zu einer Abkehr der FinVerw. von dieser geäußerten Meinung geführt haben (so auch ORTH/KUTSCHKA, IStR 2013, 963 [966]; OFD Münster v. 5.09.2011 – S 1300 - 169 - St 45 - 32, juris). Es kann uE für die Frage, ob eine Veräußerung vorliegt, jedoch keinen Unterschied machen, ob Einkünfte iSd. Satzes 1 oder 2 vorliegen. Das FG München ist in seinem Urteil vom 29.7.2013 (FG München v. 29.07.2013 – 7 K 190/11, EFG 2013, 1852, rkr.) der Auffassung, dass die Veräußerung eines Anteils an einer PersGes. keine Veräußerung im Sinne dieser Vorschrift ist, gefolgt. Das Kriterium der Veräußerung sei zivilrechtl. auszulegen. Eine vergleichbare Regelung wie in § 23 Abs. 1 Satz 4 sei in dieser Vorschrift nicht enthalten. Die Entscheidung wird im Schrifttum allgemein begrüßt und entspricht der sich inzwischen herausgebildeten hM (WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 136; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 42; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 658; THÖMMES, JbFStR 1995/96, 105 [107]; ORTH/KUTSCHKE, IStR 2013, 963 [965]; PODEWILS, jurisPR-SteuerR 16/2013, Anm. 3; HAASE, IStR 2014, 170 [174]; anders allerdings wohl Wacker, DStR 2005, 2014 [2017], der § 23 Abs. 3 Satz 4 mehr als allgemeinen Rechtsgedanken versteht). Dies soll aller-

dings nicht bei der Veräußerung eines Anteils an einer gewerblich geprägten PersGes. gelten (OFD Münster v. 5.09.2011 – S 1300 - 169 - St 45 - 32, juris); dem FA seien die zugrunde liegenden WG (zwecks Beurteilung) mitzuteilen. Die Entprägung einer gewerblich geprägten PersGes. in eine vermögensverwaltende PersGes. stellt allerdings keine Veräußerung dar, da es auch hier an der Entgeltlichkeit fehlt (vgl. LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [233]; aA OFD Münster v. 5.09.2011 – S 1300 - 169 - St 45 - 32). Damit ergeben sich für Steuerpflichtige mit einer geplanten Haltedauer der Grundstücke von mehr als 10 Jahren jetzt Gestaltungsspielräume.

Die Übertragung auf eine nicht gewerblich tätige natürliche Person im Rahmen der Betriebsaufgabe stellt ebenfalls mangels Gegenleistung keine Veräußerung dar (KK, KÖSDI 1995, 10113; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 657).

Ferner stellt uE auch die Verschmelzung keine Veräußerung im Sinne der Vorschrift dar. Vorgänge, die im UmwG geregelten Vorgängen vergleichbar sind, können allerdings unter die Regelungen des UmwStG fallen. Für Verschmelzungen nach dem Recht eines Drittstaats gilt nunmehr § 12 Abs. 2 KStG (s. § 12 KStG Anm. 42 ff.).

621 cc) Bestimmte Gegenstände

Unbewegliches Vermögen (s. Anm. 929): Zum unbeweglichen Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) gehören Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile, Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und grundstücksgleiche Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zB Erbbaurechte, Abbaurechte, Mineralgewinnungsrechte und das Wohnungseigentum nach dem WEG. Ferner gehören in die Luftfahrzeugrolle eingetragene Luftfahrzeuge zum unbeweglichen Vermögen (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467).

Sachinbegriff (s. Anm. 930): Ein Sachinbegriff ist eine Mehrzahl beweglicher Sachen, die nach der Verkehrsanschauung so aufeinander abgestimmt sind, dass sie eine wirtschaftliche Einheit bilden (Anm. 930). Das trifft etwa zu für einen Maschinenpark, eine Wohnungseinrichtung, eine Bibliothek, eine Großrechenanlage und ähnliches Zubehör unbeweglichen Vermögens sind grds. bewegliche Sachen (§ 97 BGB) und fallen daher nur dann unter diese Vorschrift, wenn sie zugleich einen Sachinbegriff darstellen. Ansonsten kann deren Vermietung unter Abs. 1 Nr. 9 fallen.

Rechte (s. Anm. 931): Zu den Rechten iSd. Vorschrift gehören insbes. schriftstellerische, künstlerische, und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen sowie Gerechtigkeiten und Gefälle (§ 21 Abs. 1 Nr. 3; zu Einzelfällen vgl. ABC in Anm. 933).

622 dd) Inlandsbezug

Bis VZ 2006 verwies Nr. 2 Buchst. f auf Nr. 6, in der ein bestimmter Inlandsbezug für die Gegenstände vorausgesetzt wird. Dabei war hM, dass der Verweis nicht bedeutet, dass zuvor Einkünfte aus VuV erzielt worden sein müssen (HENDRICKS, IStR 1997, 229; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 650; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 9; aA FLIES, DStZ 1995, 431 [435]). Der Verweis sollte allein der Festlegung der Besteuerungsobjekte im Einzelnen dienen.

Seit dem VZ 2007 verweist Nr. 2 Buchst. f nicht mehr auf Nr. 6, sondern bezeichnet den notwendigen Inlandsbezug selbst. Nach der Gesetzesbegründung sollte dadurch lediglich klargestellt werden, dass auch die verbrauchende Über-

lassung von Rechten erfasst wird. An den Arten des Inlandsbezugs änderte sich nichts, sie stimmen weiterhin mit denen der Nr. 6 überein.

Wie dort (s. Anm. 941) werden die Arten des Inlandsbezugs nicht den einzelnen Gegenständen zugeordnet. Mögliche Formen des Inlandsbezugs sind:

- Belegenheit im Inland (s. Anm. 942),
- Eintragung in ein öffentliches Buch oder Register (s. Anm. 943),
- Verwertung in einer inländ. BS oder einer anderen Einrichtung (s. Anm. 952).

Einstweilen frei.

623–632

3. Ermittlung der Einkünfte

a) Mangels spezieller Regelung Gewinnermittlung nach allgemeinen Regeln

633

Fehlen einer ausdrücklichen Regelung zur Einkünfteermittlung: Nr. 2 Buchst. f enthält keine eigene Regelung. Auch fehlt es an einem Verweis auf andere Vorschriften im EStG.

Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften: Für die Rechtslage bis 2008 hat der BFH entschieden, dass der Veräußerungsgewinn auf Basis der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. zu ermitteln ist (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; v. 5.6.2002 – I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433). Dem hatte sich die FinVerw. angeschlossen (OFD Münster v. 24.7.2008 – S 1300 - 169 - St 45-32). Dies muss uE auch für die Rechtslage ab 2009 unter Einbeziehung der Einkünfte aus VuV gelten (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

Da die §§ 4 ff. das Vorliegen eines Betriebs unterstellen, ist davon auszugehen, dass durch die Gewerblichkeitsfiktion BV entsteht (glA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [747]; aA WASSERMAYER, IStR 2009, 238 [239]). Damit sind grds. alle Vorschriften anwendbar, die auf BV Anwendung finden.

Bis zur Aufforderung durch die FinVerw. erfolgt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder freiwillig nach § 4 Abs. 1 (anders BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530, sofern § 140 AO angewendet wird). Im Jahr der erstmaligen (verpflichtenden oder freiwilligen) Erstellung einer Buchführung ist eine Eröffnungsbilanz zu erstellen sowie eine Überleitungsrechnung von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1 vorzunehmen (vgl. ECKERT, DB 2011, 1189) Der Auffassung, dass neben der Buchführung weiterhin eine Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben nach § 11 zu erfolgen hat, bis alle Einnahmen bzw. Ausgaben, die wirtschaftlich in die Jahre vor der Buchführungspflicht fallen, gezahlt worden sind (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530; MENSCHING, DStR 2009, 98), vermögen wir uns nicht anzuschließen. Teilweise wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass für Einnahmen/Ausgaben mit Bezug zu den VZ vor 2009 weiterhin eine Einnahmenüberschussrechnung durchzuführen ist, während für Einnahmen/Ausgaben mit Bezug zu den VZ 2009 und folgende bis zur erstmaligen Erstellung einer Bilanz eine Überleitungsrechnung zu erfolgen hat (vgl. LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [235]). Vertritt man allerdings die Auffassung, dass eine Bilanzierung bereits ab VZ 2009 zu erfolgen hat (vgl. KÖNEMANN/BLAUDOW, Stbg 2012, 220 [222]), dann ist diese Unterscheidung obsolet.

Umfang der Gewinnermittlung: Da die in Deutschland stpfl. Gegenstände idR Teil eines Gesamtunternehmens sind, ist das Gesamtergebnis aufzuteilen. Die Buchführungspflicht kann sich uE nur auf die im Inland stpfl. Einkünfte erstrecken und die Buchführung ist nach strechtl. Vorschriften zu erstellen. Damit ist zunächst zu bestimmen, was dem Inland zuzuordnen ist. Dabei ist grds. die direkte Methode anzuwenden, die Voraussetzung für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung ist (§ 4 Anm. 9). Davon geht auch die FinVerw. aus, die in der Eröffnungsbilanz lediglich die in Nr. 2 Buchst. f genannten WG sowie die mit diesen zusammenhängenden Schulden erfassen will (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530; OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300 – 169 - St 45-32, juris). Dies ist abzulehnen, da Nr. 2 Buchst. f, der durch VuV oder Veräußerung inländ. Grundbesitzes erzielte Einkünfte regelt, nicht den Umfang der beschränkten StPflcht unterliegender anderer Einkünfte (zB Zinsen auf ein Gesellschafterdarlehen) regelt (vgl. WASSERMEYER, IStR 2009, 238 [240]; LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [236]). Darüber hinaus hat auch nach den meisten DBA Deutschland nicht das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, da es typischerweise an einer BS fehlt. Ob dies bereits im Rahmen der Bilanz durch Nichterfassung der stl. nicht verhafteten WG erfolgt (vgl. LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [236]; FISCHER, StBW 2011, 556) oder außerbilanziell sichergestellt werden muss, ist unklar.

Einheitliche Gewinnermittlung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Veräußerungsgewinne: Da das Gesetz nach wie vor einerseits auf die Einkünfte aus VuV (Doppelbuchst. aa) und andererseits auf die Veräußerungsgewinne (Doppelbuchst. bb) abstellt, könnte eine getrennte Gewinnermittlung erforderlich sein (MENSCHING, DStR 2009, 96 [98]; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [154]; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 46; LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [236]; GÜNKEL, JbFSt 2010/2011, 826). Dem steht allerdings uE die Gesetzesbegründung entgegen, da ja gerade dieser Einkünfteualismus für Einkünfte aus VuV und Veräußerungsgewinne durch die Gesetzesänderung insoweit abgeschafft werden sollte (BTDrucks. 16/10189, 58 f.; glA BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175]). Die FinVerw. sieht ebenfalls keine getrennte Gewinnermittlung vor (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

Buchführungspflicht: Ausländische Rechtsnormen können keine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen (FG Köln v. 14.10.1981 – I (VII) 565/79, EFG 1982, 422, rkr.). Eine Buchführungspflicht kann sich daher uE nur aus § 141 AO ergeben. Dies setzt jedoch voraus, dass ein gewerblicher Unternehmer vorliegt, wobei sich die Buchführungsgrenzen jeweils auf den einzelnen Betrieb beziehen (AEAO Nr. 3 zu § 141 AO).

Ob dies nunmehr allein aufgrund der Fiktion in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f der Fall ist, hängt von der Auslegung der Begriffe „gewerblicher Unternehmer“ und „Betrieb“ ab (BRON, DB 2009, 592 [593]). Die FinVerw. definiert den gewerblichen Unternehmer als einen solchen, der einen Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 oder 3 bzw. § 2 Abs. 2 oder 3 GewStG ausübt (AEAO Nr. 1 zu § 141 AO). Danach ist im Fall ausländ. Unternehmen § 141 AO jedenfalls dann anzuwenden, wenn eine BS oder ein stV im Inland vorhanden ist (BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238). Da nur dann eine beschränkte StPflcht gegeben sei, wenn eine BS oder ein stV im Inland vorhanden sei, könne eine Buchführungspflicht sinnvollerweise nur für diese Gruppe von Stpfl. gelten. Allerdings verweist das Urteil auf die zutreffende ertragstl. Erfassung der im Inland beschränkt stpfl. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 vor Einführung des Buchst. f. Da-

rin ist uE keine Einschränkung der Anwendung des § 141 AO auch auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f zu sehen.

Die FinVerw. will entgegen der obigen Rspr. eine Buchführungspflicht bereits aus § 140 AO annehmen, da ausländ. Rechtsnormen bereits ausreichend seien (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530; allerdings fehlt ein entsprechender Verweis in OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32, juris). Es ist zudem unklar, wie die FinVerw. § 140 AO anwenden möchte, da keine Ausführungen hinsichtlich der Qualität der ausländ. Rechtsnormen vorgenommen werden. Insbesondere können diese keine Grundlage für die deutsche Besteuerung darstellen (vgl. LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [235]).

Nach § 141 AO kann eine Buchführungspflicht entstehen, wenn die Umsätze im vorangegangenen Kj. 500 000 € überschritten oder der Gewinn aus gewerblichen Einkünften mehr als 50 000 € betragen hat. Allerdings entsteht die Verpflichtung zur Erstellung einer Buchführung erst mit Beginn des Jahres, das auf die Aufforderung zur Erstellung durch die FinVerw. folgt (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Rn. 1.1.3.1). Die Erstellung eines Jahresabschlusses nach HGB ist uE nicht erforderlich (aA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [749]).

Führen und Aufbewahrung von Büchern: Die FinVerw. will auf die allgemeinen Regelungen des § 146 Abs. 2 und 2a AO abstellen (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Dies würde bedeuten, dass für das Führen und Aufbewahren der elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen in einem anderen Staat eine Bewilligung seitens der FinVerw. notwendig ist. Dies macht uE bei Gesellschaften, die der originären Buchführungspflicht und damit auch den Aufbewahrungspflichten in einem anderen Staat unterliegen, keinen Sinn.

Zeitraum der Einkünfteermittlung: Da der ausländ. Stpfl. idR weder über eine Handelsregistereintragung verfügt (§ 4a Abs. 1 Nr. 2) noch verpflichtet ist, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen (§ 7 Abs. 4 KStG), besteht nicht die Möglichkeit eines abweichenden Wj. Die Billigkeitsregel in R 31 Abs. 2 KStR ist auf Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beschränkt, die regelmäßig nicht vorliegen dürften. Die FinVerw. hat diese Billigkeitsregel auf Fälle der Nr. 2 Buchst. f nicht erstreckt (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Da hierdurch jedoch der beschränkt Stpfl. gegenüber dem unbeschränkt Stpfl. benachteiligt wird, ist zu fragen, inwieweit eine europarechtl. Diskriminierung vorliegt (vgl. KÖNEMANN/BLAUDOW, Stbg 2012, 220 [223]). Allerdings ist zur Aufhebung der Diskriminierung der Gesetzgeber gefragt (GLÄSER/BIRK, IStR 2011, 762; ECKERT, DB 2011, 1189).

b) Einzelfragen

634

Bewertung zum 1.1.2009:

► *Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5:* Es stellt sich die Frage, ob durch die Einführung der Gewerblichkeitsfiktion auch für die Einkünfte aus VuV in 2009 eine Einlage zu erfolgen hat. Diese Auffassung wird im Schrifttum für ausländ. KapGes. uE zu Recht verneint. Aus der BFH-Rspr. zur Einführung der Nr. 2 Buchst. f (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; v. 5.6.2002 – I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433; v. 22.8.2006 – I R 6/06, BFH/NV 2007, 127) ergibt sich, dass durch eine gesetzgeberische Maßnahme keine Einlage, sondern lediglich eine unwillentliche „Quasi“-Einlage erfolgen kann (HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [748]; LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 420 [422]; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [154]; BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175];

BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Zudem handelt es sich bei dem Grundbesitz ausl. KapGes. bereits seit der Einführung der Vorschrift am 1.1.1994 um BV. § 6 Abs. 1 Nr. 5 ist daher nicht anzuwenden.

Etwas anderes kann allerdings dann gelten, wenn nicht von Anbeginn ein Gewerbebetrieb vorliegt, dieser aber später entsteht (zB durch gewerblichen Grundstückshandel). Die FinVerw. wollte in diesem Fall den Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 ermitteln (BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883, aufgehoben durch BMF v. 12.9.2013 – IV C 3 - S 2300/08/10014, juris). Dies ist uE auch im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach §§ 4 ff. systemgerecht (glA HRIEN in KSM, § 49 Rn. 695).

► *Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich AfA*: In den Fällen, in denen die Gegenstände bereits vor dem 1.1.2009 steuerverstrickt waren, sollten uE die für diese Gegenstände zum 1.1.2009 ermittelten fortgeführten AHK für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Bewertung zugrunde gelegt werden (glA TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [154]; HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [748]; BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175]). Dabei hat der BFH für Gegenstände, die vor dem Inkrafttreten der Vorschrift in 1994 angeschafft worden sind, entschieden, dass für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns von KapGes. der Teilwert zum 1.1.1994 abzüglich AfA zugrunde zu legen ist (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; v. 5.6.2002 – I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433; v. 22.8.2006 – I R 6/06, BFH/NV 2007, 127). Dies wird damit begründet, dass es der Gesetzgeber unterlassen habe, Übergangsregelungen zu schaffen, wonach auf einen früheren Zeitpunkt als den 1.1.1994 abzustellen wäre. Insoweit besteht ein Unterschied zwischen Satz 1 und Satz 2 von Nr. 2 Buchst. f, da bezüglich der Fiktion in Satz 2 von Anbeginn gewerbliche Einkünfte angenommen werden.

Soweit bis zum 1.1.2009 Abschreibungen vorgenommen wurden, ist fraglich, ob die so ermittelten AHK um diese Abschreibungsbeträge nach § 7 Abs. 1 Satz 5 für Zwecke der AfA-Bemessungsgrundlage zu kürzen sind. Dagegen spricht allerdings uE, dass die Gegenstände im Rahmen des Satzes 2 bereits bisher der Gewerblichkeitsfiktion der Nr. 2 Buchst. f idF vor 2009 unterlegen haben und somit kein Wechsel der Einkunftsart stattgefunden hat (glA LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 420 [422]; BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175]; aA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [748]; MENSCHING, DStR 2009, 96 [98]). Dieser Ansicht ist die FinVerw. gefolgt (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

Mietkonten: Grundlage der Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. ist der Betrieb (HEINICKE in SCHMIDT XXXIII. § 4 Rn. 25). Er bestimmt die Abgrenzung von den übrigen Einkünften und damit die Begriffe BV, BE, BA, Gewinn, Entnahmen und Einlagen (HEINICKE in SCHMIDT XXXIII. § 4 Rn. 19). Die Mietkonten dürften grds. BV eines fiktiven Betriebs VuV sein (s. OFD Münster v. 5.09.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32). Allerdings sind etwaige Zinserträge dieser Konten grds. stfrei (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c, Doppelbuchst. a), da diese Konten idR nicht „schädlich“ besichert sind (s. Anm. 633).

Darlehen:

► *Gewinne aus Verzicht auf Darlehen*: Gleiches gilt uE auch für Gewinne aus dem Verzicht auf Darlehen bei dem Schuldner. Diese sind ebenfalls nicht nach Nr. 2 Buchst. f stpfl.

► *Unverzinsliche Verbindlichkeiten*: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchst. e sind unverzinsliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten mit 5,5 % abzuzinsen. Hier hat die Frage, ob diese

Verbindlichkeiten BV darstellen und in der Bilanz erfasst werden oder etwaige Wertveränderungen außerbilanziell hinzugerechnet werden, Bedeutung (s. Anm. 633). Anders als bei Zinserträgen auf Mietkonten und Gewinnen bei Darlehen handelt es sich hier uE beim Abzinsungsertrag um einen fiktiven Ertrag, der auf einer Bewertungsvorschrift beruht. Erachtet man allerdings die Darlehensverbindlichkeit schon nicht als in Deutschland steuerverstrickt, führt auch die Abzinsung nicht zu einem in Deutschland der beschränkten Stpfl. unterliegendem Ertrag.

Cash-Pooling: Für Konten im Rahmen eines Cash-Pools gilt grds. das Gleiche wie für die Mietkonten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Schuldzinsen für erhaltene Geldbeträge, die nicht unmittelbar benutzt werden, um Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit zu begleichen, sondern zunächst in einen Cash-Pool eingebracht werden, nicht von den Einnahmen aus VuV abziehbar sind, sondern lediglich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, da es insoweit an einem Veranlassungszusammenhang fehlt (BFH v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BStBl. II 2007, 645).

Teilwertabschreibung: Folgt man der Auffassung, dass eine getrennte Gewinnermittlung für die Einkünfte nach Doppelbuchst. aa und nach Doppelbuchst. bb zu erfolgen hat, so ist eine Teilwertabschreibung nicht möglich, da der Veräußerungsgewinn als punktuell Ereignis nur im Zeitpunkt der Veräußerung zu einer StPfl. führt (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344). Da nach der Begründung des Gesetzentwurfs der Gesetzgeber nur eine einheitliche Gewinnermittlung gewollt hat (BTDrucks. 16/10189, 58 f.), sind Wertminderungen unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 zu berücksichtigen (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530, Gosch in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 46, der allerdings grundsätzlich von einer getrennten Gewinnermittlung ausgeht; OFD Münster v. 5.09.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32, juris). Für Gebäude vertritt die FinVerw. dazu die Auffassung, dass eine Teilwertabschreibung nur möglich ist, wenn der Wert des Gebäudes zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt, wobei die verbleibende Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 und 5 zu bestimmen ist (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372). Diese Auffassung hat BFH v. 29.4.2009 (I R 74/08, BFH/NV 2009, 1503) bestätigt.

Anwendung von §§ 6b und 6c? Da aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion BV vorliegt, wird im Schrifttum vertreten, dass stille Reserven nach §§ 6b und 6c auf neue WG übertragen werden können (HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [746]; BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175]). Da § 6b Abs. 4 Nr. 3 für die Übertragung der stillen Reserven fordert, dass die veräußerten WG zum AV einer inländ. BS gehört haben, scheidet uE die Anwendung im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f aus, da diese Norm nur zur Anwendung kommt, wenn gerade keine inländ. BS begründet wird (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Inwieweit das Erfordernis einer inl. BS als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 zu werten ist, bleibt abzuwarten (vgl. LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 420 (422); Gosch in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 46).

Erhöhte Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 für Wirtschaftsgebäude: Nach OFD Münster v. 24.7.2008 (GmbHR 2008, 1007) war und ist (OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32, juris) zur Ermittlung der Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6 nur die lineare AfA für Gebäude nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 möglich, da der inländ. Grundbesitz vermögensverwaltender ausländ. Gesellschaften bisher kein BV darstellte (FG Köln v. 10.7.2013 – 10 K 2408/10, EFG 2013, 1674, rkr. nach Rücknahme der Revision). Aufgrund der Gewerblichkeits-

fiktion in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 muss uE nunmehr auch für die Einkünfte aus VuV ab VZ 2009 die erhöhte AfA für Wirtschaftsgebäude möglich sein, sofern die weiteren Voraussetzungen dafür vorliegen (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530; OFD v. 5.9.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32; HENNINGFELD, EFG 2013, 1852, Anmerkung zu FG München v. 29.7.2013; GOSCH in KIRCHHOF, XIII. § 49 Rn. 46 s. auch FG Köln v. 10.7.2013 – 10 K 2408/10, EFG 2013, 1674, rkr.).

Zinsschranke: Im Schrifttum wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass die Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f keine Anwendung findet, da es sich im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f nur um fiktiv gewerbliche Einkünfte handelt.

BRON, IStR 2008, 14; KÖSTER-BÖCKENFÖRDE/CLAUSS, DB 2008, 2215; HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 (749); WASSERMAYER, IStR 2009, 238 (239); GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 46; offenlassend: TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 (157); LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 420 (422); BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 (175); BRON, DB 2009, 592 (594); aA TÖBEN/FISCHER, Ubg 2008, 152 Fn. 32; KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1309 (1314); VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2342; MENSCHING, DStR 2009, 96 (99); DÖRR/FEHLING, Ubg 2008, 348; GEISSELMEIER/BARGENDA, NWB 2008 Fach 4, 5338.

Die Vertreter dieser Auffassung argumentieren, dass durch die Fiktion kein inländ. Betrieb iSd. § 4h begründet wird. Dafür spreche, dass auch eine BS nicht als Betrieb im Sinne der Zinsschranke gelte (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 9), hier aber nicht einmal eine BS vorliege. Ferner sei das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ überflüssig, wenn bereits das bloße Beziehen (fiktiv) gewerblicher Einkünfte für das Vorliegen eines Betriebs ausreichte (BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175]). Für das Vorliegen eines Betriebs bedürfe es mehr als nur des Vorliegens inländ. BV, wie beispielsweise das Vorliegen inländ. betrieblicher Funktionen, an denen es regelmäßig fehlen dürfe (LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 420 [422]).

Selbst wenn man davon ausgeht, dass kein inländ. Betrieb vorliegt, ist zumindest eine inländ. Gewinnermittlung vorzunehmen. Nach Auffassung der FinVerw. ist § 4h eine Gewinnermittlungsvorschrift (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 2). Voraussetzung für deren Anwendung ist danach lediglich, dass Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erzielt werden. Die FinVerw. will daher die Zinsschranke unter Berufung auf § 8 Abs. 1 Satz 4 KStG zumindest für Körperschaften anwenden (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Für Zwecke des Eigenkapitalvergleichs sollen dabei sowohl die inländ. als auch die ausländ. Betriebsteile einzubeziehen sein. Das maßgebliche Einkommen soll sich danach nach dem gesamten Bereich der beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 bestimmen. Die Vorschrift des § 8a Abs. 1 S. 4 KStG läuft uE aber gerade seit Änderung des § 49 durch das JStG 2009 leer, da nunmehr keine Überschusseinkünfte mehr vorliegen (glA GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 46; s. auch BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175]). Im Beschluss des FG München v. 14.12.2011 (7 V 2442/11, EFG 2012, 453, nrkr.) geht das Gericht von Einkünften nach Nr. 6 und damit von Überschusseinkünften aus.

Soweit Zinsaufwendungen als Bauzeitzinsen aktiviert werden können, führt die spätere Abschreibung oder Ausbuchung des Restbuchwerts im Rahmen der Gewinnermittlung nicht zu Zinsaufwendungen im Sinne der Zinsschranke (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 20). Die Zinsaufwendungen unterliegen somit keiner Abzugsbeschränkung.

X. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g)

Schrifttum: BOHNAU, Der Vereinswechsel des Lizenzfußballspielers in arbeitsrechtlicher Betrachtung, Diss., Bielefeld 2003; HEGER, Keine Steuerabzugspflicht eines inländischen Sportvereins bei einer an einen ausländischen Verein gezahlten Vergütung wegen „Spielerleihe“, jurisPR-SteuerR 36/2009, Anm. 3; RADE/STOBBE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielern in der Handelsbilanz – Kriterien zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nach altem und neuem Recht, DStR 2009, 1109; HAASE/BRÄNDEL, Rechtsübertragung versus Nutzungsüberlassung – Steuerabzug bei Spielerleihe und Spielertransfer, IWB 2010, 795; KÜTING/STRAUSS/TESCHE, Die Abbildung von Investorenbeteiligungen an Spielertransferrechten im Jahresabschluss von Fußballklubs, DStR 2010, 2646; HOLTHAUS, Hin und Her beim Spielertransfer, PiStB 2011, 130; KRAFT, Die Gelegenheitsverschaffung zur Vertragsverpflichtung von Berufssportlern im Inland, IStR 2011, 486; SCHLOTTER/DEGENHART, Besteuerung von Transferentschädigungen und Entgelten für Spielerleihen nach den JStG 2010, IStR 2011, 457.

Verwaltungsanweisungen: OFD Karlsruhe v. 15.6.2011 – S 230.3/9/19-St 136, juris FMNR 4b6070011, Gesetzliche Neuregelung der Entgelte für Spielerleihen und Transferentschädigungen.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g

a) Regelungsinhalt, Rechtsentwicklung und Bedeutung

Regelungsinhalt: Nr. 2 Buchst. g ergänzt den Katalog der beschränkt stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb um Einkünfte, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten.

Rechtsentwicklung:

► *Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 2009:* Nach BFH v. 27.5.2009 (I R 86/07, BStBl. II 2010, 120) zähl(t)en die im Rahmen einer (vorübergehenden) Spielerleihe vom abgebenden (Fußball-)Verein erhaltenen Ablösezahlungen nicht zu den von § 49 erfassten Einkünften (s. dazu näher Anm. 637a). Das BMF reagierte mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 7.1.2010, BStBl. I 2010, 44), den es jedoch im Hinblick auf die geplante gesetzliche Regelung in Nr. 2 Buchst. g mit BMF v. 15.7.2010 (BStBl. I 2010, 617) wieder aufhob und darin gleichzeitig die Nichtsteuerbarkeit von Ablösezahlungen beim (endgültigen) Spielertransfer für die Vergangenheit feststellte.

► *JStG 2010 v. 8.12.2010* (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Einführung der Neuregelung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g mit Wirkung ab VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 idF des BürgEntlG-KV v. 16.7.2009).

Bedeutung: Die Vorschrift begründet erstmalig eine beschränkte StPflcht für Einkünfte aus Transfergeschäften im Profi-Sportbereich, die im Rahmen eines Gewerbebetriebs ohne inländ. BS erzielt werden. Dies betrifft sowohl Fälle der vorübergehenden Spielerleihe als auch des endgültigen Spielertransfers. Voraussetzung ist, dass die Gesamteinnahmen des ausländ. (abgebenden) Vereins die Freigrenze von 10000 € übersteigen. Grund für die Neuregelung ist, dass an ausländ. Vereine im Zusammenhang mit der Verpflichtung von Sportlern geleistete Transferentschädigungen (aufgrund des verbandsstatutarisch vorgegebenen Ablaufs der Erteilung einer Spielerlaubnis) nicht unter die übrigen in § 49 gere-

637

gelten – und insbes. nicht von Abs. 1 Nr. 6 erfassten – Tatbestände fallen (s. BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120, sowie Anm. 637a) und damit bislang nicht stbar waren. Der Anwendungsbereich der Regelung ist durch DBA weitgehend eingeschränkt (s. Anm. 637b). Praktische Relevanz dürfte nur für ausländ. Vereine in Staaten bestehen, mit denen Deutschland derzeit kein DBA abgeschlossen hat (insbes. Brasilien).

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

637a aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des § 49

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a: Nr. 2 Buchst. a geht Nr. 2 Buchst. g vor. Besteht eine BS im Inland oder ist ein stV bestellt, sind alle gewerblichen Einkünfte, die diesen zuzurechnen sind, inländ. Einkünfte, und zwar unabhängig davon, ob (auch) die Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 Buchst. g (zB Überschreiten der Freigrenze) erfüllt werden.

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d: Nr. 2 Buchst. d erfasst gewerbliche Einkünfte aus sportlichen Darbietungen oder deren Verwertung im Inland und bezieht sich somit auf die konkrete Tätigkeit des Sportlers (als „Darbietung“). Nr. 2 Buchst. g greift demgegenüber zeitlich früher ein: Es geht nicht um die Verwertung der konkreten Tätigkeit eines Sportlers, sondern um die vorangehende Verschaffung der (arbeits-)rechtl. Möglichkeit, einen ausländ. Sportler in Deutschland zu verpflichten, damit dieser sportliche Darbietungen erbringen kann (vgl. BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 [122]).

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 6: Nr. 6 erfasst Einkünfte aus VuV (§ 21), wenn der Gegenstand der Einkünfteerzielung einen bestimmten Inlandsbezug aufweist, zB die zeitlich begrenzte Überlassung von (beim Überlassenden eigenständig fortbestehenden) Rechten. Ein endgültiger „Spielertransfer“ kann von vornherein nicht unter Nr. 6 fallen. Dies gilt auch für die „Spielerleihe“: Im Bereich der nationalen und internationalen Verbandsregeln wird die „Leihe“ eines Spielers mit seinem endgültigen Vereinswechsel (Transfer) idR gleichbehandelt (bei Fußballvereinen: Art. 10 FIFA-Reglement bezüglich Status und Transfer von Spielern [2012]). Der abgebende Verein verzichtet endgültig („Spielertransfer“) oder für eine bestimmte Dauer („Spielerleihe“) auf die ihm bislang (aufgrund der bisherigen arbeitsvertraglichen Bindung) zustehenden „Rechte“ am Spieler (konkret: das Recht, für den Spieler eine Spielerlaubnis zu beantragen). Ohne den Verzicht des abgebenden Vereins könnte der übernehmende Verein zB nach den FIFA-Regeln eine Spielerlaubnis nicht beantragen. Die bisherige Spielerlaubnis wird weder übertragen noch überlassen. Das Recht auf Einsatz des Spielers entsteht vielmehr beim aufnehmenden Verein neu. Es bleibt also kein Recht beim abgebenden Verein zurück, das dem inländ. Verein zur Nutzung überlassen werden könnte (vgl. BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 [122]). Damit ist bei Spielerleihen und Spielertransfers im Rahmen der genannten Verbandsregeln nicht Nr. 6, sondern ausschließlich Nr. 2 Buchst. g einschlägig. Eine Überschneidung von Nr. 6 und Nr. 2 Buchst. g ist bei Sportarten denkbar, die nicht den genannten Verbandsregeln unterliegen, dh. wenn der abgebende ausländ. Verein nicht auf seine Rechte am Spieler verzichten muss, sondern seine (fortbestehenden) Rechte an einen inländ. Verein überlässt (vgl. HEGGER, jurisPR-SteuerR 36/2009, Anm. 3, D.). In diesem Fall ist Nr. 2 Buchst. g uE als lex specialis gegenüber Nr. 6 vorrangig; es gilt die Freigrenze von 10 000 €, so dass auch der nicht über 10 000 € hinausgehende Betrag keiner Besteuerung nach Nr. 6 unterliegt.

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 9: Nr. 9 erfasst bestimmte sonstige Einkünfte iSv. § 22 Nr. 3, ua. Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von im Inland genutzten gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren. Bei einer Spielerleihe oder einem Spielertransfer wird aber kein Recht zur Nutzung überlassen, sondern vielmehr darauf verzichtet. Der Verzicht auf ein Recht ist vom eng gefassten Tatbestand des Nr. 9 nicht erfasst (so ausdrücklich für die „Spielerleihe“ BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 [122]; s. auch HEGER, jurisPR-SteuerR 36/2009, Anm. 3, C.).

bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

637b

Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen: Regelungen in deutschen DBA gehen den Vorschriften des nationalen StRechts vor (§ 2 AO); wenn und soweit Nr. 2 Buchst. g eine beschränkte StPflicht begründet, kann das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund von DBA-Vorschriften beschränkt oder ausgeschlossen sein. Die gängigen DBA sowie die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA (s. Anm. 562) schließen ein deutsches Besteuerungsrecht für Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. g aus.

Art. 17 OECD-MA (Künstler und Sportler): Fast alle deutschen DBA sowie die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA (s. Anm. 562) enthalten entsprechend Art. 17 OECD-MA Regelungen für die Besteuerung von Sportlern, die Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen bei ausl. Sportlern ein Besteuerungsrecht zuweisen (vgl. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 OECD-MA Rn. 64 und 135; SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 17 Rn. 78 ff.; zu Ausnahmen vgl. HOLTHAUS, PiStB 2011, 130 [132]). Allerdings erfasst uE Art. 17 OECD-MA den in Nr. 2 Buchst. g geregelten Fall nicht. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA betrifft (lediglich) Einkünfte, die der Sportler selbst aus seiner persönlich – nicht notwendig berufsmäßig – ausgeübten Tätigkeit im Inland erzielt. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA enthält zwar eine Regelung für den Fall, dass eine andere Person Einkünfte durch die Tätigkeit eines Sportlers erzielt. Erfasst werden insbes. Fälle, in denen ein Sportler seine Einkünfte über eine Zwischengesellschaft bezieht. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA setzt aber ebenfalls einen (unmittelbaren) Bezug zu einer persönlich ausgeübten Tätigkeit des Sportlers voraus (vgl. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 OECD-MA Rn. 116). Daran fehlt es uE in den Fällen von Nr. 2 Buchst. g, da dieser bereits im Vorfeld, dh. bei der Verschaffung der Gelegenheit, einen (Berufs-)Sportler zu verpflichten, ansetzt und es auf die (spätere) tatsächliche Ausübung der sportlichen Tätigkeit im Inland nicht (mehr) ankommt (so auch SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 17 Rn. 63).

Art. 12 OECD-MA (Lizenzgebühren): Fast alle deutschen DBA sowie die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA (s. Anm. 562) enthalten entsprechend Art. 12 OECD-MA Regelungen für die Besteuerung von Lizenzgebühren (vgl. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 OECD-MA Rn. 29 ff.; BOZZA-BODDEN in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 12 Rn. 147 ff.), die Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen ein Besteuerungsrecht oder ein Recht zur Erhebung von Quellensteuer auf Lizenzentnahmen einräumen. Von Art. 12 OECD-MA erfasst werden Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung ua. von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen. Die unter Nr. 2 Buchst. g fallenden Einkünfte sind uE idR keine Lizenzgebühren iSv. Art. 12 OECD-MA: Bei einer

Spielerleihe oder einem Spielertransfer wird – auf Grundlage der anwendbaren Verbandsregeln – typischerweise kein Recht zur Nutzung überlassen, sondern vielmehr darauf verzichtet (s. Anm. 637a).

Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne): Unter Nr. 2 Buchst. g fallende Einkünfte sind uE idR Art. 7 OECD-MA zuzuordnen. Dabei fingiert Nr. 2 Buchst. g keine gewerblichen Einkünfte, sondern setzt das Bestehen der Merkmale eines Gewerbebetriebs, in dessen Rahmen diese Einkünfte erzielt werden, voraus. Nur eine originär gewerbliche (und Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. g umfassende) Tätigkeit iSv. § 15 Abs. 2 kann uE Unternehmensgewinne gem. Art. 7 OECD-MA begründen (vgl. auch BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, BFH/NV 2010, 1554). Das inländ. Besteuerungsrecht für Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. g wird allerdings aufgrund geltender, Art. 7 OECD-MA entsprechender DBA-Bestimmungen weitgehend eingeschränkt, da diese idR eine in Deutschland belegene BS, der die entsprechenden Einkünfte (tatsächlich) zuzuordnen sind, voraussetzen. Nr. 2 Buchst. g ist dann nicht einschlägig, sondern wird von Nr. 2 Buchst. a verdrängt (s. Anm. 637a).

637c c) Verfahrensfragen

Aus dem ebenfalls durch das JStG 2010 neu gefassten § 50a Abs. 1 Nr. 3 ergibt sich, dass zwei unterschiedliche Besteuerungsverfahren Anwendung finden, je nachdem, welche Variante des (an sich einheitlich formulierten Tatbestands des „Verschaffens der Gelegenheit, einen Berufssportler im Inland zu verpflichten“ vorliegt. Bei einer Verpflichtung „über einen begrenzten Zeitraum“ (Spielerleihe) greift das StAbzugsverfahren; in den übrigen Fällen (dh. bei einem endgültigen Spielertransfer) gilt das Veranlagungsverfahren. Zur Abgrenzung s. § 50a Anm. 60; OFD Karlsruhe v. 15.6.2011, Rn. 2; SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 (462 f.).

Steuerabzug bei Spielerleihe: Die Besteuerung erfolgt im Wege des abgeltenden StAbzugs (§ 50 Abs. 2 iVm. § 50a Abs. 1 Nr. 3), wenn es sich um eine zeitlich befristete Verpflichtung des Sportlers handelt, dh. wenn der Sportler nach einem festgelegten Zeitraum wieder beim ursprünglich abgebenden Verein/Verband oder bei einem anderen Verein/Verband eingesetzt werden soll (auf die tatsächliche Rückkehr des Sportlers nach dem anfänglich vereinbarten Zeitraum kommt es nicht an, BTDrucks. 17/2249, 101); zum Sonderfall der Optionsverträge s. OFD Karlsruhe v. 15.6.2011, Rn. 2. Die Antrags-Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ist nicht zulässig. Der StAbzug beträgt 15 % der Einnahmen und hat abgeltende Wirkung. Ein Abzug von WK/BA ist ausgeschlossen (vgl. § 50a Abs. 3 Satz 1); zu Einbehalt und Abführung durch den Schuldner der Vergütungen sowie zur Haftung des Gläubigers (Steuerschuldners) für Einbehalt und Abführung vgl. § 50a Abs. 5.

Veranlagung bei Spielertransfer: Im Fall eines (endgültigen) Transfers des Sportlers zu einem inländ. Verein ist kein StAbzug nach § 50a vorzunehmen; der beschränkt stpfl. abgebende Verein wird mit seinen Einkünften vielmehr zur KSt veranlagt, eine abgebende natürliche Person ggf. zur ESt. Das Gesetz und die Materialien enthalten keine konkreten Hinweise zur Ermittlung der stpfl. Einkünfte des ausländ. Vereins. Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze des § 50 Abs. 1 Satz 1, dh. BA/WK, die mit den Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können abgezogen werden (s. § 50 Anm. 25 ff.). Zum Umfang des Abzugs kann uE auf die Prinzipien zurückgegriffen werden, die bei Spielertransfers im Inland gelten: Beim abgebenden Verein ist zur Ermittlung des stpfl. Gewinns aus der Übertragung des Rechts, für den Spieler eine

Spielerlaubnis zu beantragen, der erzielte Veräußerungserlös (Transferentschädigung) abzüglich hiermit zusammenhängender Veräußerungskosten (insbes. Zahlungen an Agenten und Investoren [aus Investorenbeteiligungen an Spielertransferrechten]) dem (Rest-)Buchwert der AK des Rechts, für den Spieler eine Spielerlaubnis zu beantragen, gegenüberzustellen (s. KÜTING/STRAUSS/TESCHE, DStR 2010, 2646); vgl. zur Ermittlung der AK im Zusammenhang mit einer Spielerlaubnis bei entgeltlich und selbstgeschaffenen Spielerwerten RADE/STOBE, DStR 2009, 1109.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

638

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: vgl. im Einzelnen Anm. 144 ff.

Die erzielt werden: Mangels einer Einschränkung auf bestimmte Stpfl. sind Adressaten insbes. ausländ. Vereine, ggf. aber auch ausländ. natürliche Personen.

b) Verschaffung der Gelegenheit zur Verpflichtung

638a

Der Gesetzeswortlaut bringt durch die Formulierung „Gelegenheit“ eine Unschärfe mit sich. Ziel war es laut Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 17/2249, 100), die Steuerbarkeit nicht an die Übertragung eines Rechts bzw. den Fortbestand eines Rechts zu knüpfen, sondern dem Umstand Rechnung zu tragen, dass nach den nationalen und internationalen Regelungen der Sportlertransfer unterschiedlich ausgestaltet werden kann.

Steuerbar sind dabei uE insbes. Entschädigungszahlungen an einen ausländ. Verein für den vorübergehenden (Spielerleihe) oder endgültigen (Spielertransfer) Verzicht auf das Recht, für den Spieler eine ausländ. Spielerlaubnis zu beantragen oder weiterhin zu nutzen, und Zahlungen an einen ausländ. Verein für das Recht, für einen Spieler (trotz Fortbestehens einer ausländ. Spielerlaubnis) im Inland eine Spielerlaubnis zu beantragen. Nach Auffassung der FinVerw. schließt dies uE zutreffend auch Ausbildungsentschädigungen und Solidaritätszahlungen mit ein (OFD Karlsruhe v. 15.6.2011, Rn. 1).

Voraussetzung ist jeweils, dass es dem inländ. Verein durch die Maßnahmen des ausländ. Vereins ohne Weiteres ermöglicht wird, eine neue Spielerlaubnis für den Sportler zu erhalten sowie eine entsprechende (arbeits-)vertragliche Bindung mit dem Sportler einzugehen. Aufgrund des weit gefassten Gesetzeswortlauts ist uE unerheblich, wer die Vergütung zahlt. Dies wird idR der aufnehmende Verein, kann aber auch ein Dritter sein. Unerheblich ist uE ferner, ob der ausländ. Spieler tatsächlich zum inländ. Verein wechselt und ob oder inwieweit er dort eingesetzt wird.

Nicht steuerbar sind Vergütungen für (fehlgeschlagene) Vorbereitungsmaßnahmen (zB für die bloße Herstellung/Vermittlung von Kontakten oder die Herstellung der Verhandlungsbereitschaft der ausländ. Vereine/Verbände). Diese können aber Teil der Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. g sein, wenn die Maßnahmen tatsächlich zum angestrebten Erfolg (dh. dem Spielertransfer/der Spielerleihe) führen. Nicht von Nr. 2 Buchst. g erfasst sind uE jedoch Zahlungen an den Sportler (sog. Handgelder) im Zusammenhang mit dem Spielertransfer/der Spielerleihe. Ferner nicht erfasst sind uE Zahlungen, die lediglich anlässlich eines Spielertransfers/einer Spielerleihe gezahlt werden, wie zB Entgelte für Spielerberater (SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 [461]; aA KRAFT, IStR 2011,

486 [488]; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 65) oder für Spielervermittler (so auch OFD Karlsruhe v. 15.6.2011, Rn. 1; aA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 65).

638b **c) Vertragliche Verpflichtung eines Berufssportlers als solcher im Inland**

Berufssportler: Sportler ist nach weiter Auslegung derjenige, der eine körperliche oder geistige Tätigkeit ausübt, die um ihrer selbst willen, meist unter Anerkennung bestimmter Regeln und in eigens dafür bestimmten Organisationsformen, betrieben wird (STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 OECD-MA Rn. 13; vgl. auch SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 17 Rn. 35). Anders als Nr. 2 Buchst. d stellt Nr. 2 Buchst. g nicht auf „sportliche Darbietungen“ ab, die nur die körperliche Betätigung mit Wettbewerbscharakter erfassen (s. Anm. 530), so dass für Zwecke von Nr. 2 Buchst. g – zumindest theoretisch – auch geistige Tätigkeiten (wie Schach) als Sport gelten können. Die berufsmäßige Ausübung iSv. Nr. 2 Buchst. g setzt voraus, dass der Sport mit Einkünfte- bzw. Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, nicht jedoch, dass der Sportler selbst gewerblich (dh. selbständig) tätig ist; idR wird es zum Abschluss eines Arbeitsvertrags und damit zur Begründung einer (nichtselbständigen) Tätigkeit des Sportlers als ArbN des aufnehmenden Vereins/Verbands kommen.

Als solcher: Die vertragliche Verpflichtung des Berufssportlers muss sich auf eben diese Tätigkeit als Berufssportler beziehen, nicht hingegen auf die Ausübung einer anderen Tätigkeit (zB in beratender Funktion oder als Werbeträger) für den aufnehmenden Verein/Verband.

Vertragliche Verpflichtung im Inland: Ziel der Transaktion muss sein, dass der Sportler bei einem im Inland ansässigen Verein aufgrund vertraglicher Verpflichtung (in seiner Eigenschaft als Berufssportler) tätig wird. Ob es tatsächlich zum Vertragsabschluss mit dem Sportler kommt, ist uE unerheblich. Die Verschaffung der Gelegenheit, ihn unter Vertrag zu nehmen, reicht aus. Ferner ist uE unbeachtlich, wenn der Sportler trotz seiner Tätigkeit für den inländ. Verein/Verband in Deutschland keinen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt iSv. §§ 8, 9 AO begründet oder nach einem anwendbaren DBA nicht iSv. Art. 4 OECD-MA ansässig (und damit unbeschränkt stpfl.) ist bzw. wird. Der Ort des Vertragsschlusses ist uE ebenfalls unerheblich (LOSCHLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 64; aA SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 [462]; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 49d, die eine beschränkte StPflcht ablehnen, wenn die Verpflichtung im Ausland eingegangen und der Sportler im Inland [nur] eingesetzt wird).

638c **d) Überschreiten der Freigrenze von 10000 €**

Die Grenze von 10000 € ist als Freigrenze ausgestaltet, dh., die Einkünfte sind in vollem Umfang stbar, wenn die Gesamteinnahmen des ausländ. Stpfl. 10000 € übersteigen. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 17/2249, 100) ist eine Prüfung pro Transfergeschäft vorzunehmen; dabei sind sämtliche Vergütungen zusammenzurechnen, die über den gesamten Einsatz des Sportlers (dh. auch über mehrere Wj.) an den abgebenden Verein entrichtet werden. Einnahmen in Geld oder Geldeswert sind uE zu berücksichtigen. Durch Verwendung des Begriffs „Einnahmen“ statt „Einkünfte“ kommt zum Ausdruck, dass es nicht auf den Saldo von Einnahmen und Ausgaben, sondern ausschließlich auf die Summe der (positiven) Einnahmen ankommt. Der in BTDrucks. 17/2249, 100, angeführte Grund für die Einführung der Freigrenze

(„Ausnahme von Vergütungen im Amateursportbereich“) ist widersprüchlich, da Nr. 2 Buchst. g ohnehin auf Berufssportler beschränkt ist. Die Freigrenze stellt uE lediglich anhand der Höhe der Zahlung die Vermutung auf, dass es sich bei geringen Beträgen um den Bereich des – nach dem erklärten gesetzgeberischen Ziel – von der StPflcht auszunehmenden „Amateursports“ handelt.

Einstweilen frei.

639

XI. Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 3)

Schrifttum: NIEDNER, Die Behandlung der Einkünfte aus Arbeit im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Diss., Köln 1967; WENZEL, Besteuerung von Zahlungen an Nichtansässige für selbständige Arbeit, Deutscher Nationalbericht für den IFA-Kongreß 1982, CDFI, Vol. LXVIIb, Deventer 1982, 115; GÖRL, Die freien Berufe im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, München 1983; BARANOWSKI, Besteuerung der Honorare von Interviewpartnern in Talkshows, Anm. zu BFH-Beschl. v. 21.4.1999, IWB 1999, Fach 3a Gr. 1, 821.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 680 (Verwertung), in Anm. 690 (Sozietäten) sowie vor § 18 Anm. 8.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3

a) Rechtsentwicklung

640

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Einführung des Tatbestands der inländ. Ausübung.

NotVO v. 8.12.1931 (RGBl. I 1931, 699 [736]): Einführung des Verwertungstatbestands.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Abs. 1 Nr. 3 bekam seinen heutigen Platz und einen bis einschl. VZ 2003 geltenden Wortlaut; vgl. auch BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372.

StÄndG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Erweiterung der Regelung um Einkünfte, „für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine BS unterhalten wird“, ab VZ 2004 s. Anm. 690 ff.

b) Bedeutung

641

Rechtssystematische Bedeutung:

► *Beschränkte Steuerpflicht:* Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind dann inländ. Einkünfte, wenn sie durch Ausübung oder Verwertung im Inland oder durch Unterhalten einer inländ. festen Einrichtung oder BS einen Bezug zu Deutschland haben. Sind die Voraussetzungen von Abs. 1 Nr. 3 erfüllt, liegen die beschränkte StPfl. auslösende inländ. Einkünfte vor. Auf Antrag kann die unbeschränkte StPfl. gewählt werden, wenn (ua.) die Einkünfte mindestens zu 90 % der deutschen ESt unterliegen (§ 1 Abs. 3).

► *Inlandsbezug:* Er entspricht grds. dem bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4). Seit VZ 2004 kann alternativ auch bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit auf den Inlandsbezug durch Unterhalten einer festen Einrichtung oder BS zurückgegriffen werden. Hierdurch erfolgte eine drastische Ausdehnung der Anknüpfungsmomente, denn nunmehr erfolgt die Besteuerung selbständig Tätiger sowohl nach den Tatbestandsvoraussetzungen für nichtselbständige als auch nach denen für gewerbliche Einkünfte.

Rechtspraktische Bedeutung: Die Anwendung von Abs. 1 Nr. 3 wird durch die deutschen DBA erheblich eingeschränkt, s. Anm. 642 ff.

Verfassungsmäßigkeit: Gegen die Besteuerung beschränkt. stpfl. selbständig Tätiger bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken; vgl. allgemein auch Anm. 10 bzw. Vor §§ 1, 1a Anm. 31 f.

Vereinbarkeit mit EU-Recht: Die Besteuerung beschränkt Stpfl., die nur Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten selbständigen Tätigkeit beziehen, ist kein Verstoß gegen den EU-Vertrag (EuGH v. 26.1.1993 – C-112/91, Slg 1993, I-429-472). Vgl. auch Anm. 11; Vor §§ 1, 1a Anm. 35 ff., § 1 Anm. 230 ff., § 18 Anm. 9 sowie § 1a Anm. 1 ff.

642 c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften und unbeschränkter Steuerpflicht:

- ▶ *Vorrang gegenüber anderen inländischen Einkünften:* Siehe Anm. 30.
- ▶ *Verhältnis zu anderen Einkunftsarten:* Siehe Anm. 5. Es existieren keine Besonderheiten; vgl. daher allg. § 18 Anm. 16 ff.
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise):* Siehe Anm. 1200, zu Gewerbetreibenden s. Anm. 1250; zu KapGes. s. Anm. 660.
- ▶ *Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 und § 1a):* Es besteht eine Optionsmöglichkeit zur unbeschränkten StPflcht für Stpfl., die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, deren Einkünfte jedoch ganz überwiegend der deutschen ESt unterliegen; s. Vor §§ 1, 1a Anm. 5 ff., § 1 Anm. 255 ff. sowie § 1a Anm. 1 ff.

Verhältnis zu Billigkeitsregelungen nach § 50 Abs. 4: In bestimmten Fällen erfolgt ein unilateraler Verzicht auf das deutsche Besteuerungsrecht nach § 50 Abs. 4 (s. auch § 50 Anm. 450 ff.).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

- ▶ *In den deutschen DBA* werden die Besteuerungsrechte bei Einkünften aus selbständiger Arbeit – entsprechend dem OECD-MA – in mehreren Artikeln geregelt. Neben Art. 14 OECD-MA 1977 bzw. Art. 7 ab OECD-MA 2000 sind diesen Vorschriften vorgehende Sonderregeln für Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA), Künstler (Art. 17 OECD-MA) und Lizenzen, Zinsen und Dividenden (Art. 10-12 OECD-MA) zu beachten.
- ▶ *Das deutsche Muster-DBA* in Gestalt der „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ (BMF v. 22.8.2013 – IV B 2 - S 1301/13/10009, s. Anm. 562) behält für Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Grundstruktur des OECD-MA bei.
- ▶ *Selbständige Arbeit:* Da die deutschen DBA dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht nur einräumen, wenn für die Ausübung der selbständigen Tätigkeiten im Quellenstaat eine feste Geschäftseinrichtung (Art. 14 OECD-MA 1977) bzw. (ab OECD-MA 2000) eine BS (Art. 7 OECD-MA) zur Verfügung steht, entfällt die durch Abs. 1 Nr. 3 vorgesehene Besteuerung bei Verwertung im Inland immer und bei Ausübung im Inland dann, wenn dafür keine feste Einrichtung gewöhnlich zur Verfügung steht.
- ▶ *Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen:* Soweit die deutschen DBA dem Art. 16 OECD-MA folgen, schränken sie das Recht Deutschlands nicht ein, Aufsichtsratsvergütungen zu besteuern, die ein in dem anderen Vertragsstaat ansässiger Aufsichts- oder Verwaltungsrat von einem Unternehmen bezieht, das in Deutschland ansässig ist. Das Unterhalten einer festen Einrichtung oder ein bestimmter Tätigkeitsort werden nicht vorausgesetzt.

► *Künstler:*

Schrifttum: Siehe vor Anm. 500 und vor § 18 Anm. 101.

Künstler können nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA in dem Staat besteuert werden, in dem sie ihre Tätigkeit persönlich ausüben, ohne dass es darauf ankommt, ob sie dort über eine feste Einrichtung (OECD-MA 1977) oder BS (ab OECD-MA 2000) verfügen. Der Begriff ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff der künstlerischen Tätigkeit iSd. § 18.

► *Lizenzen, Dividenden, Zinsen:* Es besteht uU ein deutsches Besteuerungsrecht auch ohne feste Einrichtung (OECD-MA 1977) oder BS (ab OECD-MA 2000) nach anderen Artikeln.

► *Einschränkung der Höhe der Quellensteuer:* Soweit bei Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Quellensteuerabzug nach § 50a vorgesehen ist, kann dieser durch ein DBA eingeschränkt sein (s. § 50d Anm. 10).

Einstweilen frei.

643–653

d) Verfahrensfragen

654

Quellensteuereinbehalt mit abgeltender Wirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1; s. § 50 Anm. 120 ff.) erfolgt bei

- Einkünften aus inländ. künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhalten- den oder ähnlichen Darbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1; s. § 50a Anm. 30 ff.),
- Einkünften aus der inländ. Verwertung von im Inland ausgeübten Darbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 2; s. § 50a Anm. 45 ff.),
- Einkünften aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten (§ 50a Abs. 1 Nr. 3; s. § 50a Anm. 55 ff.),
- Aufsichtsratsvergütungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 4; s. § 50a Anm. 76 ff.).

Quellensteuersatz: Er beträgt grds. 15 % der Bruttoeinnahmen, bei Aufsichtsratsvergütungen 30 % (§ 50a Abs. 2 Satz 1, s. § 50a Anm. 90 ff.).

Steuerabzug vom Nettobetrag ist nur für Stpfl. aus EU-/EWR-Staaten möglich (§ 50a Abs. 3 Sätze 2 und 3, s. § 50a Anm. 108 f.). Der Abzugsteuersatz beträgt dann bei natürlichen Personen 30 % der Nettoeinnahmen bzw. bei juristischen Personen 15 % der Nettoeinnahmen (§ 50a Abs. 3 Satz 4).

Einstweilen frei.

655–659

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 3**a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)**

660

Definition: Durch Klammerzusatz wird für die Definition der Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf § 18 insgesamt verwiesen, so dass sich insoweit zwischen unbeschränkter und beschränkter StPfl. keine Abweichungen ergeben (vgl. im Einzelnen § 18 Anm. 50 ff.). Entsprechendes gilt für:

- die Dauer der Tätigkeit: § 18 Abs. 2, s. § 18 Anm. 288, und
- die Veräußerung von BV: § 18 Abs. 3, s. § 18 Anm. 290 ff. § 16 Abs. 4, auf den § 18 Abs. 3 Satz 2 ua. verweist, ist allerdings für beschränkt Stpfl. gem. § 50 Abs. 1 Satz 3 nicht anzuwenden. Die Veräußerung, Aufgabe oder Ent-

nahme müssen ihrerseits den Ausübungs- oder Verwertungstatbestand im Inland erfüllen (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 552).

Ausländische Kapitalgesellschaften können nach Auffassung des BFH „schlechterdings keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit“ erzielen (s. BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; best. durch BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511 mwN; s. zuletzt BFH v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise); s. BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; Nds. FG v. 4.7.1991 – VI-480/89, RIW 1991, 1055, rkr. Ebenso LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 541. Vgl. jedoch nach Tätigkeiten differenzierend Anm. 1251.

b) Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1)

661 aa) Inland

Inländische Einkünfte nach Nr. 3 Alt. 1 sind nur insoweit gegeben, als sich die Ausübung oder Verwertung der selbständigen Arbeit im Inland vollzieht. Dabei ist Inland iSv. § 1 Abs. 1 zu verstehen (s. § 1 Anm. 57).

662–669 Einstweilen frei.

bb) Ausübung der selbständigen Tätigkeit

670 (1) Ausübung

Die selbständige Tätigkeit muss im Inland ausgeübt werden oder worden sein. Subsidiär (s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372, mwN) tritt dazu die Verwertung im Inland (s. Anm. 680). Zum Verhältnis zwischen Ausübungs- und Verwertungstatbestand vgl. Anm. 685.

Keine Voraussetzungen sind:

► *Nachhaltigkeit der Ausübung*: Sie ist – im Gegensatz zu Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. 196 und 201 „Nachhaltigkeit“) – nicht vorausgesetzt. Abs. 1 Nr. 3 verweist durch Klammerzusatz auf § 18 in seiner Gesamtheit und damit auch auf § 18 Abs. 2, wonach auch Einkünfte aus einer nur vorübergehenden Tätigkeit stpfl. sind (vgl. § 18 Anm. 288). Auch lediglich gelegentliche Ausübung einer selbständigen Tätigkeit im Inland löst daher beschränkte StPflcht aus. Ebenso LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 73.

► *Vorhandensein einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung*: Anderes gilt bei Eingreifen eines DBA oder bei Vorliegen der Voraussetzungen für Nr. 3 Alt. 2 (s. Anm. 690 ff.).

Ausübung ohne physische Anwesenheit? Es könnte fraglich sein, ob das Tatbestandsmerkmal der „physischen Anwesenheit im Inland“ ohne Stütze im Gesetz von der Rspr. hinzugefügt worden ist. Nachdem der BFH wohl jetzt auch bei Geschäftsführern annimmt, dass ihre Arbeit dort erbracht wird, wo sie sich persönlich aufhalten, verbleibt als Beispiel für eine Ausübung ohne Anwesenheit nur der Einsatz von Mitarbeitern durch denjenigen, der die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt (s. auch LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 545). Zur Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte vgl. auch BFH v. 27.6.1985 – I R 22/81, BFH/NV 1985, 17. Zur internationalen Freiberufler-PersGes. vgl. Anm. 690 ff.

Ausübung durch „virtuelle“ Anwesenheit? Eine „Übermittlung“ der Ausübung zB mittels Videokonferenz oder anderer elektronischer Medien verlagert die persönliche Tätigkeit nicht ins Inland (vgl. STRUNK in KORN, § 49 Rn. 166).

(2) Ausübung einer Tätigkeit

671

Das Tätigwerden kann aktiver Natur sein, kann aber auch in einem Unterlassen bestehen. Unterbrechungen können nicht funktional der inländ. Ausübung zugerechnet werden; s. Anm. 737 (für ArbN).

(3) Ort der Ausübung

672

Ausübung am persönlichen Aufenthaltsort: Eine Tätigkeit wird dann im Inland ausgeübt, wenn der Stpfl. in Ausübung der Tätigkeit körperlich im Inland anwesend ist.

So bereits RFH v. 29.1.1935 – I A 244/32, RStBl. 1935, 759; ferner zB BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660; v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; v. 11.4.1990 – I R 82/86, BFH/NV 1991, 143; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 18.

Die Art der Tätigkeit beeinflusst den Ausübungsort (s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372). Er ist daher je nach Einzelfall zu bestimmen.

Einzelfälle:

- ▶ *Amateursportler:* Die Ausübung findet am Auftrittsort statt.
- ▶ *Anwalt:* Die Ausübung findet am Ort der Prozessvertretung oder Beratung statt. Zum Ausübungsort bei internationaler Sozietät s. Anm. 690 ff.
- ▶ *Arzt:* Die Ausübung findet am Ort einer Operation statt.
- ▶ *Erfindertätigkeit:* Die Ausübung findet dort statt, von wo aus der Erfinder seine Erfinderdee planmäßig verwirklicht (s. BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530; v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76). Stellt bei einem Erfinder die Ausübung von Rechten aus vergebenen Lizenzen schon für sich eine freiberufliche Tätigkeit dar, so wird die Tätigkeit dort ausgeübt, von wo aus der Stpfl. die Rechte aus den Lizenzverträgen geltend macht (BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; v. 11.4.1990 – I R 82/86, BFH/NV 1991, 143).
- ▶ *Filmschauspieler* übt seine Tätigkeit am Filmort aus (s. BFH v. 15.9.1971 – I R 202/67, BStBl. II 1972, 281). Bei ausländ. Filmort kommt Verwertung im Inland in Betracht; vgl. Anm. 681.
- ▶ *Freiberufler-Sozietät:* Die ehemals strittige Frage der Ausübungszurechnung wurde obsolet durch Einführung des alternativen Tatbestandsmerkmals der Unterhaltung einer inländ. festen Einrichtung oder BS in Nr. 3 Alt. 2 (vgl. Anm. 690 ff.).
- ▶ *Musiker* übt seine Tätigkeit am Konzertort aus.
- ▶ *Sich zur Verfügung halten:* Diese „Tätigkeit“ wird am Aufenthaltsort „ausgeübt“; s. BFH v. 9.9.1970 (I R 19/69, BStBl. II 1970, 867) zu nichtselbständiger Tätigkeit einer Filmschauspielerin und Anm. 740 „Rufbereitschaft“. Ebenso LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 73.
- ▶ *Technische Beratungstätigkeit* (s. BFH v. 22.3.1966 – I 65/63, BStBl. III 1966, 463) wird dort ausgeübt, wo unmittelbare Beratung, zB durch Telefon oder Schriftverkehr, erfolgt. Ausübung kann nach BFH v. 22.3.1966 (I 65/63, BStBl. III 1966, 463) wohl auch dort lokalisiert werden, wo die wesentlichen Vorarbeiten geleistet werden (s. BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660).

- ▶ *Unterlassen als Leistung*: Siehe Anm. 740 „Wettbewerbsverbot“.
- ▶ *Veräußerung oder Aufgabe einer inländischen Praxis*: Ausübung im Inland, vgl. BFH v. 12.10.1978 (I R 69/75, BStBl. II 1979, 64).
- ▶ *Verfassen eines Texts* (s. BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660: Liedertexte; v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372: Roman; v. 15.2.1990 – IV R 13/89, BStBl. II 1990, 621: schriftstellerische Tätigkeit in der ehemaligen DDR): Diese Tätigkeit wird dort ausgeübt, wo sich die schöpferische Leistung vollzieht, dh. die Texte tatsächlich verfasst, und nicht dort, wo sie gedanklich vorbereitet werden.
- ▶ *Vortragstätigkeit durch eine im Ausland ansässige Person* (R 49.2 Satz 1 EStR): Die Ausübung erfolgt am Vortragsort.
- ▶ *Wettbewerbsverbot*: Siehe „Unterlassen als Leistung“.

673–676 Einstweilen frei.

677 (4) Zeitpunkt der Ausübung

Grundsatz: Durch den ausdrücklichen Wortlaut („ausgeübt ... wird oder worden ist“) sind auch nachträgliche Einkünfte erfasst.

BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64: nachträgliche Einkünfte aus Praxisveräußerung; v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664 (666): Zahlungseingänge aus einer Leibrente, die aus einer in der Vergangenheit im Inland ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit als Erfinder herrührt; v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372: Verwertung von Filmrechten durch den Autor an einem in Inland 13 Jahre früher geschriebenen Roman; v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377: gleicher Grundfall wie BFH v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664.

Verwertung im Inland ausgeübter Tätigkeit: Bei Zusammentreffen von Ausübung und Verwertung verdrängt die Ausübung die Verwertung (s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372). Das heißt, bei späterer Verwertung handelt es sich um nachträgliche Einkünfte aus im Inland ausgeübter Tätigkeit. Erfolgt die Verwertung im Ausland, so entstehen keine inländ. nachträglichen Ausübungseinkünfte. Ebenso LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 76.

Veräußerung oder Aufgabe einer inländischen Praxis: Hierbei entstehen nachträgliche Einkünfte aus im Inland ausgeübter Tätigkeit (s. BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64).

Verlegung der Ausübung vom In- ins Ausland: Die Verlegung des Betriebs eines selbständig Tätigen unter Fortführung im Ausland führt nicht zur Annahme einer finalen Betriebsaufgabe, vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346, im Anschluss an die Aufgabe der „finalen Entnahmetherie“ durch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 (vgl. zu Letzterem jedoch Nichtanwendungserlass des BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671). Bei beschränkt Stpfl. sind ab dem Verlegungszeitpunkt inländ. Einkünfte nur noch als nachträgliche Einkünfte aus der früheren inländ. Ausübung (zB Realisierung im Inland gebildeter stiller Reserven) oder als Einkünfte aus inländ. Verwertung von im Ausland ausgeübter Tätigkeit möglich.

Witwe eines Freiberuflers: Bei fehlender eigener freiberuflicher Qualifikation entstehen eigene Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn sich die Tätigkeit auf eine – zeitlich begrenzte – Abwicklung beschränkt (s. BFH v. 11.4.1990 – I R 82/86, BFH/NV 1991, 143, unter Hinweis auf BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87,

BStBl. II 1989, 509 [510]; HARDT, RIW 1990, 769; § 49 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 24 Nr. 2).

Einstweilen frei.

678–679

cc) Verwertung der selbständigen Arbeit

Schrifttum nach BFH v. 12.11.1986 (I R 38/83, BStBl. II 1987, 377); v. 12.11.1986 (I R 320/83, BStBl. II 1987, 381); v. 12.11.1986 (I R 69/89, BStBl. II 1987, 379): SCHULZE ZUR WIESCHE, „Ausübung“ und „Verwertung“ im Inland als Anknüpfungspunkt der beschränkten Steuerpflicht, RIW 1987, 600.

(1) Verwertung

680

Subsidiär zum Ausübungstatbestand sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch dann inländ. Einkünfte, wenn die Arbeit im Inland verwertet wird oder worden ist. Zum Verhältnis von Ausübung und Verwertung vgl. Anm. 685.

Keine Voraussetzungen sind – wie bei Ausübung (s. Anm. 670) – die Nachhaltigkeit der Verwertung und das Vorhandensein einer BS oder festen Einrichtung.

Praktische Bedeutung: Durch die Subsidiarität der Verwertung zur Ausübung (s. Anm. 685) und durch das in DBA-Fällen fehlende Besteuerungsrecht (s. Anm. 642) ist sie eher gering.

(2) Verwertung einer Tätigkeit

681

Grundsätze (auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 16 ff.):

▶ *Eigene selbständige Arbeit:* Es muss sich um deren Verwertung handeln (s. BFH v. 16.12.1970 – I R 137/68, BStBl. II 1971, 200). Die Verwertung der selbständigen Arbeit eines anderen führt nicht zu inländ. Einkünften nach Abs. 1 Nr. 3, sondern nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder Buchst. d Nr. 6 oder 9.

▶ *Keine Verwertung einer im Inland ausgeübten Tätigkeit:* Siehe Anm. 685.

▶ *Verwertung durch zusätzliche Handlung im Inland:* Inländische Verwertung erfolgt bei Zuführung des Arbeitsergebnisses an Auftraggeber im Inland (vgl. zur nichtselbständigen Arbeit BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379; entsprechende Geltung für selbständige Arbeit, s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372).

▶ *Tätigkeit muss sich in einem verwertbaren Produkt oder Recht niederschlagen:* Dies ist notwendig, damit das Ergebnis einer Tätigkeit im Inland zugeführt werden kann. Ebenso LÜDICE in LADEMANN, § 49 Rn. 549; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 145. Beispiele: Urheberrechte, Kunstwerke.

Einzelfälle:

▶ *Anwalt:* Die Honorierung im Inland stellt keine Verwertung dar. Die Tätigkeit eines Anwalts erschöpft sich uE in der Ausübung, ohne dass ein selbständig verwertbares geistiges Produkt iSd. „Verwertungsrechtsprechung“ entsteht. Zu grenzüberschreitenden Sozietäten vgl. Anm. 690 ff.

▶ *Erfinder:* Verwertung erfolgt durch Lizenzvergabe (s. BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; R 49.2 Satz 2 EStR), nicht schon durch entgeltliche prozentuale Beteiligung an zukünftigen Lizenzerlösen und Patentverkäufen (FG Münster v. 11.8.1998 – 3 K 2113/94, EFG 1998, 1589, rkr.).

- ▶ *Filmschauspieler*: Verwertung seiner Tätigkeit erfolgt, soweit ein Urheberrecht besteht, am Sitz des Filmherstellers (s. BFH v. 15.9.1971 – I R 202/67, BStBl. II 1972, 281; v. 22.10.1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253; v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171; s. aber auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 106).
- ▶ *Medikamententest durch Prüfärzte*: Verwertung durchgeführter medizinischer Studien durch Vorlage der vertraglich vereinbarten Dokumentation an den inländischen Auftraggeber (s. FG München v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr.)
- ▶ *Schriftstellerische Tätigkeit*: Ihre Verwertung erfolgt dort, wo der Autor dem Verleger die Autorenrechte überlässt (idR Ort der Geschäftsleitung des Verlags). Irrelevant ist, wo das Buch hergestellt oder verkauft wird, denn dort erfolgt die Verwertung durch den Verleger; s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87.
- ▶ *Unterlassungsverpflichtung* erschöpft sich im Unterlassen, eine inländ. Verwertung ist nicht möglich (s. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 549).
- ▶ *Verkauf selbst geschaffener Kunstwerke* stellt (nach FG Ba.-Württ. v. 18.5.1978 – VI 154/74, EFG 1978, 546, rkr.; OFD Frankfurt/Main v. 14.03.2012 – S-2300 A-24-St 513, ESt-Kartei HE § 49 EStG Karte 4) eine Verwertung künstlerischer Tätigkeit dar. Kritisch, auch wegen der ungeklärten Frage, was der Zuführungsvorgang im Inland ist, LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 549 f.

682 (3) Ort und Zeitpunkt der Verwertung

Ort: Die Verwertung muss im Inland erfolgen (s. Anm. 661). Eine Verwertung im Ausland kann keine beschränkte StPflcht auslösen, auch wenn es sich um die Verwertung einer im Inland ausgeübten Tätigkeit handelt. Der selbständig Tätige verwertet im Inland, wenn sein Vertragspartner im Inland ansässig ist. Wie dieser das erworbene Produkt/Recht nutzt, lässt die Besteuerung des selbständig Tätigen unbeeinflusst (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87; ebenso WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 146). Zu Einzelfällen des Verwertungsorts bei ArbN vgl. Anm. 751.

Zeitpunkt: Durch den ausdrücklichen Wortlaut („verwertet wird oder worden ist“) sind auch nachträgliche Einkünfte aus inländ. Verwertung erfasst (glA WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 146).

683–684 Einstweilen frei.

685 dd) Verhältnis von Ausübung und Verwertung

Bedeutung: Die Unterscheidung ist bedeutsam bei Eingreifen eines DBA, da die deutsche Besteuerung regelmäßig bei bloßer Verwertung ausgeschlossen ist (s. Anm. 642). Zu Auswirkungen auf Steuerabzugssachverhalte vgl. § 50a Anm. 45 ff.

Vorrang der Ausübung: Das Besteuerungsmerkmal der Verwertung im Inland tritt immer hinter das der Ausübung im Inland zurück. Nur wenn eine Ausübung im Inland nicht gegeben ist, kommt subsidiär eine Verwertung im Inland in Betracht (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372).

Einzelfälle der Abgrenzung zwischen Ausübung und Verwertung:

► *Konzertmitschnitt*: Nach Ansicht der FinVerw. erfolgt eine Aufteilung mit idR 80 % Ausübung und 20 % Verwertung (s. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 87 Buchst. c). Zur Kritik vgl. nachstehend „Schallplattenaufnahmen in inländischen Studios“.

► *Schallplattenaufnahmen Tonaufnahmen in inländischen Studios*: Nach Auffassung der FinVerw. steht die Nutzungsüberlassung künstlerischer Urheberrechte im Vordergrund (s. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 87 Buchst. b und c), so dass keine Aufspaltung in ein Ausübungs- und ein Verwertungshonorar vorzunehmen ist. Ausnahme: Konzertmitschnitt. Zur Unaufteilbarkeit eines Entgelts für die Aufnahme auf einen Tonträger und dessen Vervielfältigung vgl. auch BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734 (737).

► *Kritik*: Durch die Entscheidung der Rspr. (s.o. „Vorrang der Ausübung“) für eine klare Subsidiarität verdrängt in jedem Fall die inländ. Ausübung die Verwertung sowohl bei Aufnahmen ohne als auch bei Aufnahmen mit öffentlichem Auftritt („Konzertmitschnitt“). Wie hier LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 559.

Einstweilen frei.

686–689

c) Einkünfte, für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2)**aa) Selbständige Alternative zu Einkünften aus Ausübung und Verwertung**

690

Selbständige Alternative: Das seit VZ 2004 geltende zusätzliche Anknüpfungsmerkmal des Unterhaltens einer festen Einrichtung oder BS (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2) lässt die Tatbestände der Ausübung und Verwertung (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1) unberührt und tritt als Alternative daneben.

Ausländische Gesellschafter einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft als Hauptanwendungsfall: Deren Gewinnanteil, der auf eine inländ. feste Einrichtung oder BS entfällt, unterliegt durch dieses Tatbestandsmerkmal der beschränkten StPflcht, was insbes. für grenzüberschreitend tätige freiberufliche PersGes., zB internationale Sozietäten von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Unternehmensberatern, Architekten, Ingenieuren oder Ärzten relevant ist.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 ermöglicht nun auch für die Gesellschafter der freiberuflichen PersGes. den Gleichlauf zum Abkommensrecht, da nach Abkommensrecht feste Einrichtungen bzw. BS der freiberuflichen PersGes. bzw. deren Einkünfte den Gesellschaftern unabhängig vom jeweiligen höchstpersönlichen Ausübungsort zugerechnet werden können (s. KRABBE, IStR 2000, 196). Vgl. zur str. Rechtslage vor Einführung von Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 zusammenfassend RADEMACHER-GOTTWALD in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 1683 ff., mwN.

Steuersubjektqualifikation ausländischer Sozietäten: Auch wenn ein ausländ. Rechtsgebilde im anderen Staat als intransparent (zB Osteuropa) angesehen wird oder eine Optionsmöglichkeit bezüglich der stl. Einordnung besteht (zB Belgien, Frankreich, USA), ist für deutsche Besteuerungszwecke die Einordnung nach deutschem StRecht maßgebend.

RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RStBl. 1930, 444; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354

– Tz. 1.2; v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Anhang 1, Tabellen 1 und 2; vgl. auch BMF-Schreiben zu einzelnen Ländern wie zB BMF v. 19.3.2004 – IV B 4-1301 USA-22/04, BStBl. I 2004, 411, zur US-LLC; s. auch § 2 KStG Anm. 42.

691 **bb) Feste Einrichtung oder Betriebsstätte im Inland**

Inland: Inländische Einkünfte nach Nr. 3 Alt. 2 sind nur insoweit gegeben, als für diese Einkünfte eine feste Einrichtung oder BS im Inland unterhalten wird. Dabei ist Inland iSv. § 1 Abs. 1 zu verstehen (s. § 1 Anm. 57).

Feste Einrichtung oder Betriebsstätte:

► *Feste Einrichtung* ist im inländ. StRecht nicht definiert. Der Begriff entstammt dem ehemaligen Art. 14 OECD-MA 1977. Wegen der Intention des Gesetzgebers, mit der Ergänzung des Abs. 1 Nr. 3 eine Anpassung des nationalen Besteuerungsrechts an das der DBA zu erreichen, ist „feste Einrichtung“ entsprechend dem früheren Verständnis von Art. 14 OECD-MA 1977 auszulegen.

► *Betriebsstätte:* Die Begriffsbestimmung erfolgt – wie auch in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a – nach § 12 Satz 1 AO (vgl. Anm. 190 ff.).

► *Feste Einrichtung vs. Betriebsstätte:* Trotz fehlender inhaltlicher Unterschiede erfolgte die abkommensrechtl. Unterscheidung beider Begriffe nur zwecks Abgrenzung gewerblicher und selbständiger Tätigkeiten (vgl. OECD-MK 1977 zu Art. 14 OECD-MA 1977 Anm. 4). Mangels anderer Auslegungshilfen war der Begriff der festen Einrichtung nach Art. 14 OECD-MA 1977 daher nach den Kriterien der BS-Generalklausel nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA auszulegen. Diese entspricht inhaltlich der des § 12 Satz 1 AO. Im Ergebnis ist die „feste Einrichtung“ als alternatives Tatbestandsmerkmal somit entbehrlich.

692 Einstweilen frei.

693 **cc) Einkünfte, für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird**

Verknüpfung Einkünfte/feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte: Die Formulierung soll verdeutlichen, dass die feste Einrichtung bzw. BS durch ihre Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit zum inländ. Anknüpfungspunkt für die beschränkte StPflcht wird. Zur ähnlichen Problematik bei Einkünften nach Nr. 2 Buchst. a s. Anm. 201.

Zurechnung der von der Personengesellschaft verwirklichten Tatbestandsmerkmale: Die von der freiberuflichen PersGes. verwirklichten Tatbestandsmerkmale sind den Gesellschaftern zuzurechnen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Dies schließt die Zurechnung sämtlicher Büros der PersGes. als feste Einrichtungen bzw. BS der Gesellschafter ein. AA für DBA-Zwecke BELLSTEDT, IStR 1995, 361 (364): Zurechnung der Kanzleiräume „letztlich ... Tatfrage“.

Keine Attraktivkraft: Die Formulierung ermöglicht keine Ausdehnung der beschränkten StPflcht auf Einkünfte, für deren Erzielung die vorhandene feste Einrichtung bzw. BS nicht unterhalten wird.

694–695 Einstweilen frei.

3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

696

Teilweise Quellensteuereinbehalt: Siehe § 50a Anm. 12 ff.

Gewinnzurechnung zur festen Einrichtung oder Betriebsstätte erfolgt nach den Gewinnzuordnungsgrundsätzen für BS, vgl. Anm. 240 ff.

Aufteilung einheitlicher Einnahmen ist notwendig bei:

▶ *Ausübung oder Verwertung der selbständigen Tätigkeit nicht nur in Deutschland*, zB weil für die internationale Tournee eines Künstlers ein einheitliches Honorar gezahlt wird. Zu Aufteilungsgrundsätzen s. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513 (Verhältnis der vereinbarten Tätigkeitstage in Deutschland zu den Gesamttätigkeitstagen).

▶ *Zuordnung zu unterschiedlichen (inländischen) Einkunftsbestandteilen:* Eine weitere Aufteilung kann wegen unterschiedlicher Quellensteuersätze oder nur teilweiser Quellensteuerpflicht nötig sein. Ist die Aufteilung problematisch, kann die Gesamtvergütung den sonstigen Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 9 zugeordnet werden (s. R 49.3 Abs. 3 EStR). Zum Verhältnis der Einnahmen aus Ausübung zu solchen aus Verwertung vgl. Anm. 685.

▶ *Gesamthandsgemeinschaften mit inländischem Betrieb:* Zurechnung der anteiligen Einkünfte auf die Gesellschafter der freiberuflichen PersGes. nach Gewinnverteilungsabrede des Gesellschaftsvertrags (zB Quotenmethode, Umsatzmethode, Punkte-Methode, Profit-Center-Methode) unter zusätzlicher Berücksichtigung der Ergebnisse von Ergänzungs- und Sonderbilanzen.

▶ *Mehrere Beteiligte ohne inländischen Betrieb:* Siehe BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89, BStBl. II 1992, 185.

Einstweilen frei.

697–699

XII. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Inlandsbezug nach § 19 (Abs. 1 Nr. 4)

Schrifttum: DAUTZENBERG, Vereinbarkeit von DBA und EG-Vertrag am Beispiel der Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte, DB 1997, 1354; KRAMER, Arbeitnehmerbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, IWB 1998, Fach 10 Gr. 2, 1343.

Siehe auch Schrifttum in Anm. 702, 735, 740, 746 sowie vor Anm. 775, 785 und 790.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4**a) Von Nr. 4 erfasste Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

700

Abs. 1 Nr. 4 erfasst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (s. Anm. 730) von nicht im Inland ansässigen ArbN, soweit diese

- nach Nr. 4 Buchst. a (s. Anm. 732 ff.):
 - im Inland tätig sind und daraus Einkünfte beziehen,
 - im Inland früher tätig waren und daraus nachträgliche Einkünfte beziehen (Ruheständler, Betriebspensionäre) oder
 - im Ausland tätig waren, das Ergebnis ihrer Arbeit aber im Inland verwertet wird oder worden ist,
- nach Nr. 4 Buchst. b (s. Anm. 760 ff.) im Rahmen des inländ. öffentlichen Dienstes tätig sind oder waren,

- nach Nr. 4 Buchst. c (s. Anm. 775 ff.) als Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist für eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland tätig sind oder waren,
- nach Nr. 4 Buchst. d (s. Anm. 785 ff.) eine Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses erhalten, soweit die aus dem aufgelösten Dienstverhältnis erzielten Einkünfte der inländ. Besteuerung unterlegen haben,
- nach Nr. 4 Buchst. e (s. Anm. 790 ff.) im internationalen Luftverkehr an Bord eines Luftfahrzeugs tätig sind, das von einem Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung betrieben wird.

701 b) **Rechtsentwicklung**

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGL. I 1920, 359): Siehe Anm. 2; Regelung noch ohne Verwertungstatbestand und ohne Unterscheidung zwischen Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 189): Siehe Anm. 2.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Siehe Anm. 2; erstmalige Einbeziehung der Verwertung von nichtselbständiger Arbeit im Inland.

EStG 1958 v. 23.9.1958 (BGBl. I 1958, 672; BStBl. I 1958, 661): Redaktionelle Änderungen der Kassenstaatsklausel bezüglich „Deutsche Bundesbahn“ und „Deutsche Bundesbank“.

Eisenbahnneuordnungsg v. 27.12.1993 (BGBl. I 1993, 2378; BStBl. I 1994, 136): Redaktionelle Änderung der Kassenstaatsklausel bezüglich „Bundeseisenbahnvermögen“.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Präzisierung der Kassenstaatsklausel, anwendbar ab VZ 1997.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Neufassung sowie Ergänzung um Buchst. c (Geschäftsführer), anwendbar ab VZ 2002.

StÄndG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Ergänzung um Buchst. d (Entlassungsabfindungen), anwendbar ab VZ 2004.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Ergänzung um Buchst. e (Flugpersonal), anwendbar ab VZ 2007.

702 c) **Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht**

Rechtssystematische Bedeutung: Nach § 1 Abs. 4 sind beschränkt Stpfl. nur mit ihren inländ. Einkünften iSd. § 49 stpfl. Nr. 4 umschreibt abschließend das StObjekt hinsichtlich der nichtselbständigen Arbeit. Nur soweit ein Sachverhalt von dieser Vorschrift erfasst wird, entsteht überhaupt ein StAnspruch.

Rechtspraktische Bedeutung: Sie ist im DBA-Fall erheblich eingeschränkt, da deutsche DBA bei inländ. Tätigkeitsausübung idR einen Mindestaufenthalt voraussetzen und ein inländ. Besteuerungsrecht aufgrund bloßer Verwertung von nichtselbständiger Arbeit ausschließen (s. Anm. 704). Eine weitere Einschränkung resultiert aus der Wahlmöglichkeit der unbeschränkten StPflicht auf Antrag nach § 1 Abs. 3 (s. Anm. 704).

Wirtschaftliche Bedeutung: Diese nimmt angesichts zunehmender Mobilität von ArbN und sich öffnender Grenzen innerhalb Europas zu, und zwar insbes. für

- in Deutschland arbeitende, aber im Ausland wohnende und täglich pendelnde ArbN (sog. Grenzpendler);
- kurzfristig (idR für Wochen bzw. wenige Monate) nach Deutschland abgeordnete ausländ. ArbN, die meist auf Montage bzw. Baustellen, zT auch im Rahmen eines ArbN-Verleihs, im Inland tätig werden, soweit sie in Staaten ansässig sind, mit denen kein DBA besteht;
- im Ausland wohnende Angehörige des öffentlichen Dienstes, soweit sie nicht nach § 1 Abs. 2 oder 3 unbeschränkt stpfl. sind;
- im Ausland lebende Ruheständler mit ihren aus einer früheren inländ. Tätigkeit erdienten Betriebspensionen, soweit sie nicht in einem DBA-Staat ansässig sind, sowie Pensionäre des öffentlichen Dienstes;
- ArbN aus Staaten, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde, die, ohne im Inland tätig zu werden, das Ergebnis ihrer Arbeit im Inland verwerten;
- Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstände von Gesellschaften mit inländ. Geschäftsführung, die in Staaten ansässig sind, mit denen entweder kein DBA oder ein DBA mit Sonderregelung (zB Belgien, Dänemark, Japan, Österreich, Schweden, Schweiz) besteht;
- ArbN aus der Schweiz oder Staaten, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde, die Entschädigungen für die Auflösung eines Dienstverhältnisses erhalten, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländ. Besteuerung unterlegen haben;
- im Ausland ansässiges Bordpersonal von Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr von Unternehmen mit inländ. Geschäftsführung betrieben werden.

Verfassungsmäßigkeit: Es bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken gegen die Besteuerung beschränkt stpfl. nichtselbständig Tätiger; vgl. auch Anm. 10 bzw. Vor §§ 1, 1a Anm. 31 ff.

Vereinbarkeit mit EU-Recht:

Schrifttum: MORGENTHALER, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz – Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des Falles Werner, IStR 1993, 258; Sass, Anm. zu EuGH-Urteil v. 26.1.1993 – Rs. C-112/91 (Fall Werner), DB 1993, 361; Voss, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer – Zum Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH vom 14.4.1993 – I R 29/92, DB 1993, 1541.

Nr. 4 verstößt nicht gegen EU-Recht. Unzulässige Diskriminierungen bezüglich Art und Höhe der Besteuerung nach § 50 sind im Anschluss an das sog. Schumacker-Urteil des EuGH (v. 14.2.1995 – C-279/93, Slg 1995, I-225-268 = FR 1995, 224) durch Neufassungen von § 1 Abs. 3, § 1a sowie § 50 Abs. 4 Buchst. b seit VZ 1996 beseitigt.

Einstweilen frei.

703

d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

704

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

- ▶ *Allgemeine Abgrenzungsgrundsätze:* Siehe Anm. 30.
- ▷ *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:* Überlässt ein ArbN seinem ArbG ein im Rahmen seiner nichtselbständigen Arbeit entwickeltes Patent, Warenzeichen- oder sonstiges Urheberrecht zur Nutzung und erhält er hierfür im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses vom ArbG ein Nutzungsentgelt, so gehört

dieses wegen § 21 Abs. 3, der auch bei beschränkter StPflcht anzuwenden ist, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und nicht zu den Einkünften aus VuV (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372).

- ▷ *Isolierende Betrachtungsweise (Abs. 2)* hat im Bereich der nichtselbständigen Arbeit grds. keine Bedeutung (s. Anm. 1206); vgl. jedoch RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 336, mit Hinweis auf nachträgliche Einkünfte in Erbfällen.

Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht:

- ▶ *Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2):* Im Ausland stationierte deutsche Diplomaten sind trotz fehlender Ansässigkeit im Inland weiterhin unbeschränkt stpfl. (s. § 1 Anm. 157 ff.).

- ▶ *Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 und § 1a):* Es besteht eine Optionsmöglichkeit zur unbeschränkten StPflcht für Stpfl., die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, deren Einkünfte jedoch ganz überwiegend der deutschen ESt unterliegen (s. Vor §§ 1, 1a Anm. 4 ff., § 1 Anm. 255 ff., § 1a Anm. 5 ff.). Der Antrag nach § 1 Abs. 3 bzw. § 1a erlangt im Bereich der ArbN, insbes. für Grenzpendler, die größte wirtschaftliche Bedeutung.

Verhältnis zu § 34c und § 34d Nr. 5: Anders als bei Einkünften nach Abs. 1 Nr. 1–3 ist § 34c (StErmäßigung bei ausländ. Einkünften) bei beschränkt stpfl. ArbN gem. § 50 Abs. 3 nicht anzuwenden.

Verhältnis zu Billigkeitsregelungen nach § 50 Abs. 4: In bestimmten Fällen wird nach § 50 Abs. 4 unilateral auf das Besteuerungsrecht verzichtet (s. auch § 50 Anm. 450 ff.).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

- ▶ *Von Deutschland abgeschlossene DBA* regeln die Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – entsprechend dem OECD-MA – in mehreren Artikeln. Neben Art. 15 OECD-MA, der das Besteuerungsrecht für Arbeitsverhältnisse mit privatrechl. ArbG regelt, sind die Sonderregelungen für den öffentlichen Dienst (Art. 19 OECD-MA), Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA), für Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA) bzw. Studenten und Praktikanten (Art. 20 OECD-MA) zu beachten.

- ▶ *Das deutsche Muster-DBA* in Gestalt der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA v. 22.8.2013 (s. Anm. 562) enthält in Bezug auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keine materielle Abweichung von der Grundsystematik des OECD-MA.

- ▶ *Unselbständige Arbeit (Art. 15 OECD-MA):*

Schrifttum: DAUTZENBERG, Vereinbarkeit von DBA und EG-Vertrag am Beispiel der Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte, DB 1997, 1354; KAEFER, Kritische Anmerkung zur 183-Tage-Regelung nach der neuen Rechtsprechung des BFH, IStR 1997, 365; STRUNK, Die 183-Tage-Regelung im Abkommensrecht nach Änderung der Rechtsprechung, DStR 1997, 192; KRAMER, Arbeitnehmerbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, IWB 1998, Fach 10 Gr. 2, 1343; GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUDE/STARINGER (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003; MÖSSNER, Rechtsprechung des BFH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Jahr 2002, RIW 2003, 294.

Als Grundregel weist Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit dem Staat zu, in dem die unselbständige Arbeit tatsächlich ausgeübt wird (Arbeitsortprinzip). Damit steht Deutschland regelmäßig kein Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu, soweit die Tätigkeit im Inland lediglich verwertet wird. Das Arbeitsortprinzip

wird durch Art. 15 Abs. 2 OECD-MA grundlegend eingeschränkt, falls sich der ArbN nicht länger als 183 Tage im Inland aufhält, keinen inländ. ArbG hat und seine Vergütungen auch nicht durch eine inländ. BS des ArbG getragen werden.

► *Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA):*

Schrifttum: Siehe vor Anm. 500.

Unabhängig von der Aufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat gilt grds. das Arbeitsortprinzip. Der DBA-Künstlerbegriff ist nicht deckungsgleich mit dem iSd. § 18 (s. im Einzelnen SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 17 OECD-MA, Rn. 29).

► *Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA):* Nach deutschen DBA gebührt das Besteuerungsrecht von Betriebsrenten, Witwen- und Waisengeldern, Vorruhestandsgeldern und ähnliche Zahlungen aus einem früheren Arbeitsverhältnis grds. dem Wohnsitzstaat des Empfängers.

► *Öffentlicher Dienst (Art. 19 OECD-MA):* Für Vergütungen für geleistete Dienste sowie Ruhegehälter, die von einem Staat oder einer Gebietskörperschaft gezahlt werden, gilt grds. das Kassenstaatsprinzip, dh., das Besteuerungsrecht steht dem Staat zu, der als ArbG die Vergütungen gezahlt hat.

► *Gastprofessoren und -lehrer:* Soweit deutsche DBA abweichend vom OECD-MA Sonderregelungen für Lehr-, Vortrags- und idR auch Forschungstätigkeiten an Universitäten, Schulen, anderen Lehranstalten und Forschungseinrichtungen enthalten, gilt das Wohnsitzprinzip, dh., es erfolgt keine Besteuerung im Tätigkeitsstaat.

► *Studenten und Praktikanten (Art. 20 OECD-MA):* Ein deutsches Besteuerungsrecht für Unterhalts- und Ausbildungshilfen für im Inland studierende ausländ. Studenten und Praktikanten schließen die DBA idR aus.

Einstweilen frei.

705–724

e) Verfahrensfragen

725

Steuerabzug:

► *Lohnsteuerabzug:* Auch der Arbeitslohn aus beschränkt stpfl. nichtselbständiger Arbeit unterliegt gem. § 38 Abs. 1 dem LStAbzug, soweit er durch einen inländ. ArbG gezahlt wird. Seit VZ 2012 gilt für beschränkt stpfl. ArbN grds. das gleiche Abzugsverfahren wie für unbeschränkt stpfl. ArbN nach § 39b.

► *Abzug nach § 50a* erfolgt bei von Nichtselbständigen im Inland ausgeübten Darbietungen und deren inländ. Verwertung, wenn die Einkünfte nicht dem LStAbzug unterliegen (s. § 50a Anm. 21).

Abgeltung und Veranlagung:

► *Abgeltende Wirkung:* Der StAbzug hat nach § 50 Abs. 2 Satz 1 abgeltende Wirkung (s. § 50 Anm. 120 ff.).

► *Veranlagung:* Neben der bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen für alle beschränkt stpfl. ArbN bestehenden Verpflichtung zur Veranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a; s. § 50 Anm. 300 ff.) besteht für EU-/EWR-Staatsbürger, die in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind, die Möglichkeit einer Antragsveranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b; s. § 50 Anm. 320). Daneben ist unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 die Wahl der unbeschränkten StPflcht und damit die Durchführung der Veranlagung möglich.

Einstweilen frei.

726–729

730 **2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1)**

Definition: Durch Klammerzusatz verweist die Vorschrift auf den Begriff der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 insgesamt, so dass sich insoweit zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht keine Abweichungen ergeben; vgl. daher im Einzelnen § 19 Anm. 51 ff.

In- und ausländische Besteuerungsmerkmale: Für die Abgrenzung der beschränkt stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind Besteuerungsmerkmale unabhängig davon heranzuziehen, ob sie im Ausland oder im Inland gegeben sind. Die stl. Beurteilung erfolgt dabei ausschließlich nach den Vorschriften des inländ. StRechts (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 591; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 11).

731 Einstweilen frei.

3. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a)
732 **a) Inland**

Inländische Einkünfte nach Nr. 4 Buchst. a sind nur insoweit gegeben, als die nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird. Dabei ist Inland iSv. § 1 Abs. 1 zu verstehen (s. § 1 Anm. 57).

733–734 Einstweilen frei.

b) Ausübung der nichtselbständigen Arbeit
aa) Ausüben einer Tätigkeit
735 **(1) Tätigwerden**

Grundsatz: Ausüben iSd. Nr. 4 setzt ein persönliches Tätigwerden des ArbN im Inland voraus. Dieses kann aktiver oder passiver Natur sein. Passive Leistungen können ua. in der vertraglichen Verpflichtung zur Unterlassung bestimmter Handlungen oder zur Einhaltung eines Wettbewerbsverbots bzw. zur Rufbereitschaft bestehen.

Einzelfälle:
► Altersteilzeit:

Schrifttum: LIBUDDA/OTTO, International mobile Führungskräfte – keine Möglichkeit der Teilnahme an Altersteilzeitmodellen?, RIW 2002, 378.

Soweit die Tätigkeit in der aktiven Phase in Deutschland ausgeübt wird, erfolgt die Besteuerung nach allgemeinen Kriterien bei StFreiheit der Aufstockungsbeträge gem. § 3 Nr. 28. Die Behandlung des in der passiven Phase weitergezahlten Gehalts und der zugehörigen Aufstockungsbeträge ist jedoch fraglich. Das in der passiven Phase gezahlte Gehalt ist uE durch die in der aktiven Phase ausgeübte Tätigkeit erdient und unterliegt somit der beschränkten StPflcht; § 3 Nr. 28 ist anwendbar. Gegebenenfalls ist das deutsche Besteuerungsrechts durch die 183-Tage-Klausel gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA eingeschränkt.

► *Entlassungsabfindungen* werden gezahlt zur Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes und des damit einhergehenden Verlusts künftigen Arbeitsverdienstes. Sie sind daher Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis als solchem (vgl.

zB BFH v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 773). Eine formale Beziehung zur früher oder gegenwärtig ausgeübten Tätigkeit im Inland besteht jedoch nicht, denn Entlassungsabfindungen werden gerade nicht für die Ausübung, sondern aufgrund der Beendigung der Tätigkeit gezahlt. Sie gehören deshalb nicht zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 4 Buchst. a.

Vgl. FG Düss. v. 26.5.1977 – XI 155/72, EFG 1977, 590, rkr.; Hess. FG v. 21.8.1974 – I 249/72, EFG 1975, 11, rkr.; BFH v. 24.2.1988 – I R 143/84, BStBl. II 1988, 819 (DBA-Schweiz); v. 10.7.1996 – I R 83/95, BStBl. II 1996, 341 (DBA-Liberia); zur Nichtanwendung des letzteren Urteils auf DBA-Schweiz s. BMF v. 20.5.1997, BStBl. I 1997, 560; v. 28.8.2008 – I R 81/07, BStBl. II 2009, 632. Vgl. zustimmend LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 596, 601; aA RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 332. Vgl. auch BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 121.

▷ *Seit Veranlagungszeitraum 2004* gehören Entlassungsentschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 zu den inländ. Einkünften iSd. neu eingefügten Nr. 4 Buchst. d, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländ. Besteuerung unterlegen haben (s. Anm. 785 ff.).

▶ *Lohnfortzahlung im Krankheitsfall*: Da der ArbN während seines Krankenstands keine Tätigkeit iSd. Nr. 4 auszuüben verpflichtet ist und idR auch nicht ausübt, sind die vorstehenden Überlegungen sinngemäß anzuwenden (s. Anm. 737).

▶ *Urlaubsvergütungen, Urlaubsgeld*: Diesen Zahlungen liegt die Ausübung einer Tätigkeit zugrunde (s. Anm. 737).

▶ *Vorrubestandszahlungen*: Nach Auffassung der FinVerw. sollten Vorrubestandszahlungen (1995 ausgelaufen) an beschränkt Stpfl. der deutschen ESt unterliegen, da sie „letztlich Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist“, seien; vgl. BMF v. 15.11.1984 – IV B 6 – S 2340-11/84, BStBl. I 1985, 13; zust. RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 332. Unseres Erachtens sind sie jedoch wie Entlassungsabfindungen zu behandeln, denn sie werden wie diese gerade nicht für die Ausübung, sondern für die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt. So im Übrigen auch die FinVerw. früher, vgl. BMF v. 3.9.1984, BStBl. I 1984, 498. Wie hier auch LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 599.

(2) Dauer der Tätigkeit

736

Auf die Dauer der Tätigkeit kommt es nicht an (vgl. BFH v. 21.8.1985 – VI R 12/82, BStBl. II 1986, 64). Auch kurzfristige bzw. vorübergehende Tätigkeiten, zB die Erledigung eines einzelnen Auftrags (s. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479) oder das Überfliegen (s. BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319; v. 27.11.1992 – VI R 95/90, BFH/NV 1993, 365; v. 7.5.1993 – VI R 98/92, BFH/NV 1994, 91) bzw. Durchqueren des inländ. Territoriums (s. BFH v. 28.9.1990 – VI R 98/89, BStBl. II 1991, 363; v. 28.9.1990 – VI R 157/89, BStBl. II 1991, 86; v. 28.9.1990 – VI R 96/89, BFH/NV 1991, 146), können die Ausübung im Inland begründen.

(3) Unterbrechungen der Tätigkeit

737

Grundsatz: Unterbricht der ArbN seine Tätigkeit im Inland (auch kurzfristig), so fehlt es für die Zeit der Unterbrechung an der Ausübung im Inland. Eine funktionale Zuordnung der Unterbrechung zur Ausübung der Tätigkeit im Inland, wie sie im Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 1.12.1983 – IV B 6 - S 2293-50/83, BStBl. I 1983, 470) und in Verständigungsvereinbarungen mit anderen Staaten im Rahmen der 183-Tage-Klausel (zB mit Frankreich: BMF v. 3.4.2006 – IV B 6 - S 1301 FRA-26/06, BStBl. I 2006, 304) von der FinVerw.

sowie weiten Teilen des Schrifttums (vgl. zB WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 16 mwN) vertreten wird, ist uE für beschränkt Stpfl. nicht möglich; ebenso LÜDICE in LADEMANN, § 49 Rn. 598.

Dienstliche Unterbrechungen: Wird die Arbeitsausübung im Inland aufgrund dienstlicher Veranlassung, zB Dienstreise ins Ausland, unterbrochen, so steht der Unterbrechung eine Arbeitsausübung im Ausland gegenüber. Anteilige Einkünfte für solche dienstlichen Unterbrechungen sind aus den beschränkt stpfl. Einkünften nach Nr. 4 auszuschneiden.

Krankheit: Während der Krankheitsdauer wird keine nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt. Soweit Lohnfortzahlung für diese Zeit gewährt wird, gehört dieser Arbeitslohn uE nur dann zu den beschränkt stpfl. Einkünften, wenn er aufgrund einer arbeitsbedingten Erkrankung gezahlt wird und ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Arbeitsausübung im Inland gegeben ist. Dabei ist es unerheblich, wo sich der ArbN während der Krankheit aufhält.

Urlaub: In der Gewährung des bezahlten tariflichen Urlaubs ist ein Entgelt für die Ausübung der nichtselbständigen Arbeit während eines gesamten Urlaubsjahres zu sehen. Die auf den Urlaub entfallende Lohnfortzahlung sowie das Urlaubsgeld sind deshalb anteilig der Zeit der Ausübung im Inland zuzurechnen. Zur Aufteilung s. Anm. 795.

738 (4) Tätigwerden im Auftrag des Arbeitgebers

Die Ausübung der Tätigkeit im Inland hat im Rahmen des Dienstverhältnisses zu erfolgen und setzt somit eine ggf. auch konkludente Entsendung durch den ArbG voraus (vgl. BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319). Nimmt zB ein ArbN ohne bezahlte Freistellung und ohne Weisungsgebundenheit an den ArbG an einem inländ. Jahreskongress teil, so übt er insoweit keine Arbeit im Inland aus (vgl. Hess. FG v. 5.3.1991 – 9 K 9027/87, EFG 1991, 686, rkr.).

739 Einstweilen frei.

740 bb) Ort der Ausübung

Persönlicher Aufenthaltsort: Eine nichtselbständige Tätigkeit wird regelmäßig dort ausgeübt, wo sich der ArbN persönlich im Zeitpunkt der Ausführung seiner Tätigkeit befindet. Nach BFH v. 21.1.1983 – VI R 87/79, BStBl. II 1983, 224; v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479, soll es darauf ankommen, dass die Arbeiten nach Lage der Dinge allein an Ort und Stelle ausgeführt werden können. Dies ist uU missverständlich. Entscheidend ist uE allein der Ort, an dem die Arbeiten tatsächlich ausgeführt werden (vgl. FG Ba.-Württ. v. 30.11.1984 – IX 260/82, EFG 1985, 301, rkr.).

Keine funktionale Zuordnung: Nach BFH v. 2.8.1990 – VI R 98/89, BStBl. II 1991, 363; v. 2.8.1990 – VI R 157/89, BStBl. II 1991, 86; v. 2.8.1990 – IV R 96/89, BFH/NV 1991, 513; v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319, ist jede Tätigkeit hinsichtlich ihres Ausübungsorts gesondert zu beurteilen. Eine funktionale Zuordnung von sog. vorbereitenden bzw. Nebentätigkeiten zu einer Haupttätigkeit mit der Folge, dass die Nebentätigkeiten fiktiv dem Ort zugeordnet werden, an dem die Haupttätigkeit ausgeübt wird, ist nicht zulässig.

Keine Bedeutung des Orts der Lohnzahlung: Unerheblich ist der Ort, an dem der Arbeitslohn ausgezahlt wird (so bereits RFH v. 21.2.1934 – VI A

152/34, RStBl. 1934, 628). Insbesondere setzt Nr. 4 Buchst. a nicht voraus, dass der ArbG im Inland eine Istl. BS iSd. § 41 Abs. 2 unterhält.

Einzelfälle:

► *Festlandsockel*: Nichtselbständige Arbeit wird hier nach § 1 Abs. 1 Satz 2 nur insoweit im Inland ausgeübt, als sie sich auf die Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrunds bzw. des Meeresuntergrunds bezieht. Nicht im Inland ausgeübt wird demzufolge nach noch geltender Rechtslage (s. aber § 1 Abs. 1 Satz 2 idF von Art. 3 des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 26.5.2014 (BT-Drucks. 18/1529, 20): Erweiterung des Inlands auf Deutschlands Anteil an der Ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort Energieerzeugungsanlagen unter Nutzung erneuerbarer Energien errichtet oder betrieben werden) ua. das Verlegen von Rohrleitungen, die Erforschung und Ausbeutung des Meeres, die Entsorgung von Abfällen im Bereich des Festlandsockels (vgl. auch § 1 Anm. 99).

► *Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder*: Seit BFH v. 5.10.1994 (I R 67/93, BStBl. II 1995, 95) ist davon auszugehen, dass auch Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von KapGes. ihre Arbeit dort ausüben, wo sie sich jeweils persönlich aufhalten. Für sie kann sich aber ggf. beschränkte StPflcht nach Nr. 4 Buchst. c ergeben (s. Anm. 775 ff.).

► *Rufbereitschaft*: Hierbei besteht die Tätigkeit des ArbN im Sich-zur-Verfügung-Halten. Sie wird regelmäßig dort erbracht, wo sich der ArbN während der Rufbereitschaft vereinbarungsgemäß tatsächlich aufhält (vgl. BFH v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867); glA LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 73.

► *Schiffspersonal*: Nach BFH v. 5.10.1977 (I R 250/75, BStBl. II 1978, 50) wird die nichtselbständige Arbeit an Bord eines Seeschiffs in dem Staat ausgeübt, unter dessen Flagge das Schiff fährt. Soweit das Schiff in den Hoheitsgewässern eines Staats verkehrt oder in einem Hafen liegt, gilt der betreffende Staat als Ausübungsort. Im Ausland ansässige Seeleute unterliegen der beschränkten StPflcht daher nur,

- auf einem unter deutscher Flagge fahrenden Schiff, soweit sich dieses nicht in ausländ. Hoheitsgewässern oder einem ausländ. Hafen befindet;
- auf einem unter ausländ. Flagge fahrenden Schiff, soweit sich das Schiff in deutschen Hoheitsgewässern oder in einem deutschen Hafen aufhält.

► *Wettbewerbsverbot*:

Schrifttum: NEYER, Die bezahlte Untätigkeit im internationalen Steuerrecht, ISrR 2001, 361.

Während der BFH (v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867) die Erfüllung des Wettbewerbsverbots bei einem Schauspieler an dessen jeweiligem Aufenthaltsort sah, wurde im Fall eines ehemaligen Vorstandsmitglieds einer deutschen AG, das in die Schweiz verzogen war, entschieden, dass die Karenzentschädigung der beschränkten StPflcht unterliege, da sie mitursächlich mit der früheren Tätigkeit im Inland zusammenhänge (vgl. BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195; ferner BFH v. 18.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1973, 757; FG Köln v. 7.8.1990 – 12 K 4909/88, EFG 1991, 23, rkr.).

Letztere Rspr. wird uE zu Recht abgelehnt, vgl. auch LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 596; BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 106 f.). Entscheidend für den Ort der Ausübung ist nicht die frühere Tätigkeit, sondern allein das vereinbarte Unterlassen von untersagten Handlungen. Dies

kann jedoch nur dort geschehen, wo sich der Verpflichtete persönlich aufhält. Auf den Ort des Leistungserfolgs kommt es nicht an. Dies gilt uE entgegen BFH v. 9.9.1970 (I R 19/69, BStBl. II 1970, 867) selbst dann, wenn das Wettbewerbsverbot räumlich nur auf das Inland beschränkt ist (vgl. beide Orte in Erwägung ziehend FG Ba.-Württ. v. 22.9.1983 – III 412/81, EFG 1984, 183, rkr.). Zum Gesichtspunkt Arbeitsverwertung s. jedoch Anm. 751 „Wettbewerbsverbot“.

741–745 Einstweilen frei.

746 cc) Zeitpunkt der Ausübung

Grundsatz: Durch den ausdrücklichen Wortlaut („ausgeübt ... wird oder worden ist“) sind auch nachträgliche Einkünfte erfasst.

Einzelfälle:

► *Betriebliches Altersruhegeld:* Altersruhegeld gilt nach hM als durch frühere Tätigkeit erdientes zusätzliches Arbeitsentgelt. Soweit es auf im Inland ausgeübte Tätigkeiten entfällt, folgt daraus die Zugehörigkeit zu beschränkt stpfl. Einkünften iSd. Nr. 4 (vgl. BFH v. 18.2.1954 – IV 174/53 U, BStBl. III 1954, 130). Gegebenenfalls ist eine zeitanteilige Aufteilung nötig. Zum LStAbzug s. Anm. 795.

► *Erbe als Rechtsnachfolger:* Arbeitslohn aus einer ehemaligen Tätigkeit, der dem Erben eines beschränkt Stpfl. als dessen Rechtsnachfolger zusteht, ist gem. § 24 Nr. 2 Bestandteil der nachträglichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim Rechtsnachfolger. Der Umfang der StPfl. richtet sich nach dessen persönlichen Verhältnissen. Ohne Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unterliegt nur derjenige Arbeitslohn nach Nr. 4 Buchst. a der beschränkten StPfl., der sich auf im Inland ausgeübte oder verwertete nichtselbständige Arbeit bezieht. Dies gilt uE auch dann, wenn der Erblasser unbeschränkt stpfl. war. Umgekehrt unterliegen bei einem unbeschränkt stpfl. Rechtsnachfolger sämtliche nachträglichen Einkünfte der inländ. Besteuerung, und zwar auch dann, wenn der Erblasser beschränkt stpfl. war.

► *Invaliditätsrenten:* Auch hier gelten die für betriebliche Altersruhegelder anwendbaren Grundsätze. Anders als bei Lohnfortzahlung im Krankheitsfall ist auch hier ein konkreter Bezug zur Ausübung einer Tätigkeit gegeben.

► *Jubiläumszuwendungen:* Nach Beendigung einer inländ. Tätigkeit gezahlte Jubiläumszuwendungen sind (ggf. zeitanteilig) beschränkt stpfl.; vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660 für den umgekehrten Fall einer früheren Tätigkeit in den USA.

► *Sondervergütungen, Boni, Tantiemen* gehören zu den beschränkt stpfl. Einkünften, soweit sie nachträglich für früher im Inland ausgeübte nichtselbständige Arbeit gezahlt werden (vgl. BFH v. 27.1.1972 – I R 30/70, BStBl. II 1972, 459).

► *Steuerausgleich:* Nachträgliche Ausgleichszahlungen für Mehrsteuern im Rahmen einer Entsendung ins Inland sind ebenfalls der früheren inländ. Tätigkeit zuzuordnen und damit ggf. beschränkt stpfl. (vgl. BFH v. 5.12.1990 – I R 19/89, BFH/NV 1991, 805); glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 599. Entsprechend gehören an ArbG abzuführende Erstattungen (zB Steuern, Sozialversicherungsbeiträge) zu negativen nachträglichen Einkünften (uU Verlustrücktrag); vgl. Nds. FG v. 17.1.2001 – 2 K 817/98, EFG 2001, 1136, rkr.; FG Düss. v. 12.9.2000 – 3 K 8148/97, EFG 2001, 429, rkr.; v. 12.8.1998 – 14 K 7438/94, EFG 1998, 1678, rkr.; OFD Düss. v. 28.6.1988, StEK EStG § 39b Nr. 26.

► *Stock Options:*

Schrifttum: DEUTSCHMANN, Anmerkung 1 zu den Urteilen I R 100/98 und I R 119/98, DSStR 2001, 938; KANZLER, Kommentar: Von unwissenden Töchtern, FR 2001, 747; -SCH, Anmerkung 2 zu den Urteilen I R 100/98 und I R 119/98, DSStR 2001, 939; THOMAS, Arbeitslohn aus Arbeitnehmer-Aktioptionen, KFR 2001, Fach 6 § 19, 2/01, 371; DIETBORN/STRNAD, Besteuerung von Aktioptionen nach dem Erlass des Finanzministeriums NRW vom 27.3.2003 – erste Würdigung, BB 2003, 1094.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 129 ff.

Rechtsprechung: BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BFH/NV 2001, 1185; v. 19.12.2006 – VI R 24/01, BFH/NV 2007, 881; v. 20.11.2008 – VI R 25/5, BStBl. II 2009, 382.

Gewinne aus der Ausübung von sog. Stock Options können nur insoweit einer inländ. Ausübung zugerechnet werden, als sie für Zeiträume mit inländ. Arbeitsausübung gewährt werden.

▷ *Handelbares Optionsrecht:* Dieses führt grds. zu einem geldwerten Vorteil im Zeitpunkt der Gewährung des Optionsrechts, s. jedoch BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/5, BStBl. II 2009, 382.

▷ *Nicht handelbares Optionsrecht:* Hierbei entsteht ein geldwerter Vorteil erst bei tatsächlicher Ausübung des Optionsrechts durch den ArbN. Er ist auf Zeiträume zwischen Optionseinräumung und -ausübung aufzuteilen. Zuflusszeitpunkt des geldwerten Vorteils ist der Tag der Ausbuchung der Aktien aus dem Depot des Überlassenden. Bei Einräumung des Aktienoptionsrechts durch Dritten (zB ausländ. Konzernobergesellschaft) uU keine Verpflichtung zum LStAbzug (s. BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509).

▷ *Anteilige Zuordnung:* Der Zuflusszeitpunkt ist nicht entscheidend für die Zuordnung der Einnahmen zur inländ. Tätigkeit, wohl aber für die Entscheidung über den Umfang der persönlichen StPflcht (beschränkt/unbeschränkt), vgl. Anm. 795 (vorweggenommene und nachträgliche Einnahmen). Bei Zufluss an einen ehemals unbeschränkt StPfl. beurteilt sich der Umfang der persönlichen StPflcht nach den Verhältnissen im Zuflusszeitpunkt, dh., bei Zufluss nach Beendigung der unbeschränkten StPflcht (zB durch Wegzug) ist eine Besteuerung nur im Rahmen der beschränkten StPflcht möglich.

► *Versetzungsprämien:* Einmalige Vergütungen anlässlich der Entsendung eines ArbN ins Inland gehören zu den Einkünften für eine im Inland ausgeübte Tätigkeit, da sie im Hinblick auf die Aufnahme der Tätigkeit im Inland geleistet werden. Dies gilt auch, wenn Vergütungen vorab gezahlt werden im Hinblick auf eine spätere Tätigkeit im Inland im Rahmen der unbeschränkten StPflcht, denn § 19 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 4 schließt auch Einnahmen im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis ein.

► *Wandelschuldverschreibungen:* Hierauf sind die Grundsätze zu Stock Options nicht übertragbar (s. FG Düss. v. 11.4.2001 – 3 V 6028/00, EFG 2001, 968, rkr.).

► *Witwen-, Waisengelder:* Hinterbliebenenbezüge aufgrund betrieblicher Versorgungszusagen unterliegen beim Berechtigten der beschränkten StPflcht entsprechend den für Altersruhegelder und für Rechtsnachfolger geltenden Grundsätzen.

Einstweilen frei.

747–749

c) Verwertung der nichtselbständigen Arbeit

750 aa) Verwerten einer Tätigkeit

Verwertung durch zusätzliche Handlung: Verwertung ist ein Vorgang, durch den der ArbN das Ergebnis seiner Arbeit dem ArbG zuführt. Dabei „kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von der Ausübung verschieden sein kann“ (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379; v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; v. 12.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761); zur Subsidiarität s. Anm. 756.

Gegenstand des Verwertens ist nicht die nichtselbständige Tätigkeit, sondern ihr Ergebnis. Hierfür muss das Ergebnis der Tätigkeit einer eigenständigen Nutzung zugänglich sein, zB in Form eines körperlichen Gegenstands oder eines geistigen Produkts.

Arbeitnehmer als Verwerter: Bei Verwertung von nichtselbständiger Arbeit kommt als Verwerter nur der ArbN selbst in Betracht. Der ArbG ist Empfänger der durch den ArbN verwerteten Arbeitsleistung. Wie er die ihm zugeführten Arbeitsergebnisse weiter nutzt, ist für die stl. Behandlung der Verwertungseinkünfte des ArbN ohne Bedeutung (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377, mwN).

751 bb) Ort der Verwertung

Grundsatz: Nichtselbständige Arbeit wird dort verwertet, wo ihr Ergebnis dem ArbG zugeführt wird, dh. idR am Sitzort des ArbG. Der Verwertungsort kann dabei nicht allgemein, sondern nur aufgrund der Umstände des Einzelfalls bestimmt werden. Er ist für Nr. 4 Buchst. a nur insoweit bedeutsam, als er nicht mit dem Tätigkeitsort identisch ist.

Einzelfälle inländischer Verwertung:

► *Auslandskorrespondent:* Die Verwertung erfolgt im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit idR am Sitz des inländ. ArbG durch Zuführung der Arbeitsergebnisse bzw. Überlassung der Nutzungsrechte. Vgl. auch BMF v. 13.3.1998 – IV B 4 - S 2303-28/98, BStBl. I 1998, 443.

► *Filmschauspieler:* Die Verwertung erfolgt grds. am Sitz des Filmherstellers, jedoch nur, soweit ein Urheberrecht besteht. Bei nichtselbständigen Schauspielern kommt es daher idR nicht zu inländ. Verwertung (s. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 106).

► *Marktbeobachter:* Hinsichtlich der Marktbeobachtung und Erstellung von Marktanalyseberichten, auf deren Grundlage der inländ. ArbG seine Entscheidungen trifft, liegt Verwertung im Inland vor (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379).

► *Repräsentant:* Unterschiedliche Einzeltätigkeiten (zB als „Marktbeobachter“, „Kundenbetreuer“, „Kundendienst [technischer]“, „Reisebüro“ usw.) sind ggf. gesondert zu beurteilen und anteilige Vergütungen entsprechend zu schätzen. Soweit der Repräsentant für den ausländ. Vertrieb der Produkte seines inländ. ArbG ein ausländ. Vertriebsnetz einrichtet, liegt nach den Grundsätzen der Rspr. des BFH v. 12.11.1986 (I R 69/83, BStBl. II 1987, 379) keine inländ. Verwertung vor (entgegen Nds. FG v. 16.5.1977 – IX L 144/74, EFG 1978, 176, rkr.).

► *Wettbewerbsverbot:* Mit BFH v. 9.11.1977 (I R 254/75, BStBl. II 1978, 195) ist weiterhin davon auszugehen, dass eine vom inländ. ArbG gezahlte Karenzent-

schädigung für ein Wettbewerbsverbot aufgrund des Verwertungstatbestands der beschränkten StPflcht unterliegt; aA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 601, der uE unzutreffend davon ausgeht, dass sich die Tätigkeit des ArbN im Unterlassen erschöpft. Vielmehr tritt der Erfolg des Wettbewerbsverbots und damit seine Verwertung durch den ArbN uE am Sitz bzw. im Betrieb des ArbG ein.

Einzelfälle, bei denen keine Verwertung im Inland vorliegt:

- ▶ *Baustellen/Montagen im Ausland:* Auf ausländ. Baustellen/Montagen tätige ArbN verwerten ihre Tätigkeit nicht im Inland; s. „Vermessungsingenieur“.
- ▶ *Arbeitnehmer in ausländischer Haft:* Zahlt ein inländ. ArbG seinem im Ausland inhaftierten ArbN den Arbeitslohn ohne Rechtspflicht weiter, so ergeben sich hieraus beim Empfänger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland weder verwertet wird noch worden ist (Hess. FG v. 21.8.1974 – I 249/72, EFG 1975, 11, rkr.).
- ▶ *Entwicklungshelfer:* Die Tätigkeit eines Entwicklungshelfers erschöpft sich im Einsatzland (glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, „Beschränkte Steuerpflicht“ Rn. 78).
- ▶ *Kundenbetreuer:* Tätigkeiten, die in der Akquisition von Aufträgen für den inländ. ArbG oder in der Erteilung von Auskünften über das Unternehmen bzw. seine Produkte bestehen, sind einer Verwertung im Inland nicht zugänglich (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379).
- ▶ *Kundendienst (technischer):* Tätigkeiten des technischen Kundendienstes (zB Reparaturen beim Kunden) stellen keine inländ. Verwertung dar.
- ▶ *Reisebüro:* Das in ausländ. Geschäftsstellen bzw. Reisebüros eines inländ. Flug- bzw. Touristikunternehmens beschäftigte Personal verwertet seine Tätigkeit regelmäßig nicht im Inland; s. „Stationsbetrieb“.
- ▶ *Schiffsbesatzung:* Nach BFH v. 12.11.1986 (I R 38/83, BStBl. II 1987, 377) wird die Tätigkeit des Schiffspersonals einschließlich des Kapitäns eines unter ausländ. Flagge fahrenden Schiffs nicht im Inland verwertet. Das Ergebnis der Tätigkeit wird dem ArbG am Ausübungsort zugeführt. Zum Ort der Ausübung auf Schiffen im internationalen Seeverkehr s. Anm. 740 „Schiffspersonal“.
- ▶ *Stationsbetrieb:* Bei ausländ. Stationsbetrieben eines inländ. Flug- bzw. Touristikunternehmens beschäftigte ArbN (sog. Ortskräfte zur Gepäckverladung, Passagierbetreuung usw.) verwerten ihre Arbeit nach BFH v. 12.11.1986 (I R 320/83, BStBl. II 1987, 381) nicht im Inland.
- ▶ *Vermessungsingenieur:* Die Tätigkeit als Vermessungsingenieur bei der Errichtung eines Bauwerks im Ausland ist einer inländ. Verwertung nicht zugänglich. Das Arbeitsergebnis kann dem inländ. ArbG nur am Ort des errichteten Bauwerks zugeführt werden (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383).
- ▶ *Wissenschaftler:* Ein im Rahmen eines ausländ. Forschungsprojekts bei einem inländ. ArbG (Universität) beschäftigter Wissenschaftler verwertet seine im Ausland ausgeübte Tätigkeit nur dann im Inland, wenn er seine Forschungsergebnisse in Form eines Forschungsberichts an seinen inländ. ArbG aushändigt (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761). Die Veröffentlichung in wissenschaftlichen Publikationen führt nicht zur Verwertung der nichtselbständigen Tätigkeit im Inland, sondern allenfalls hinsichtlich der selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit in Höhe des Autorenhonorars.

Einstweilen frei.

752–754

755 **cc) Zeitpunkt der Verwertung**

Wie für die Ausübung (s. Anm. 746) bezieht der Wortlaut von Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte für die gegenwärtige wie auch für die frühere Verwertung ein.

756 **d) Verhältnis von Ausübung und Verwertung**

Bedeutung: Die Unterscheidung ist bedeutsam bei Eingreifen eines DBA, da die deutsche Besteuerung regelmäßig bei bloßer Verwertung ausgeschlossen ist (s. Anm. 704).

Vorrang der Ausübung: Das Steuerungsmerkmal der Verwertung im Inland tritt immer hinter das der Ausübung im Inland zurück. Nur wenn eine Ausübung im Inland nicht gegeben ist, kommt subsidiär eine Verwertung im Inland in Betracht (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372).

757–759 Einstweilen frei.

4. Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis gewährt werden (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b)

760 **a) Die Kassenstaatsklausel**

Regelung: Die „Kassenstaatsklausel“ war bis einschließlich VZ 2001 in Nr. 4 Alt. 1 enthalten. Im Zuge der Neustrukturierung der Nr. 4 durch das StÄndG 2001 erhielt sie ihren Platz in Buchst. b, ohne materiell-rechtl. Änderungen zu erfahren.

Anwendungsbereich: Dieser ist durch § 1 Abs. 2 weitgehend eingeschränkt auf deutsche Diplomaten im Ausland und ihre zu ihrem Haushalt gehörenden Angehörigen sowie durch die nach § 1 Abs. 3 mögliche Behandlung als unbeschränkt Stpfl. (s. Anm. 704).

Voraussetzungen: Das Gesetz knüpft die StPfl. an zwei Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, nämlich

- die Einkünftegewährung aus einer inländ. öffentlichen Kasse (s. Anm. 761 ff.)
- mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis (s. Anm. 767 ff.).

761 **b) Aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährte Einkünfte auch ohne unmittelbaren Zahlungsanspruch**

Einkünfte: Der Gesetzestext ist insoweit ungenau, als er aus öffentlichen Kassen „gewährte“ Einkünfte voraussetzt. Gemeint sind Bezüge bzw. Einnahmen.

Kasse einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts: Die Begriffsauslegung erfolgt uE identisch zu § 3 Nr. 12 und 13; s. daher § 3 Nr. 12 Anm. 13. Zur stl. Behandlung von Zulagen deutscher Lehrer bei den Europäischen Schulen vgl. Hess. FinMin. v. 8.1.1992 mit Anm. der OFD München/Nürnberg v. 10.11.1999, EStK § 1 EStG Karte 4.

► *Ausländische Zahlstelle:* Kassen unter Dienstaufsicht der inländ. öffentlichen Hand sind auch dann inländ. Kassen, wenn sich die Zahlstelle im Ausland befindet, zB Kassen der deutschen Botschaften, Konsulate usw. Damit sind regelmäßig auch sog. Ortskräfte nach dem Kassenstaatsprinzip beschränkt stpfl.

► *Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank:* Die Nennung im Gesetz hat keine konstitutive Bedeutung, da diese Kassen bereits nach der allgemeinen Begriffsbestimmung zu den öffentlichen Kassen zählen.

Gewährung: Die öffentliche Kasse muss das Entgelt aus ihren Haushaltsmitteln gewähren. Dies ist nicht der Fall, wenn die öffentliche Kasse zwar die Zahlungen leistet, diese jedoch von einem Dritten erstattet erhält und damit wirtschaftlich nicht belastet ist.

Vgl. Hess. FG v. 4.6.1980 – I 126/77, EFG 1980, 605, bestätigt durch BFH v. 22.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761; zust. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 604; BFH v. 31.7.1991 – I R 47/90, BFHE 1991, 392, zum DBA-USA.

Geeignetes Abgrenzungskriterium ist uE allerdings nicht die Frage, ob die öffentliche Kasse Schuldner der Zahlungen ist, sondern ob ein enger Zusammenhang zwischen der Auszahlung und Erstattung durch den Dritten besteht. Wird die Zahlung nur zT von dritter Seite erstattet bzw. bezuschusst, ist das Entgelt in voller Höhe als aus einer öffentlichen Kasse gewährt anzusehen.

Mittelbare Gewährung ausreichend: Einkünfte, die aus inländ. öffentlichen Kassen gewährt werden, sind auch dann beschränkt stpfl., wenn kein Zahlungsanspruch gegenüber der inländ. öffentlichen Kasse besteht. Erfasst werden sollen solche Sachverhalte, bei denen letztlich die öffentliche Hand das Arbeitsentgelt eines im Ausland tätigen Bediensteten trägt, jedoch nicht selbst an den Bediensteten auszahlt, sondern an die auszahlende Kasse erstattet. Laut Gesetzesbegründung fallen insbes. Bedienstete des Goethe-Instituts und des Akademischen Austauschdienstes unter diese Regelung (vgl. BTDrucks. 13/5952, 102).

Einstweilen frei.

762–766

c) Gewährung mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis

767

Dienstverhältnis: Unter einem Dienstverhältnis wird man ein Arbeitsverhältnis iSv. § 1 Abs. 2 LStDV verstehen müssen (vgl. § 19 Anm. 53).

Öffentlich-rechtliches oder privatrechtliches Dienstverhältnis: Beschränkt stpfl. aufgrund des Kassenstaatsprinzips sind Beamte, Soldaten und Richter wegen ihres öffentlich-rechtl. Dienstverhältnisses sowie Angestellte und Arbeiter des öffentlichen Diensts aufgrund ihres privatrechtl. Arbeitsverhältnisses (vgl. entsprechend § 1 Anm. 160). Beispiele: Auslandseinsätze im Rahmen von öffentlichen Hilfeleistungen, UN-Einsätze von Soldaten usw.

Dienstverhältnis zu Dritten: Im Gegensatz zu § 1 Abs. 3 iVm. § 1 Abs. 2 Nr. 2 beschränkt sich die Vorschrift nicht auf Dienstverhältnisse zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern bezieht sich damit auch auf solche zu Dritten.

Ausländischer Arbeitgeber: Der ArbG kann auch im Ausland ansässig sein (vgl. BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; v. 16.2.1996 – I R 64/95, BFHE 180, 104; v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21; v. 23.9.1998 – I B 53/98, BFH/NV 1999, 458).

Mit Rücksicht auf Dienstverhältnis: Die Formulierung stellt klar, dass nicht jedwede Bezüge aus inländ. öffentlichen Kassen, sondern nur solche im Hinblick auf nichtselbständige Arbeit gemeint sind.

Gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis: Das Dienstverhältnis muss im Zeitpunkt der Zahlung bereits bestehen oder vorher bestanden haben. Demnach sind auch nachträgliche Bezüge erfasst, soweit sie aus einer inländ. öffentlichen Kasse gewährt werden (vgl. WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 162). Hierzu gehören neben nachträglich gezahlten Tantiemen, Trennungsgeldern, Entlassungsabfindungen, Übergangsgeldern, soweit sie nicht nach § 3 Nr. 9 und 10

(bis VZ 2005) stfrei waren, ua. auch Altersruhegelder, Witwen- und Waisengelder sowie betriebliche oder beamtenrechtl. Invaliditätsrenten. Zahlungen für ein künftiges Dienstverhältnis sind nicht erfasst.

768–774 Einstweilen frei.

5. Einkünfte aus Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft im Inland (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c)

Schrifttum: HOFFMANN, Nochmals: Lohnsteuerpflicht für eine als Arbeitnehmer einer ausländischen Muttergesellschaft ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit für eine inländische Tochter-Kapitalgesellschaft, IStR 1995, 430; KEMPERMANN, Anm. zu BFH v. 5.10.1994 – I R 67/93, FR 1995, 158; KRAMER, Der Arbeitsort von leitenden Angestellten im Internationalen Steuerrecht, RIW 1995, 742; BELLSTEDT, Geschäftsführer und Vorstände im Internationalen Steuerrecht, Köln 1996; NEYER, Die Besteuerung von Geschäftsführerbezügen bei grenzüberschreitender Tätigkeit, IStR 1997, 33; NEYER, Die zukünftige Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsführertätigkeit – Kritische Anmerkungen zur geplanten Neuregelung durch das StÄndG 2001, IStR 2001, 587; SCHWERTFEGER, Änderungen der beschränkten Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen im Rahmen des StÄndG 2001, IStR 2002, 361; NEYER, Besteuerungsprobleme bei international tätigen Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern, in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin, 2. Aufl. 2003, 1229; STEINHÄUSER, Die Besteuerung der Einkünfte leitender Angestellter nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG, FR 2003, 652; STRUNK, Ausweitung der Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen „inländischer Gesellschaften“, IWB 2003, Fach 3 Gr. 3, 1377.

775 a) Sonderregelung für Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder

Regelung: Seit VZ 2002 unterliegen im Ausland ansässige Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder einer Gesellschaft mit inländ. Geschäftsleitung unabhängig vom Ort der Ausübung oder Verwertung ihrer Tätigkeit nach Nr. 4 Buchst. c der beschränkten StPflcht. Zur Rechtslage vor 2002 und Fälle ohne inländ. Geschäftsleitung vgl. Anm. 740 „Geschäftsführer, Vorstände“.

Verhältnis zu anderen Buchst. der Nr. 4: Dies ist mangels einer Subsidiaritätsregel unklar. Die anderen Buchstaben bleiben uE materiell-rechtl. unberührt (vgl. ebenso RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 331; FROTSCHER, § 49 Rn. 267). Fraglich ist daher, ob der betroffenen Personenkreis, wenn er die entsprechende Tätigkeit teilweise auch im Inland ausübt, insoweit gem. Nr. 4 Buchst. a und nur darüber hinaus gem. Nr. 4 Buchst. c beschränkt stpfl. Wird, oder aber vollumfänglich Nr. 4 Buchst. c anzuwenden ist (s. für letztere Auffassung OFD Frankfurt v. 11.2.2003 – S-2300A-21-St II 22, FR 2003, 371). Werden zeitlich vor oder nach bzw. sachlich neben der Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied andere Tätigkeiten erbracht, richtet sich die beschränkte StPflcht der dieser Tätigkeit zuzuordnenden Einkünfte nach Nr. 4 Buchst. a.

Bedeutung: Wegen des Arbeitsortprinzips der DBA ist der Anwendungsbereich der Nr. 4 Buchst. c auf Nicht-DBA-Fälle und DBA-Fälle mit Sonderregelung (zB Belgien, Dänemark, Japan, Österreich, Schweden, Schweiz) beschränkt (s. auch OFD Frankfurt v. 11.2.2003 – S-2300A-21-St II 22, FR 2003, 371).

Regelung nur für beschränkte Steuerpflicht: Hierdurch entsteht eine bedenkliche Asymmetrie zur unbeschränkten StPflcht, da § 34d Nr. 5 bislang kei-

ne entsprechende Zuordnung von spiegelbildlichen Einkünften von unbeschränkt stpfl. Geschäftsführern ausländ. Gesellschaften zu deren ausländ. Einkünften enthält.

Einstweilen frei.

776–777

b) Einkünfte als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied

778

Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder sind gesetzliche oder satzungsmäßige Organe von Körperschaften z.B. gem. § 35 Abs. 1 GmbHG, § 76 AktG, § 24 Abs. 2 GenG oder § 34 VAG. Nach dem insoweit nicht näher spezifizierten Gesetzeswortlaut gilt dieser auch für Nicht-GesGf. von PersGes., deren Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sind (str.); vgl. Anm. 779 mwN.

Prokuristen: Die Prokura ist nach § 48 HGB eine rechtsgeschäftliche Vollmacht nach § 167 BGB, bei welcher der Umfang der Vertretungsmacht durch §§ 49 ff. HGB zwingend festgelegt ist. Damit ist nicht nur der Prokurist einer KapGes., sondern grds. auch der Nicht-Gesellschafter-Prokurist einer PersGes. erfasst (str.); vgl. Anm. 779 mwN. Prokuristen von Einzelunternehmen werden nicht erfasst; vgl. krit. im Hinblick auf Art. 48 EGV (jetzt Art. 54 AEUV) STRUNK, IWB 2003, Fach 3 Gr. 3, 1377 (1382).

c) Gesellschaft

779

Nach dem Gesetzeswortlaut kann es sich bei der „Gesellschaft“ grds. um jedwede Gesellschaftsform handeln (STRUNK in KORN, § 49 Rn. 178; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 165). Da der Anwendungsbereich Nr. 4 Halbs. 1 auf nichtselbständige Arbeit beschränkt ist, entfaltet Nr. 4 Buchst. c im Fall von PersGes. wegen der anderweitigen Einkünftequalifikation gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 jedenfalls dann keine Wirkung, wenn der Geschäftsführer oder Prokurist der PersGes. gleichzeitig deren Gesellschafter ist (glA STRUNK in KORN, § 49 Rn. 178; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 165).

d) Geschäftsleitung im Inland

780

Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (glA FROTSCHER, § 49 Rn. 264; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 68; ebenso, jedoch krit. wegen fehlender Gesetzesverweisung auf § 10 AO, STRUNK in KORN, § 49 Rn. 178). Im Fall mehrerer Orte der Geschäftsleitung (s. BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434; best. durch BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128) genügt es, wenn sich einer dieser Orte im Inland befindet. Der Sitzort der Gesellschaft ist irrelevant.

Inland: Der Inlandsbegriff ist iSd. § 1 Abs. 1 zu verstehen (s. § 1 Anm. 57 ff.).

e) Vergütung

781

Erfasst werden alle Vergütungen, die für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied bezogen werden, einschließlich nachträglicher Einnahmen. Unbeachtlich ist, von wem (z.B. Konzernobergesellschaft) die Vergütungen erbracht werden (s. auch GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 67; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 367).

Einstweilen frei.

782–784

6. Einkünfte, die als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d)

Schrifttum: KNIES, Die Behandlung von Abfindungen im internationalen Steuerrecht, PiStB 2004, 285; NEYER, Erweiterung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht: § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG n.F., IStR 2004, 403; PORTNER, Besteuerung von Abfindungen bei Anwendung der DBA mit Belgien, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz, IStR 2010, 735; NEYER/SCHLEPPER, Deutsche Besteuerung von Entlassungsschädigungen beim international mobilen Arbeitnehmer, FR 2011, 648.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 - S 2000-2/04, BStBl. I 2004, 173.

785 a) Sonderregelung für Entlassungsschädigungen

Regelung: Seit VZ 2004 gehören Entlassungsschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 an beschränkt stpfl. ArbN zu den beschränkt stpfl. Einkünften, soweit die Einkünfte, welche für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogen wurden, der inländ. Besteuerung unterlegen haben.

Bedeutung: Da Entlassungsschädigungen gerade nicht für die Ausübung oder Verwertung, sondern aufgrund der Beendigung einer Tätigkeit gezahlt werden, gehören sie nicht zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 4 Buchst. a (vgl. ausführlich Anm. 735 „Entlassungsabfindungen“). Auch in diesen Fällen begründet Nr. 4 Buchst. d seit 2004 eine beschränkte StPflcht. Entgegen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/1798, 6) handelt es sich somit nicht lediglich um eine klarstellende Ergänzung (glA NEYER, IStR 2004, 403; ebenso im Ergebnis auch BFH v. 27.8.2008 – I R 81/07, BFH/NV 2009, 258).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Wegen des Arbeitsortprinzips der DBA ist der Anwendungsbereich von Nr. 4 Buchst. d auf Nicht-DBA-Fälle und DBA-Sonderfälle beschränkt. Verständigungsvereinbarungen der Steuerbehörden, die das Besteuerungsrecht für Abfindungen entgegen dem jeweils geltenden Abkommenstext dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zuweisen, entfalten keine rechtl. Bindungswirkung (vgl. BFH v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387, zur Verständigungsvereinbarung mit der Schweiz, s. BMF v. 20.5.1997, BStBl. I 1997, 560; v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394, zur Verständigungsvereinbarung mit Belgien, s. BMF v. 10.1.2007, BStBl. I 2007, 261; s. aber auch BMF v. 26.8.2010, BStBl. I 2010, 645, zum DBA-Österreich; BMF v. 29.10.2007, BStBl. I 2007, 756, zum DBA-Niederlande; BMF v. 25.3.2010, BStBl. I 2010, 268, zum DBA-Schweiz). Inwieweit die auf Basis der durch JStG 2010 in § 2 Abs. 2 AO eingeführten Ermächtigungsnorm erlassenen Konsultationsvereinbarungsverordnungen zu den DBA mit Belgien (BGBl. I 2010, 2137), den Niederlanden (BGBl. I 2010, 2183), Österreich (BGBl. I 2010, 2185) und der Schweiz (BGBl. I 2010, 2187) eine Änderung der im DBA getroffenen Zuordnung des Besteuerungsrechts herbeiführen können, erscheint zweifelhaft (s. NEYER/SCHLEPPER, FR 2011, 648).

Freibeträge nach § 3 Nr. 9 waren (bis VZ 2005) anwendbar.

786 b) Einkünfte als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Halbs. 1)

Einkünfte: Der Gesetzestext ist insoweit ungenau, als er sich in Nr. 4 Buchst. d Halbs. 1 auf „Einkünfte“ bezieht, die „als ... Entschädigung ... gezahlt werden“. Gemeint sind hier Bezüge bzw. Einnahmen. Unklar ist, ob diese Umdeutung auch für Nr. 4 Buchst. d Halbs. 2 gelten sollte, wonach sich der ggf. anteilige deutsche Besteuerungsanspruch aus dem Umfang der Einkünfte ergibt, die

der inländ. Besteuerung unterlegen haben. Aufgrund des eindeutigen Wortlauts ist hier wohl auf die Nettogröße Einkünfte abzustellen, was in der Praxis jedoch zu Anwendungsschwierigkeiten führt (vgl. Anm. 787).

Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses: Gemeint sind Entlassungsentzündigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a (s. daher § 24 Anm. 41 „Abfindungen wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses“). Wegen des allgemeinen Verweises auf § 24 Nr. 1 könnten zwar grds. auch Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. b eingeschlossen sein. Dem widerspricht jedoch die ausdrückliche Bezugnahme auf die Auflösung eines Dienstverhältnisses und die Tatsache, dass Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. b regelmäßig bereits nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a der beschränkten StPflcht unterliegen.

c) Inländische Besteuerung der für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Halbs. 2)

787

Orientierung an Beträgen: Abweichend von den im Bereich der Arbeitseinkünfte sonst üblichen Aufteilungskriterien nach Zeiträumen der Tätigkeitsausübung orientiert sich Nr. 4 Buchst. d an der Höhe der Beträge, die der inländ. Besteuerung unterlegen haben.

Vorherige inländische Steuerpflicht: Der inländ. Besteuerung dürften die Einkünfte aus einer vorangegangenen nichtselbständigen Tätigkeit nur dann unterlegen haben, wenn die betreffende Person mit diesen Einkünften nach nationalem StRecht unbeschränkt oder beschränkt stpfl. war (vgl. GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 69).

► **Steuerpflicht:** Jede weitergehende Interpretation dieses Kriteriums ist unsicher. Fraglich ist zB, ob hierbei unabhängig von DBA nur auf Besteuerungsansprüche nach nationalem Recht abzustellen ist (so GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 69) oder aber die Wirkungen von DBA-Beschränkungen mit einzubeziehen sind (so NEYER, IStR 2004, 404).

► **Stellungnahme:** Es ist uE allein darauf abzustellen, ob die vorangegangene nichtselbständige Tätigkeit seinerzeit nach zutreffender rechtl. Beurteilung dem Grunde nach die nationalen Tatbestandsmerkmale der beschränkten StPflcht erfüllt hat. DBA-Beschränkungen sind unerheblich. Die anderslautende BFH-Rspr. zu § 1 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321) ist wegen des abweichenden Regelungszusammenhangs nicht einschlägig.

Aufteilung: Haben nicht sämtliche Einkünfte aus der zuvor ausgeübten Tätigkeit der inländ. Besteuerung unterlegen, sind die nach Nr. 4 Buchst. d beschränkt stpfl. Einkünfte anhand des Verhältnisses der zuvor der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte zu den Gesamteinkünften aus dem aufgelösten Dienstverhältnis zu ermitteln. Die Ermittlung der relevanten Gesamteinkünfte ist jedoch in der Praxis insbes. dann schwierig, wenn zB ein durchgängig im Ausland ansässiger ArbN der inländ. beschränkten StPflcht nur mit einem Teil seiner Einkünfte aus dem aufgelösten Dienstverhältnis unterlag. In diesen Fällen wird man sich für eine schätzweise Aufteilung bestenfalls an den anteiligen Einnahmen (anstatt Einkünften) orientieren können. Unklar bleibt weiterhin in Fällen langjähriger, vielstufiger Berufswege bei einem gleichbleibenden ArbG, auf welchen Zeiträumen sich die Rechenoperation beziehen soll und wie in Fällen des ArbG-Wechsels im Konzern zu verfahren ist. Zur Bestimmung des stfreien Höchstfreibetrags dürfte uE grds. nur auf das jeweils letzte Arbeitsverhältnis abzustellen sein (glA NEYER, IStR 2004, 403).

Einstweilen frei.

788–789

7. Einkünfte aus der Tätigkeit an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten, durch ein Unternehmen mit inländischer Geschäftsleitung betriebenen Luftfahrzeugs (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e)

Schrifttum: VETTER/LÜHN, Einführung eines neuen Besteuerungstatbestandes im Bereich der beschränkten Einkommensteuerpflicht – § 49 Abs. 1 Nr. 4e, RIW 2007, 300.

790 a) Sonderregelung für Bordpersonal international eingesetzter Luftfahrzeuge

Regelung: Seit VZ 2007 unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit an Bord eines international eingesetzten Luftfahrzeugs nach Nr. 4 Buchst. e der beschränkten StPflcht, vorausgesetzt, das Luftfahrzeug wird durch ein Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung betrieben.

Bedeutung: Die Regelung hat Bedeutung für im Ausland ansässiges Bordpersonal (dh. insbes. Piloten und Kabinencrew) von international eingesetzten Luftfahrzeugen, die von Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben werden. Wegen der Beschränkung auf „internationalen Luftverkehr“ ist auf reinen Inlandsflügen (im In- oder Ausland) eingesetztes Personal nicht betroffen (vgl. BTDrucks. 16/1859, 6f.).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Vor Einführung von Nr. 4 Buchst. e waren die Einkünfte ausländ. Bordpersonals von Flugzeugen, die von inländ. Unternehmen betrieben werden, für deutsche Besteuerungszwecke nach in- und ausländ. Ausübung aufzuteilen. Auf inländ. Ausübung entfallende Einkünfte unterlagen der beschränkten StPflcht nach Nr. 4 Buchst. a. Auf ausländ. Ausübung entfallende Einkünfte waren mangels nationalen Besteuerungstatbestands nicht stbar. Dies führte bei Luftfahrtunternehmen mit Geschäftsleitung in Deutschland in DBA-Fällen bei Freistellung im Ansässigkeitsstaat zu sog. weißen Einkünften, denn nach Art. 15 Abs. 3 OECD-MA richtet sich das Besteuerungsrecht für Einkünfte des Bordpersonals unabhängig vom jeweiligen Ausübungsort allein nach dem Ort der Geschäftsleitung des Luftfahrt betreibenden Unternehmens (lex specialis gegenüber Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA). Diese Besteuerungslücke wird durch Nr. 4 Buchst. e ausgefüllt.

DBA-Begrifflichkeiten: Mit Blick auf den Zweck der Vorschrift, Besteuerungslücken infolge der Anwendung von DBA-Vorschriften, die Art. 15 Abs. 3 iVm. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e bzw. Art. 8 OECD-MA entsprechen, zu vermeiden, sollten im nationalen Recht nicht definierte Begriffe in Übereinstimmung mit Abkommensrecht ausgelegt werden.

791 b) Ausübung an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs

Ausübung an Bord: Das Luftfahrzeug muss den gewöhnlichen Arbeitsplatz des nichtselbständig Tätigen darstellen. Dementsprechend werden ArbN, die Reparatur- oder Wartungsarbeiten durchführen, nicht erfasst. Unerheblich sind Art der Tätigkeit (zB technischer Betrieb oder Bedienung der Passagiere) und deren Dauer. Zu den teilweise str. Einzelheiten im DBA-Recht s. zB WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 15 OECD-MA Rn. 188.

Luftfahrzeug: Luftfahrzeuge sind in § 1 Abs. 2 LuftVG definiert als „Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballons, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des

Luftraums bestimmte Geräte, insbes. Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper“ (vgl. auch Anm. 432 „Definition des Luftfahrzeugs“).

Internationaler Luftverkehr: Der Begriff des internationalen Verkehrs entstammt dem DBA-Recht und wird dort in Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA definiert. Der internationale Verkehr dient grds. der kommerziellen Beförderung von Personen und Gütern. Das Luftfahrzeug muss grenzüberschreitend verkehren. Die Beförderung selbst muss jedoch nicht grenzüberschreitend sein. Vgl. zu weiteren Einzelheiten die einschlägige Kommentarliteratur zu Art. 3 Abs. 1 und Art. 8 OECD-MA.

c) Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland

792

Inland: Der Inlandsbegriff ist iSd. § 1 Abs. 1 zu verstehen (s. § 1 Anm. 57 ff.).

Unternehmen: Mangels Rechtsformbeschränkung kommt jede nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip organisierte Wirtschaftseinheit in Betracht (Einzelunternehmen, PersGes. und KapGes.).

Geschäftsleitung ist wohl nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (s. ebenso LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 91). Teilweise wird daneben auch unmittelbar auf den Ort der „tatsächlichen Geschäftsleitung“ gem. Art. 4 und 8 OECD-MA und die diesbezüglichen Anmerkungen des OECD-MK verwiesen (s. WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 172).

Betreiben eines Luftfahrzeugs ist eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2, die auf den Einsatz des Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgerichtet ist. Die Gewinne aus der Beförderung müssen dem Unternehmen wirtschaftlich zuzurechnen sein. Die bloße Organisation oder Vermittlung der Beförderung genügt nicht. Neben dem (wirtschaftlichen) Eigentümer kann auch ein Mieter bzw. Charterer das Luftfahrzeug betreiben. Bei Vollvercharterung kann uU neben dem Charterer auch der Vercharterer ein Luftfahrzeug betreiben. Zu den deutschen Unternehmen, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben vgl. die regelmäßig durch das BMF veröffentlichten Listen bezüglich ustfreier Umsätze für die Luftfahrt.

Nicht zwingend Arbeitgeber: Das Unternehmen, welches das Luftfahrzeug betreibt, muss nach dem Regelungswortlaut nicht zwingend auch ArbG des eingesetzten Bordpersonals sein (glA WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 172; anders allerdings die hM zum DBA-Recht).

Einstweilen frei.

793–794

8. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

795

Grundsatz: Es gelten die allgemeinen Grundsätze der Einkunftsermittlung, dh., inländ. Einkünfte nach Nr. 4 werden als Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. Dabei können WK nur berücksichtigt werden, soweit sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1).

Abgrenzung der Einnahmen: Den inländ. Einkünften sind sämtliche Einnahmen zuzuordnen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit

- der Ausübung oder Verwertung der nichtselbständigen Arbeit im Inland (Nr. 4 Buchst. a),
- der von öffentlichen Kassen getragenen Tätigkeit (Nr. 4 Buchst. b),

- der Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist und Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit inländ. Geschäftsleitung (Nr. 4 Buchst. c) bzw.
- der Tätigkeit an Bord eines von einem Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung betriebenen Luftfahrzeugs (Nr. 4 Buchst. e)

bezogen werden. Darüber hinaus sind als Entlassungsabfindungen erhaltene Einnahmen den inländ. Einkünften insoweit zuzuordnen, als die Einkünfte aus der zuvor ausgeübten Tätigkeit der inländ. Besteuerung unterlegen haben (Nr. 4 Buchst. d).

- ▶ *Direkte Zuordnung*: Sie erfolgt, soweit Vergütungen unmittelbar und ausschließlich für die beschränkt stpfl. nichtselbständige Tätigkeit gezahlt werden (zB Trennungsgelder, Auslands-, Erschwerniszulagen, Kaufkraftausgleich, Tagesgelder, Auslösungen, Prämien, Überstundenvergütungen). Ebenfalls direkt kann der laufende Arbeitslohn zugeordnet werden, wenn er für die beschränkt stpfl. Tätigkeit während des gesamten Lohnabrechnungszeitraums bezogen wird.
- ▷ *Zeitanteilige Abgrenzung*: Wird die unter Nr. 4 fallende Tätigkeit nur während eines Teils des Lohnabrechnungszeitraums ausgeübt oder verwertet oder werden neben laufendem Arbeitslohn Sonderzahlungen (zB Weihnachtsgeld, Tantieme, Urlaubsgeld) geleistet, die sich nicht ausschließlich der betreffenden Tätigkeit zuordnen lassen, sind die Einnahmen aufzuteilen. Für die Abgrenzung sind uE die Grundsätze für die Freistellung von Arbeitslohn bei Anwendung eines DBA entsprechend anzuwenden (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 626; wohl auch WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 176).
- ▷ *Im Inland geleistete Arbeitstage*: Bei im Inland ausgeübter Tätigkeit erfolgt die Aufteilung im Verhältnis der im Inland tatsächlich geleisteten zu der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit für den gesamten Lohnzahlungszeitraum (zB Monat, bei Sonderzahlungen Jahr).

Vgl. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513; FG Düss. v. 27.3.2012 – 13 K 2257/10 E L, EFG 2012, 1760, nrkr., Rev. eingelegt (BFH I R 42/12); ferner für die FinVerw. OFD Düss. v. 15.11.1986, StEK DoppBest. Allg. Nr. 69; DB 1987, 72; ergänzend OFD Düss. v. 14.10.1987, StEK DoppBest. Allg. Nr. 74; DB 1987, 2230; ferner OFD Münster v. 16.12.1987, StEK DoppBest. Allg. Nr. 79.

Eine Abgrenzung nach Kalendertagen, wie sie der Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983 – IV B 6 - S 2293-50/83, BStBl. I 1983, 470) vorsieht und wie sie vor der o.g. Rspr. von der FinVerw. allgemein angewandt worden war (vgl. OFD Düss. v. 7.8.1985, StEK DoppBest. Allg. Nr. 68), ist uE abzulehnen; ggf. kann jedoch eine stundenweise Aufteilung erforderlich sein (vgl. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 16.7.1986 – I R 201/84, BFH/NV 1988, 235).

- ▷ *Im Inland verwertete Arbeitsleistung*: Bei Verwertung im In- und Ausland ist ggf. eine Aufteilung der Einkünfte im Schätzwege erforderlich. Maßgebend hierfür kann im Einzelfall die anteilige Arbeitszeit sein, die für die Erzielung der im Inland verwerteten Arbeitsergebnisse notwendig war.
- ▶ *Vorweggenommene bzw. nachträgliche Einnahmen*: Der Zuflusszeitpunkt der Einnahmen ist nicht entscheidend für ihre grundsätzliche Zuordnung zur betreffenden Tätigkeit (vgl. BFH v. 27.1.1972 – I R 37/70, BStBl. II 1972, 459, Tantieme; v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195, Karenzzahlungen), wohl aber ggf. für die Frage, ob sie im Rahmen der beschränkten oder der unbeschränkten StPfl. anfallen. Besondere Relevanz entfaltet der Zuflusszeitpunkt in Fällen,

in denen sich die persönliche StPflcht des ArbN zwischen Arbeitsleistung und Zahlung geändert hat.

Bei Gehaltszahlungen an einen Wegzügler, die für während der unbeschränkten StPflcht ausgeübte Auslandstätigkeiten erst nach dem Wegzug des ArbN ausbezahlt werden, ist für die Beurteilung der StPflcht auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlungen abzustellen (s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302). Ist der Wegzügler in diesem Zeitpunkt nicht mehr unbeschränkt stpfl., unterliegen die aus früherer Auslandstätigkeit erzielten Einnahmen nicht der deutschen Besteuerung, es sei denn, sie wurden für Geschäftsführungs-, Prokuristen- oder Vorstandstätigkeiten einer Gesellschaft mit inländ. Geschäftsleitung gezahlt (Nr. 4 Buchst. c). Im VZ der teilweisen unbeschränkten StPflcht erfolgt jedoch eine Einbeziehung im Rahmen des Progressionsvorbehalts (s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00 BStBl. II 2003, 302; ebenso BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660, auch für Wegzug in EU-Staaten). Siehe auch FG Ba.-Württ. v. 25.10.2001 – 14 K 21/97, EFG 2002, 125, rkr., zur StPflcht nachträglich ausbezahlten Weihnachtsgelds.

Abgrenzung der Werbungskosten: Nach § 50 Abs. 1 Satz 1 wird für den WK-Abzug ausdrücklich ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften gefordert. Die Grundsätze zur Abgrenzung von Einnahmen sind entsprechend anzuwenden. Zu Einzelheiten zum WK-Abzug s. § 50 Anm. 25 ff.

► *Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a:* Der ArbN-Pauschbetrag iHv. 1000 € (seit VZ 2011) ist anwendbar. Es erfolgt ggf. eine zeitanteilige Ermäßigung, wenn die Einkünfte iSd. Nr. 4 nicht während des gesamten Kj. zugeflossen sind (§ 50 Abs. 1 Satz 5, s. auch § 50 Anm. 100 ff.).

► *Vorweggenommene bzw. nachträgliche Werbungskosten:* Siehe § 50 Anm. 38.

Versorgungsbezüge: Die teilweise StBefreiung von bestimmten in § 19 Abs. 2 genannten Versorgungsbezügen gilt auch für beschränkt stpfl. Einkünfte. Zur genauen Berechnung des Versorgungsfreibetrags s. Tabelle in § 19 Abs. 2.

Einstweilen frei.

796–799

XIII. Bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Inlandsbezug (Abs. 1 Nr. 5)

Schrifttum: RIEGLER/SALOMON, Der Dividenden- und der Zinsbegriff nach den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland, DB 1991, 2205; SCHULZ, Zur Besteuerung von Genussrechtsvergütungen nach dem DBA-Schweiz – Eine Darstellung aus deutscher Sicht, RIW 1992, 388; SIEKER, Zur Bestimmung der Quelle von Zinseinnahmen, IStR 1993, 413; OHO/BEHRENS, Steuerliche Aspekte bei der Ausgabe von Wandel- oder Optionsanleihen über ausländische Konzerngesellschaften, IStR 1996, 313; ALTEHOEFER/LANDENDINGER, Die Ausgestaltung von Genussrechten ausländischer Kapitalgeber und die Beschränkung der inländischen Quellenabzugsbesteuerung durch DBA und EG-Recht, IStR 1997, 321; JACOB, Besteuerung hybrider Finanzierung in grenzüberschreitenden Situationen, IWB 2000, 1 (IFA Mitteilungen), 1521; JACOB, Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions, Deutscher Nationalbericht zum Thema I des 54. IFA-Kongresses in München, in cahier de droit fiscal international, Volume LXXXVa, Rotterdam 2000, 313; Bulletin for International Fiscal Documentation 2000, 442; BEINTMANN, Mezzanine Investitionen: Beschränkte Steuerpflicht und Kapitalertragsteuerpflicht bei Steuerausländern, Finanz Betrieb 2004, 584; DÖRR/FEHLING, Europarechtliche Aspekte der Unternehmensteuerreform 2008, NWB 2007, Fach 2, 9375; SCHÖNFELD, Ausgewählte internationale Aspekte der neuen Regelungen über die Kapitalertragsteuer, IStR 2007, 850; SALOMON/RIEGLER, Die Entlastung ausländischer Kapitalanleger von Abzugsteuern, insbesondere nach den DBA, IStR 2009, 785; BINDL/SCHRADE, Kapitalertragsteuer bei inländischen offenen Immobilienfonds, BB 2010, 2855; MICKER, Die Abgeltungsteuer bei Auslandssachverhalten, IWB 2010, 480; PATZNER/NAGLER, Änderun-

gen formeller und materieller Anforderungen bei Investmentfonds, IStR 2010, 840; GRABBE, Investmentsteuerrecht: Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 87; KRETZSCHMANN, JStG 2010 – Änderungen des Investmentsteuergesetzes, FR 2011, 62; WIESENHART, Internationale Steuerfragen bei derivativen Finanzinstrumenten, Recht der Finanzinstrumente 2011, 106, HAASE/DORN, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischer Besicherung ohne Inlandsbeteiligte – Zweifelsfragen und Anwendungsgrundsätze, IStR 2012, 180; ROHDE/NEUMANN, Besteuerung von Erträgen aus intransparenten Publikums-Investmentvermögen bei Privatanlegern, FR 2012, 247; WIESE/BERNER, Veräußerung von Dividendenansprüchen durch Steuerausländer an Dritte im Lichte des BMF-Schreibens vom 26.7.2013, DStR 2013, 2674; HELIOS/KLEIN, Steuerrechtliche Behandlung der Veräußerung von Dividendenansprüchen durch Steuerausländer – oder: Änderung von Steuergesetzen durch BMF-Schreiben?, FR 2014, 110; JACOB/KLEIN, S-Corporation die Zweite – Kernaussagen und Folgewirkungen des BFH-Urteils vom 26.6.2013, I R 48/12, IStR 2014, 121; GOSCH, Ansässigkeit, Abkommensberechtigung und Schachtelprivilegierung einer US-amerikanischen „S-Corporation“ nach Maßgabe des DBA-USA 1989/2008, BFH/PR 2014, 33; SCHÖNFELD/BERGMANN, Grundbesitzbesicherte Darlehen im Internationalen Steuerrecht – einige Merkwürdigkeiten rund um § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG, IStR 2014, 254.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt am Main v. 7.1.2014 – S 2252 A-104-St 219, juris FMNR008310014, Einzelfragen zur Abgeltungsteuer.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5

800 a) Regelungsstruktur

Nr. 5 regelt für Einkünfte aus Kapitalvermögen verschiedene Möglichkeiten des Inlandsbezugs und differenziert dabei nach den einzelnen Nr. des § 20 Abs. 1. Erfasst werden aus dem Katalog des § 20 Abs. 1 nur Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 5, 6, 7 und 9. Ausgenommen bleiben neben fast sämtlichen in § 20 Abs. 2 geregelten Einkünften (zu einer Ausnahme für Tafelgeschäfte s. Anm. 856 ff.) und neben der aufgehobenen § 20 Abs. 1 Nr. 3 die in § 20 Abs. 1 Nr. 8 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel), Nr. 10 (bestimmte Leistungen nicht von der KSt befreiter Betriebe gewerblicher Art) und Nr. 11 (Stillhalterprämien) geregelten Einkünfte, die Nr. 5 nicht in Bezug nimmt. Alle diese Einkünfte können allerdings inländ. Einkünfte sein, wenn sie zu den Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder VuV gehören (§ 20 Abs. 8).

Satz 1 unterteilt die Einkünftegruppen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 in vier Buchstaben:

- ▶ *Buchst. a* umfasst Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (mit Ausnahme von Erträgen aus Investmentanteilen), 2, 4, 6 und 9. Der erforderliche Inlandsbezug ergibt sich durch einen Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland oder durch Auszahlung oder Gutschrift von Erträgen durch Aushändigung der Zinsscheine (sog. Tafelgeschäfte).
- ▶ *Buchst. b* regelt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 2 und 7 InvStG (bestimmte Erträge aus Investmentanteilen) zwei Fallgruppen inländ. Einkünfte:
 - ▷ *Doppelbuchst. aa:* in ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltene (i) Inlandsdividenden (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG) und (ii) bestimmte Erträge aus inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, nämlich Erträge aus der VuV derselben sowie Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG).

- ▷ *Doppelbuchst. bb*: Auszahlung oder Gutschrift von Erträgen aus Investmentanteilen iSv. § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG gegen Aushändigung der Zinsscheine (sog. Tafelgeschäfte; s. Anm. 857).
- ▶ *Buchst. c* legt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 (bestimmte Zinsen) nach Aufhebung des Doppelbuchst. cc, der jetzt in Buchst. d umfassender geregelte Tafelgeschäfte betraf, nur noch zwei Varianten für die Annahme inländ. Einkünfte fest:
 - ▷ *Doppelbuchst. aa*: dingliche Sicherung durch inländ. Grundbesitz, inländ. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe.
 - ▷ *Doppelbuchst. bb*: aus nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechten bestehendes Kapitalvermögen.
 - ▶ *Buchst. d* regelt für Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 9 und 10 sowie Satz 2 einen Inlandsbezug, wenn Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine bzw. Übergabe der Wertpapiere erfolgt (sog. Tafelgeschäfte).

Satz 2 ordnet die entsprechende Geltung von § 20 Abs. 3 an (s. Anm. 860). Nr. 5 verweist (außer in der Regelung für Tafelgeschäfte in Nr. 5 Satz 1 Buchst. b) nicht auf § 20 Abs. 2, so dass die dort geregelten Gewinne, also zB Gewinne aus der Veräußerung eines Darlehens oder von Stückzinsen (beides § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, vgl. BRDrucks. 220/07, 89), auch dann nicht inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. Nr. 5 sind, wenn ein Inlandsbezug besteht, also zB das Darlehen durch inländ. Grundbesitz gesichert ist (s. Anm. 860). Zur Veräußerung von Dividenden s. Anm. 822.

b) Rechtsentwicklung der Nr. 5

801

ESStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Siehe Anm. 2; der Umfang dieser Einkunftsgruppen wurde in den folgenden Jahren aktuellen Entwicklungen angepasst; vgl. VO v. 16.10.1930 (RGBl. I 1930, 464); VO v. 8.12.1931 (RGBl. I 1931, 699).

ESStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Siehe Anm. 2.

ESÄndG v. 1.12.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Siehe Anm. 2.

KuponStG v. 25.3.1965 (BGBl. I 1965, 147; BStBl. I 1965, 103): Siehe Anm. 2.

Zweites StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Siehe Anm. 2.

ESStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Siehe Anm. 2; die Beseitigung der DDR-Begünstigung hatte zur Folge, dass Zinsen, die nach dem 31.12.1974 zufließen, dem Kuponsteuerabzug iHv. regelmäßig 25 % unterworfen waren.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Siehe Anm. 2.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Siehe Anm. 2; zu Einzelheiten der zeitlichen Anwendung und zur Erstattung von Kuponsteuer s. BMF v. 11.12.1984 (BStBl. I 1985, 7).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) und

HBegleitG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2262; BStBl. I 1989, 19): Siehe Anm. 2. Soweit Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen nicht der KapErtrSt unterlagen (s. § 43 Anm. 2), blieben sie weiterhin von der beschränkten StPflcht ausgenommen.

StReformÄndG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Siehe Anm. 2.

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): Siehe Anm. 2. Bei Zinserträgen aus Tafelgeschäften sollte der Zinsabschlag zur Vermeidung von Umgehungen durch ausländ. Beauftragte uÄ unabhängig von der Person des Einlösers der Zinsscheine vorgenommen werden. Dies setzte voraus, dass solche Kapitalerträge der beschränkten StPflicht unterworfen wurden, um auch bei Steuerausländern die für den Zinsabschlag notwendige materielle StPflicht zu schaffen.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Siehe Anm. 2.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Siehe Anm. 2; Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a.

Ges. v. 22.10.1997 (BGBl. I 1997, 2567; BStBl. I 1997, 923): Siehe Anm. 2; die Änderung steht im Zusammenhang mit der 6. KWG-Novelle (Gesetz zur Umsetzung von EG Richtlinien zur Harmonisierung bank- und wertpapieraufsichtsrechtlicher Vorschriften, BGBl. I 1997, 2518), das im Wesentlichen der Gleichstellung von Unternehmen, die gewerbsmäßig Wertpapierdienstleistungen erbringen, und Kreditinstituten diene.

Drittes Finanzmarktförderungsgesetz v. 24.3.1998 (BGBl. I 1998, 529; BStBl. I 1998, 369): Siehe Anm. 2; insbes. wurden folgende neue Fondstypen zugelassen: das Investmentfondsanteil-Sondervermögen (Dachfonds), das gemischte Wertpapier- und Grundstücks-Sondervermögen, das Altersvorsorge-Sondervermögen und geschlossene Fonds als Investmentaktiengesellschaften in Form börsennotierter Aktiengesellschaften. Erstmalige Anwendung auf Kapitalerträge, die ab dem 1.4.1998 zugeflossen sind (§ 52 Abs. 30).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Siehe Anm. 2; zur letztmaligen Anwendung s. § 52 Abs. 57a Satz 3.

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Siehe Anm. 2.

Investmentmodernisierungsgesetz v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676; BStBl. I 2004, 5): Siehe Anm. 2.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Siehe Anm. 2.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung der Nr. 5 um einen Buchst. d, der statt des weggefallenen Buchst. c Doppelbuchst. cc den Inlandsbezug im Fall von Tafelgeschäften jetzt auch im Hinblick auf nunmehr zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählende Veräußerungsgewinne regelt.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ergänzung von § 7 Abs. 1 und 3 InvStG (für Geschäftsjahre des Investmentvermögens, die nach dem 31.12.2010 beginnen, s. § 17a Abs. 19 InvStG), auf die Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa und bb zur Bestimmung der inländ. StPflicht bestimmter in ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltener Erträge verweist (s. Anm. 841 f.). Anfügung von § 44a Abs. 4 Satz 6, nach dem vom KapErtrStAbzug von Erträgen iSv. Nr. 5 Buchst. c und d abgesehen werden kann, wenn der Empfänger eine in einem EU- oder EWR-Staat ansässige und mit einer Körperschaft iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG vergleichbare Pensionskasse etc. ist (Gleichbehandlung mit inländ. Pensionskassen, BTDrucks. 17/3549, 26).

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126): Erneute Änderung von § 7 Abs. 3 InvStG, auf den Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa zur Bestimmung der inländ. StPflcht bestimmter in ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltener Erträge verweist.

AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): Keine Änderung der Nr. 5, aber Neufassung des InvStG, auf dessen §§ 2 und 7 die Nr. 5 Buchst. b zur Erfassung bestimmter Erträge aus Investmentfonds verweist. Zu Einzelheiten s. Anm. 841.

Einstweilen frei.

802–804

c) Verhältnis der Nr. 5 zu anderen Vorschriften

aa) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

805

Grundsatz der Subsidiarität (§ 20 Abs. 8): Da § 20 Abs. 8 nach zutr. hM auch bei beschränkter StPflcht anwendbar ist, obwohl Nr. 5 nicht auf ihn verweist (vgl. RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 651), sind Einkünfte der in § 20 Abs. 1–3 bezeichneten Art den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus VuV zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Zur Einschränkung dieses Grundsatzes s. „Isolierenden Betrachtungsweise (Abs. 2)“.

Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Nr. 2): Zur Zugehörigkeit von Kapitalerträgen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb s. allg. Anm. 560 ff. Zum StAbzug bei Kapitalerträgen einer inländ. BS eines Steuerausländers s. OFD Frankfurt v. 6.6.2012, DStR 2012, 2601 (StAbzug und ggf. Erstattung nach Antrag an das BZSt., § 50d).

Isolierende Betrachtungsweise (Abs. 2): Der Grundsatz, dass Einkünfte der in § 20 Abs. 1–3 bezeichneten Art, soweit sie zu Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder VuV gehören, diesen Einkünften zuzurechnen sind, wird durch die in Abs. 2 kodifizierte „isolierende Betrachtungsweise“ eingeschränkt; s. Anm. 1256 auch zu den Fällen der Betriebsaufspaltung über die Grenze.

bb) Verhältnis zu § 7 UmwStG

806

Wird eine KapGes. auf eine PersGes. verschmolzen oder in eine PersGes. formwechselnd umgewandelt, fingiert § 7 Satz 1 UmwStG idF des SEStEG eine Ausschüttung eines Teils der offenen Reserven der Gesellschaft an die Anteilseigner (§ 7 Satz 1 UmwStG; zu Einzelheiten vgl. BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 7 UmwStG Rn. 9). Dazu werden nunmehr sämtlichen Gesellschaftern bestimmte Teile des Eigenkapitals als Bezüge aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zugerechnet. Nach § 43b Abs. 1 Satz 4 gelten § 43 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 nicht, dh., KapErtrSt wird auch dann geschuldet, wenn der Gesellschafter eine EU-Muttergesellschaft ist (s. dazu BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 7 UmwStG Rn. 28). Dies und die Gesetzesmaterialien zum SEStEG deuten darauf hin, dass mit der Änderung des § 7 UmwStG der Kreis der von § 7 Satz 1 UmwStG betroffenen Stpfl. auch auf beschränkt stpfl. Anteilseigner erweitert werden sollte (BRDrucks. 542/06). Die hM nimmt daher in diesen Fällen eine beschränkte StPflcht des ausländ. Gesellschafters an (BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 7 UmwStG Rn. 9; PUNG in DPM, § 7 UmwStG Rn. 18). Zwingend ist dies nicht. Gegen eine Ausweitung auch auf beschränkt Stpfl. spricht insbes.,

dass es im Fall des § 7 UmwStG einen Schuldner der Kapitalerträge im strengen Sinne der Nr. 5 Buchst. a nicht gibt und damit dessen Inlandsbezug-Tatbestandsmerkmal nicht greifen kann (WIDMANN in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 7 UmwStG Rn. 39; KLINGBERG in BLÜMICH, § 7 UmwStG Rn. 18, 21).

807 cc) Verhältnis zu § 3 Nr. 40 und § 8b Abs. 1 KStG

§ 3 Nr. 40 und § 8b Abs. 1 KStG gelten grds. auch für beschränkt stpfl. Anteilseigner inländ. KapGes. Die 40 %ige StFreistellung von insbes. Dividenden für natürliche Personen bzw. die völlige StBefreiung bei KapGes. (für Dividenden, die nach dem 28.2.2013 zufließen, nur noch, wenn die Beteiligung der KapGes. zu Beginn des Kj. unmittelbar mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat, § 8b Abs. 4 KStG, eingefügt durch Gesetz v. 21.3.2013 [BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344]) wirkt sich bei beschränkt Stpfl. allerdings nur aus, wenn die ESt oder KSt nicht durch den ungeachtet des § 3 Nr. 40 und des § 8b KStG vorzunehmenden (§ 43 Abs. 1 Satz 3) KapErtrStAbzug abgegolten ist (§ 50 Abs. 2 Satz 1 bzw. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), insbes. also, wenn die dem KapErtrStAbzug unterliegenden Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1; § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG); zwar gilt § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG (5 % der Bezüge gelten als nicht abzugsfähige BA, damit im Ergebnis nur 95 %ige StBefreiung) grds. auch bei beschränkt stpfl. KapGes., aufgrund des definitiven KapErtrStAbzugs greift diese Regelung aber faktisch nicht ein (vgl. § 8b KStG Anm. 126). Das wirkt sich für beschränkt stpfl. KapGes. nicht aus, wenn die KapErtrSt aufgrund von § 43b (ab einer Beteiligung iHv. 10 %) oder aufgrund eines DBA (zB ab einer Beteiligung iHv. 80 % nach Art. 10 Abs. 3 DBA-USA) und trotz der Beschränkungen des § 50d Abs. 3 auf 0 % reduziert werden kann (s. Anm. 808). In anderen Fällen, in denen die deutsche KapErtrSt nicht reduziert oder angerechnet (und erstattet) wird (insbes. bei Beteiligungen von unter 10 %), belastete diese bislang beschränkt stpfl. KapGes. stärker, als sie eine inländ. KapGes. als Gesellschafterin belasten würde. Daraus resultierte die vom EuGH (v. 20.10.2011 – C-284/09, EuGHE 2011, I-9879) festgestellte Verletzung von Gemeinschaftsrecht durch die Bundesrepublik, die zur Verschärfung des Rechts auch für Steuerinländer geführt hat (95 %ige StBefreiung für Dividendenausschüttungen an KapGes. greift ab 28.2.2013 nur noch bei einer Mindestbeteiligung von 10 %). Zu Einzelheiten s. § 8 Abs. 4 KStG und § 50d Anm. 7.

808 dd) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Grundsätze: Die inländ. Besteuerung der Einkünfte beschränkt Stpfl. aus Kapitalvermögen wird durch DBA weitgehend eingeschränkt. Die nach nationalem StRcht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassenden Erträge aus der Überlassung von Kapital unterscheiden DBA grds. in Dividenden (Art. 10 OECD-MA) und Zinsen (Art. 11 OECD-MA):

► Für Dividenden ist regelmäßig vorgesehen, dass sich der Quellen- und Wohnsitzstaat des Empfängers die für die Dividenden zu zahlende Steuer teilen („Steuerteilung“, vgl. VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 10–12 OECD-MA Rn. 1); der Quellenstaat hat ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA) und der Wohnsitzstaat des Empfängers rechnet die im Quellenstaat gezahlte Quellensteuer an (Art. 23A Abs. 2 OECD-MA).

► *Für Zinsen* weisen viele deutsche DBA mit Industriestaaten das Besteuerungsrecht allein dem Wohnsitzstaat zu. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA sieht nunmehr hingegen eine Steuerenteilung zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat auch für Zinsen vor (PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 11 OECD-MA Rn. 2). Neuere DBA (zB das neue DBA mit Luxemburg v. 23.4.2012, Protokoll Ziffer 2, oder Österreich, Art. 11 Abs. 2) sowie die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA v. 22.8.2013 (s. Anm. 562) weisen der Bundesrepublik als Quellenstaat (ggf. unter weiteren Voraussetzungen) das volle Besteuerungsrecht für Zinsen zu, wenn diese auf Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung beruhen (zur Auslegung dieses Begriffs s. BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135).

Betriebsstättenvorbehalt: Art. 10 und 11 OECD-MA heben jeweils in ihren Abs. 4 die Beschränkung bzw. den Ausschluss des Besteuerungsrechts des Quellenstaats für den Fall wieder auf, dass der als „Nutzungsberechtigter“ bezeichnete Empfänger der Dividenden bzw. Zinsen im Quellenstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene BS oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und entweder die Beteiligung, für die die Dividenden, oder die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser BS oder festen Geschäftseinrichtung gehört (sog. BS-Vorbehalt). Die Fin-Verw. wendet bei Dividenden den BS-Vorbehalt auf feste Einrichtungen von selbständig Tätigen entsprechend auch an, wenn das DBA diese nicht ausdrücklich erwähnt (s. OFD Hannover v. 11.7.1995, StEd. 1995, 524; allgemein BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 [BS-Verwaltungsgrundsätze] – Tz. 6.1).

Dividenden iSd. Art. 10 OECD-MA sind nach dessen Abs. 3 Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Quellenstaats den Einkünften aus Aktien stl. gleichgestellt sind. Einkünfte aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter sind abkommensrechtl. grds. keine Dividenden, weil die (typisch) stille Beteiligung keine Beteiligung am Liquidationserlös vermittelt (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.333). In der deutschen Abkommenspraxis werden sie zumeist gleichwohl in die abkommensrechtl. Dividendendefinition einbezogen (TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 OECD-MA Rn. 165; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 10 OECD-MA Rn. 115).

Zinsen iSd. Art. 11 OECD-MA sind „Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen“ (Art. 11 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA). Allerdings nimmt Art. 11 Abs. 6 OECD-MA aus dem Anwendungsbereich des Zinsartikels den Teil eines vereinbarten Zinsbetrags aus, den der Schuldner und der Zinsberechtignte nur aufgrund besonderer, zwischen ihnen oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten bestehender besonderer Beziehungen vereinbart haben. Der den angemessenen Zinsbetrag übersteigende Betrag kann nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats unter Berücksichtigung der anderen Vorschriften des DBA besteuert werden (s. PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 11 OECD-MA Rn. 119 ff.).

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen: Nach Art. 6 Abs. 2, 11 Abs. 4 DBA-Ägypten 1987 sind Zinsen aus grundpfandrechtl. gesicherten Forderungen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.

Genussrechte iSd. des Art. 10 OECD-MA sind nur Rechte, die eine Beteiligung sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös vermitteln (TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 OECD-MA Rn. 194); Erträge aus Genussrechten, die nur eine Beteiligung am Gewinn vermitteln, können je nach der sonstigen rechtl. Ausgestaltung als Zinsen (Art. 11 OECD-MA) oder als sonstige Einkünfte iSd. Art. 21 OECD-MA besteuert werden (TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 OECD-MA Rn. 195).

809 Einstweilen frei.

810 d) Verfahrensfragen

Veranlagung: Beschränkt Stpfl. werden mit ihren inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen zur ESt veranlagt (§ 25 Abs. 1; s. auch Anm. 865), sofern die ESt bzw. die KSt nicht durch den KapErtrStAbzug abgegolten ist, wobei allerdings nach Anfügung des speziell Kapitaleinkünfte regelnden § 43 Abs. 5 durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (s. Anm. 2) unklar ist, ob sich die Abgeltungswirkung des KapErtrStAbzugs auch im Fall beschränkt Stpfl. daraus oder aus der Sondervorschrift für beschränkt Stpfl. in § 50 Abs. 2 Satz 1 (bzw. § 32 Abs. 1 KStG) ergibt. Nur im ersten Fall, also nach § 43 Abs. 5 Satz 3, können die Kapitalerträge auf Antrag trotz des KapErtrStAbzugs in eine Veranlagung einbezogen und dabei dann der Sparer-Pauschbetrag geltend gemacht werden.

Ist die Steuer nicht durch den StAbzug abgegolten, sind beschränkt Stpfl. verpflichtet, eine EStErklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 Satz 1). Das gilt auch, wenn Abzugsteuer nach § 50a Abs. 7 einzubehalten ist (s. § 50a Anm. 210). Anders als im Fall anderer Einkünfte, in denen sich die veranlagte ESt nach § 32a Abs. 1 bemisst, gilt auch für inländ. Einkünfte beschränkt Stpfl. aus Kapitalvermögen der nicht durch § 50 Abs. 1 ausgeschlossene Sondertarif iHv. (höchstens) 25 % nach § 32d.

Steuerabzug vom Kapitalertrag: Durch das UntStReformG 2008 wurde der Kreis der Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem KapErtrStAbzug unterliegen, mit Wirkung ab dem 1.1.2009 erheblich erweitert; vgl. dazu im Einzelnen § 43 Abs. 1. Dem je nach Kapitalertrag entweder vom Schuldner oder von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle (vgl. § 44 Abs. 1 Sätze 3 und 4; s. dazu BFH v. 17.2.2010 – I R 85/08, RIW 2010, 654; bei bestimmten sammel-/sonderverwahrten Aktien und Genussscheinen ist der KapErtrStAbzug durch das OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011, BGBl. I 2011, 1126, sowie das AmtshilfeRL-UmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, ab 1.1.2012 bzw. 1.1.2013 vom Schuldner zum [nunmehr erweiterten] Kreis der auszahlenden Stellen verlagert worden) vorzunehmenden StAbzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug (§ 43a Abs. 2 Satz 1; zur „Bruttobesteuerung“ s. Anm. 860). Die KapErtrSt beträgt idR 25 % (vgl. § 43a Abs. 1) und entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2). Das gilt grds. auch, wenn nach § 43b KapErtrSt nicht geschuldet oder nach § 44a Abs. 9 ermäßigt wird (Ausschüttung an im Zeitpunkt der Ausschüttung beteiligte ausländ. Muttergesellschaft) oder ein DBA das Recht, eine Quellensteuer zu erheben, nicht gewährt oder Quellensteuer nach einem solchen nur iHv. 5 bis 15 % der Einnahmen betragen darf (s. § 50d Anm. 35); die Steuer ist ungeachtet des § 43b, § 44a Abs. 9 oder des DBA abzuziehen (§ 50d Abs. 1 Satz 1). Der Gläubi-

ger der Erträge kann allerdings anschließend unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 (vgl. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171) die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragen (§ 50d Abs. 1 Satz 2), wobei er ua. durch die Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staats nachweisen muss, dass er dort ansässig ist (§ 50d Abs. 4 Satz 1; zur Ermäßigung von deutscher KapErtrSt im Falle einer hybriden US-amerikanischen S-Corporation nach Art. 10 DBA-USA 1989/2008 s. BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BFHE 242, 195; Gosch, BFH/PR 2014, 33; JACOB/KLEIN, IStR 2014, 121). Nur wenn das BZSt. auf Antrag bescheinigt hat, dass die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, kann der Schuldner den StAbzug nach Maßgabe des § 43b oder des DBA von vornherein unterlassen oder nach einem niedrigeren StSatz vornehmen (Freistellungsverfahren, § 50d Abs. 2). Hat der Schuldner KapErtrSt einbehalten und abgeführt, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand (es zB sich um einen Kapitalertrag handelt, bei dem nur eine inländ. auszahlende Stelle KapErtrSt hätte abziehen müssen, eine solche aber nicht eingeschaltet war), ist nach § 44b Abs. 5 auf Antrag des nach § 44 Abs. 1 (vermeintlich) zum StAbzug Verpflichteten die StAnmeldung (§ 45a Abs. 1) insoweit zu ändern und die abgeführte Steuer gem. § 44b Abs. 5 Satz 2 dem Antragsteller zu erstatten (vgl. BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, DStR 2010, 2448). Zu einem möglichen unionsrechtl. Erstattungsanspruch und dessen unvollständiger Umsetzung durch § 32 Abs. 5 KStG nF bei Dividendenausschüttungen an ausländ. KapGes. s. § 50d Anm. 7.

Kein Steuerabzug von bestimmten Einnahmen bei Steuerausländern: Soweit ein Steuerausländer mit im Inland erzielten Zinserträgen nicht der beschränkten ESt- bzw. KStPflicht unterliegt, muss die die Kapitalerträge auszahlende Stelle im Zeitpunkt der Auszahlung von Zinsen keine Steuer einbehalten und abführen (vgl. BTDrucks. 12/2501, 12, 17, 21; BMF v. 9.10.2012, BStBl. I 2012, 953 – Tz. 313; OFD Frankfurt am Main v. 7.1.2014 – S 2252 A-104-St 219, juris FMNR008310014, Rn. 313). Hat sie dies dennoch getan, kann sie ihre KapErtrStAnmeldung nach § 44b Abs. 5 entsprechend ändern bzw. die Korrektur in ihrer nächsten KapErtrStAnmeldung vornehmen und die abgezogene Steuer dem Gläubiger erstatten. Macht sie von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, führt die einbehaltene KapErtrSt zu einer Steuerüberzahlung iSd. § 37 Abs. 2 AO. Die einbehaltene Steuer wird dem Steuerausländer auf formlosen Antrag durch das BetriebsstättenFA des Abzugsschuldners erstattet, wenn er die StBescheinigung der auszahlenden Stelle im Original vorlegt und seinen Status als Steuerausländer zB durch Vorlage amtlicher Personaldokumente nachweist (vgl. BMF v. 9.10.2012, BStBl. I 2012, 953 – Tz. 313 f., 305).

Einzelfragen:

- ▶ *Betriebsstätte:* Der StAbzug ist auch vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge, die bei isolierter Betrachtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 nicht zu inländ. Einkünften führten, in einer inländ. BS eines Steuerausländers anfallen (§ 43 Abs. 4).
- ▶ *Treuhandkonten:* Trotz fehlender beschränkter StPflicht wird bei Zinszahlungen an Steuerausländer KapErtrSt einbehalten, wenn die dem Steuerausländer als Gläubiger zuzurechnenden Zinserträge auf Treuhandkonten anfallen und demzufolge der Kontoinhaber und der Gläubiger der Kapitalerträge nicht identisch sind (BMF v. 9.10.2012, BStBl. I 2012, 953 – Tz. 309; OFD Frankfurt am Main v. 7.1.2014 – S 2252 A-104-St 219, juris FMNR008310014 – Tz. 309). Seinen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO kann der Steuerausländer mit einem an das FA, an das die KapErtrSt gezahlt worden ist, gerichteten Antrag geltend machen.

► *Diplomaten ua.:* Zur Abstandnahme von der KapErtrSt auf inländ. Kapitalerträge ausländ. diplomatischer und konsularischer Vertretungen und ihrer Mitglieder s. LfSt. Bayern v. 29.3.2010, ESt-Kartei BY §§ 43–45d Karte 6.2).

811–819 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5

820 a) Überblick

Satz 1: Die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5 sind so aufgebaut, dass Satz 1 die Einkünfte aus Kapitalvermögen (s. Anm. 821) in vier Gruppen aufteilt, für die der Inlandsbezug unterschiedlich geregelt ist:

► *Buchst. a* umfasst die Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen), 2, 4, 6 und 9 (s. Anm. 822). Der erforderliche Inlandsbezug ergibt sich entweder durch einen Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (s. Anm. 831) oder dadurch, dass es sich um Erträge aus sog. Tafelgeschäften (dh. Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine an bestimmte Empfänger) handelt (s. Anm. 832).

► *Buchst. b* umfasst bestimmte Erträge aus Investmentanteilen, die aufgrund der Fiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zählen. Der Inlandsbezug kann auf zweierlei Weise begründet werden:

▷ *Doppelbuchst. aa:* Die Erträge eines inländ. Investmentvermögens enthalten Inlandsdividenden (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG) oder Erträge aus der VuV von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten oder Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG); s. Anm. 841.

▷ *Doppelbuchst. bb:* Bei den Erträgen eines Investmentvermögens iSv. § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG handelt es sich um Erträge aus sog. Tafelgeschäften (s. Anm. 842).

► *Buchst. c* gilt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 (bestimmte Zinsen; s. Anm. 845 f.). Für deren Inlandsbezug gibt es zwei mögliche Varianten:

▷ *Doppelbuchst. aa:* dingliche Sicherung durch inländ. Grundbesitz, inländ. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe (s. Anm. 847);

▷ *Doppelbuchst. bb:* aus nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechten bestehendes Kapitalvermögen (s. Anm. 850).

► *Buchst. d* gilt für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a, Nr. 9 und 10 sowie Satz 2. Der Inlandsbezug wird durch sog. Tafelgeschäfte hergestellt:

▷ *Doppelbuchst. aa:* Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (s. Anm. 856 f.);

▷ *Doppelbuchst. bb:* Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (s. Anm. 856, 858).

Satz 2: Ohne zusätzliche Ausführungen zum Inlandsbezug gilt nach Satz 2 als weiterer Tatbestand des Abs. 1 Nr. 5 § 20 Abs. 3 entsprechend; s. Anm. 860

b) Einkünfte aus Kapitalvermögen

821

Nach dem ersten Teil von Satz 1 des Abs. 1 Nr. 5 müssen Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Damit bestimmt § 20 den maximalen Umfang der durch Nr. 5 erfassten Einkünfte; s. allg. Anm. 5 und zu dem nicht enthaltenen Verweis auf § 20 Abs. 2 s. Anm. 800 aE.

c) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. a**aa) Durch Buchst. a erfasste Einkunftsgruppen des § 20**

822

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1: Siehe § 20 Anm. 50 ff.

► *Veräußerung von Dividendenansprüchen:* Bei der Veräußerung von Dividendenansprüchen tritt gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung an die Stelle der Dividendenbesteuerung nach § 20 Abs. 1, so dass der veräußernde Aktionäre nicht länger Dividenden und somit nicht länger Einkünfte iSv. Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erzielt. Dabei kommt es uE nicht darauf an, ob der Gewinn aus der Veräußerung des Dividendenanspruchs (der beim Veräußerer im Übrigen nicht der beschränkten StPfl. unterliegt) beim Veräußerer tatsächlich gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a besteuert wurde. Die gegenteilige Auffassung der FinVerw. (BMF v. 26.7.2013 – IV C 1 - S 2410/11/10001, BStBl. I 2013, 939) hat weder eine Grundlage im Wortlaut des Gesetzes noch ist sie systematisch haltbar (s. HELIOS/KLEIN, FR 2014, 110; WIESE/BERNER, DStR 2013, 2674; GOSCH in KIRCHHOFF XIII. § 49 Rn. 81). Siehe dazu auch Art. 2 Nr. 9 des Entwurfs der Bundesregierung eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 26.5.2014 (BTDrucks. 18/1529, 8 [54]) mit den uE jedenfalls für die Fälle fehlender unbeschränkter StPfl. unzureichenden Versuch, die Unzulänglichkeit in § 20 (statt in § 49) zu beseitigen; s. dazu KLEIN, JbFfSt 2014, n.n.

► *Erträge aus in- und ausländischen Investmentanteilen* zählen zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, wenn sie nicht BE des StPfl. sind (vgl. § 2 Abs. 1 InvStG). Diese Erträge werden ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich des Nr. 5 Satz 1 Buchst. a ausgenommen. Sie können jedoch unter bestimmten Voraussetzungen gem. Nr. 5 Satz 1 Buchst. b zu inländ. Einkünften führen (s. Anm. 840 f.).

► *Bezüge aus Genussrechten:* Zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. a gehören über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 auch Bezüge aus Genussrechten. Da neben Nr. 5 Satz 1 Buchst. a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 auch Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb Bezüge aus Genussrechten erfasst (s. Anm. 850), und zwar aus solchen, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 und damit Nr. 5 Satz 1 Buchst. a fallen Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist.
- Fehlt eine der beiden Voraussetzungen, sind die Bezüge Erträge aus einer sonstigen Kapitalforderung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 (s. § 20 Anm. 56) und fallen als solche unter Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb (s. Anm. 833, 846).

Zu Genussrechten als Zinsen iSd. (alten, voraussichtlich bis zum 31.12.2014 noch geltenden) DBA-Niederlande s. FG Köln v. 29.4.1999 – 2 K 3998/95, EFG 1999, 1034, rkr.; iSd. DBA-Großbritannien s. FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr., sowie iSd. DBA-Österreich s. BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, DB 2010, 2772.

► *American Depository Receipts (ADRs) auf inländische Aktien*: Siehe BMF v. 24.5.2013, BStBl. I 2013, 718, ÖFD Frankfurt am Main v. 4.6.2013 – S 2401 A-25-St 54, FMNR1f7310013 und HÖRING, DStZ 2013, 489.

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2: Siehe § 20 Anm. 120 ff.

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4: Siehe § 20 Anm. 140 ff. Zur Abgrenzung der typischen stillen Beteiligung gegenüber einem Genussrechtsverhältnis s. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852. In der deutschen Abkommenspraxis werden Einkünfte aus einer Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter zu meist in die abkommensrechtl. Dividendendefinition einbezogen (TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 OECD-MA Rn. 165; s. Anm. 806); laut BFH qualifizieren sich solche Einkünfte gleichwohl nicht für das Schachtelprivileg im DBA-Luxemburg (s. BFH v. 4.6.2008 – I R 62/06, BFH/NV 2008, 1769). Die atypisch stille Gesellschaft führt zu inländ. Einkünften gem. Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 148 und 201 „Mitunternehmerschaft“; s. auch § 20 Anm. 199 ff.). Zum Begriff des partiarischen Darlehens s. BFH v. 22.6.2010 (I R 78/09, DStR 2010, 2448) mit der uE angreifbaren These, eine Vergütung sei schon ergebnisabhängig, wenn sie von der Liquidität des Schuldners abhängt (BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, DStR 2010, 2448, Rn. 23 Satz 1; s. auch § 20 Anm. 191).

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6: Siehe § 20 Anm. 260 ff.

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9: Siehe § 20 Anm. 340 ff.

823–830 Einstweilen frei.

bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug (Buchst. a Teils. 1)

831 (1) Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Buchst. a Teils. 1 Var. 1)

Grundsatz: Der Inlandsbezug wird nach der Var. 1 dadurch hergestellt, dass der Schuldner der Kapitalerträge seinen Wohnsitz (§ 8 AO), seine Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder seinen Sitz (§ 11 AO) im Inland hat (Nr. 5 Satz 1 Buchst. a Teils. 1 Var. 1).

Inlandsbezug nur durch Schuldner: Der Inlandsbezug wird nicht dadurch hergestellt, dass nur der Zahlende, also etwa die auszahlende Bank (s. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 659), nicht aber der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Zeitpunkt des Inlandsbezugs: Der Schuldner muss seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz in dem Zeitpunkt im Inland haben, in dem beim Gläubiger die Einkünfte zu erfassen sind, also im Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte aus Kapitalvermögen (vgl. BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620; v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571).

832 (2) Tafelgeschäft (Buchst. a Teils. 1 Var. 2)

In den mit „Fall des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb“ beschriebenen Fällen der über eine inländ. Zahlstelle abgewickelten Tafelgeschäfte besteht der Inlandsbezug eben darin, dh. unabhängig davon, ob der Schuldner der Erträge seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Inland hat.

833 cc) Erstreckung auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (Buchst. a Teils. 2)

Buchst. a Teils. 2 erstreckt den Inlandsbezug auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen. Wandelanleihen sind Teilschuldverschreibungen, bei

denen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile eingeräumt ist; Gewinnobligationen sind Teilschuldverschreibungen, die neben einer festen Verzinsung eine Zusatzverzinsung gewähren, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet. Im Rahmen des § 20 gehören Wandelanleihen und Gewinnobligationen zu den sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7; s. § 20 Anm. 295). An dieser Zuordnung zu den in Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa geregelten sonstigen Forderungen ändert Nr. 5 Buchst. a Teils. 2 nichts. Auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen gelten die Ausnahmen ua. für Teilschuldverschreibungen in Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 (so auch WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 184; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. H 245; aA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 665; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 456).

Einstweilen frei.

834–839

d) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. b

aa) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 2 und 7 InvStG

840

Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG zählen zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 die beim Stpfl. nicht zu BE führenden auf Investmentanteile ausgeschütteten Erträge (§ 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG), die ausschüttungsgleichen Erträge (§ 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG) sowie der Zwischengewinn (§ 1 Abs. 4 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 5 InvStG). Nr. 5 Satz 1 Buchst. a nimmt diese Einkünfte aus Investmentvermögen jedoch aus der Gruppe der Einkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 aus, die schon aufgrund ihres inländ. Schuldners inländ. Einkünfte sind. Zur beschränkten StPfl. führende inländ. Einkünfte sind Einkünfte aus Investmentvermögen vielmehr nach Buchst. b nur in den zwei nachfolgend (s. Anm. 841 f.) geschilderten Fällen, nämlich soweit sie aus durch einen inländ. Fonds geleisteten Inlandsdividenden, bestimmten Erträgen aus inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten bestehen oder im Tafelgeschäft über eine inländ. Zahlstelle erzielt werden.

Begriff des Investmentanteils: Durch das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) wurde das InvStG neu gefasst und der Anwendungsbereich der Normen des InvStG, auf die Nr. 5 Satz 1 Buchst. a und b verweisen, auf sog. Investmentfonds iSv § 1 Abs. 1b InvStG eingeschränkt. Galten diese Vorschriften bislang für sämtliche in- und ausländ. Investmentvermögen/Investmentanteile, werden zukünftig nur noch solche in- oder ausländ. Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapiere (OGAW) und Alternative Investmentfonds (AIF) erfasst, die bestimmte in § 1 Abs. 1b InvStG genannte Anlagebedingungen erfüllen. Nr. 5 Satz 1 Buchst. gilt damit insbes. nicht für Beteiligungen an Kapital-Investitionsgesellschaften iSv. § 19 InvStG nF (ggf. StPfl. nach Buchst. a). Zur neuen investmentsteuerrechtl. Terminologie s. auch § 1 KStG Anm. 30 „Investmentvermögen/Investmentfonds/Investmentgesellschaften/Investitionsgesellschaften“; zur zeitlichen Anwendung der Neuregelung und einer Übergangsregelung s. § 22 InvStG.

bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug

(1) Erträge iSd. § 7 Abs. 3 InvStG (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa)

841

Inländische Erträge aus Investmentanteilen liegen gem. § 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG zum einen vor, soweit in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens inländ. Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 enthalten sind. Dabei handelt es sich um Divi-

denden und Dividendensurrogate, die von einer inländ. KapGes gezahlt werden (sog. Inlandsdividenden).

Aufgrund des Verweises in § 2 Abs. 2 InvStG gilt für die beschränkt stpfl. Inlandsdividenden zwar § 3 Nr. 40 entsprechend (der Verweis auf § 8b Abs. 1 KStG wurde durch Gesetz v. 21.3.2013 [BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344] mit Wirkung zum 1.3.2013 gestrichen, so dass seitdem kstpfl. Anleger über Publikumsfonds stpfl. Inlandsdividenden überhaupt nicht mehr, dh. auch nicht in Fällen, in denen der Fonds eine Mindestbeteiligung von 10 % an der betreffenden KapGes. hält, gem. § 8b Abs. 1, 5 KStG zu 95 % stbefreit beziehen können). Da allerdings diese Erträge gem. § 7 Abs. 3 InvStG einem StAbzug iHv. 25 %, der grds. abgeltende Wirkung entfaltet (vgl. Anm. 807), unterliegen (und auch bereits vor der Gesetzesänderung unterlagen), wirkt sich die Gesetzesänderung für beschränkt stpfl. KapGes. im Ergebnis nur insoweit aus, als nunmehr Inländer insoweit nicht länger besser gestellt werden (unbeschränkt KStpfl. bleibt allerdings immer noch die Möglichkeit, mit den Dividenden zusammenhängende Aufwendungen steuermindernd geltend zu machen, so dass die Diskriminierung beschränkt KStpfl. fortbesteht, s. auch § 2 KStG Anm. 12).

Seit der Ergänzung von § 7 Abs. 3 InvStG durch das JStG 2010 gehören zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa auch ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge eines inländ. Publikums-Investmentvermögens aus der VuV von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG; zu entsprechenden Erträgen von Spezialinvestmentfonds s. § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG und Anm. 1015). Ohne dass das an dieser Stelle (anders in § 2 Abs. 3 InvStG) ausdrücklich geregelt ist, sind Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken nur solche iSv. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, also solche, bei denen der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung des Grundstücks durch das Investmentvermögen nicht mehr als zehn Jahre betrug (BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 – Tz. 254). Nicht zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa gehören die in § 2 Abs. 3 InvStG, aber nicht in § 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG neben den Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften genannten Fälle, in denen die Ausschüttung von Grundstücksveräußerungsgewinnen (ohne Rücksicht auf die Zehnjahresfrist) BE des Stpfl. sind. Diese Veräußerungsgewinne können inländ. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a sein, wenn der Stpfl. eine inländ. BS unterhält (BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 – Tz. 26) und die Investmentanteile dieser zuzurechnen sind. Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise (Abs. 2) bleibt eine etwaige Zugehörigkeit der Investmentanteile zu einem ausländ. BV unbeachtlich (s. auch LÜBBEHUSEN in BERGER/STECK/LÜBBEHUSEN, InvG, InvStG, 2010, § 2 InvStG Rn. 54). Die Erträge iSv. § 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG unterliegen dem KapErtrStAbzug. Da allerdings ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Fondserträge wie Dividenden behandelt werden (und zwar nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG sowie – ausdrücklich oder über die Öffnungsklausel in der Dividendendefinition der DBA – nach den Dividendenartikeln der deutschen DBA, vgl. auch TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 OECD-MA Rn. 230), kann die KapErtrSt ermäßigt, dh. nach § 50d Abs. 1 Sätze 2 ff. teilweise erstattet werden (vgl. KRETZSCHMANN, FR 2011, 62 [65]; GRABBE, BB 2011, 87; aA wohl BINDL/SCHRADE, BB 2010, 2855). Andere von inländ. Investmentvermögen erzielte Erträge, zB Erträge aus Forderungen gegen inländ. Gläubiger zB aus partiarischen Darlehen oder grundkapitalähnlichen Genussrechten, unterliegen dagegen nicht der beschränkten

StPflcht, vgl. ROHDE/NEUMANN, FR 2012, 247; SCHULTZ, StbJb. 2009/2010, 179 (213).

Ausländisches Investmentvermögen: Nach dem Gesetzeswortlaut (§ 7 Abs. 3 InvStG) zählen in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines ausländ. Investmentvermögens enthaltene Inlandsdividenden sowie Erträge aus der VuV von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen nicht zu den inländ. Einkünften beschränkt Stpfl.

(2) Erträge iSd. § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG, wenn ein Sonderfall des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb vorliegt (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb) 842

Ein weiterer Inlandsbezug besteht bei über eine inländ. Zahlstelle getätigten Tafelgeschäften iSd. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb (s. Anm. 832). Allerdings betrifft auch das nicht alle, sondern nur ausgewählte Erträge aus inländ. oder ausländ. Investmentanteilen:

Erträge iSd. § 7 Abs. 1 InvStG: Dazu gehören:

- ausgeschüttete Erträge iSd. § 2 Abs. 1 InvStG, soweit sie keine Inlandsdividenden und keine Erträge aus der VuV von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten und keine Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a InvStG) und keine Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Bezugsrechten auf Anteile an KapGes., aus Termin-geschäften sowie aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (die nicht von § 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a InvStG erfasste Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten sind) sowie nach einem DBA befreite ausländ. Einkünfte (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b InvStG) enthalten,
- Ausschüttungen iSd. § 6 InvStG (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 InvStG),
- nach dem 31.12.1993 einem Anleger in ausländ. Investmentanteilen als zugeflossen geltende, noch nicht dem StAbzug unterworfenen Erträge (§ 7 Abs. 1 Nr. 3 InvStG) sowie
- der Zwischengewinn (§ 7 Abs. 1 Nr. 3 InvStG).

Erträge iSd. § 7 Abs. 4 InvStG: Durch diesen Verweis werden bei Tafelgeschäften sämtliche ausschüttungsgleichen Erträge von inländ. oder ausländ. Investmentvermögen der beschränkten StPflcht unterworfen.

Erträge iSd. § 7 Abs. 2 InvStG: Ziel dieses Verweises dürfte es sein klarzustellen, dass sich bei Tafelgeschäften im Fall einer nur teilweisen Ausschüttung die beschränkte StPflcht sowohl auf die ausgeschütteten als auch die ausschüttungsgleichen Erträge nach den vorgenannten Grundsätzen erstreckt.

Einstweilen frei.

843–844

e) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. c

aa) Durch Buchst. c erfasste Einkunftsgruppen des § 20

(1) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5

845

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 sind Zinsen (s. § 20 Anm. 232) aus Hypotheken (§ 1113 BGB; s. § 20 Anm. 233) und Grundschulden (§ 1192 BGB; s. § 20 Anm. 234) und Renten aus Rentenschulden (§ 1199 Abs. 1 BGB; s. § 20 Anm. 235).

846 (2) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7

Zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 s. § 20 Anm. 290 ff.

Wandelanleihen und Gewinnobligationen: Unter Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa fallen uE auch Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen. Zwar ist deren Inlandsbezug in Nr. 5 Buchst. a Teils. 1 Alt. 1 geregelt, so dass sie insoweit einer besonderen Regelung unterworfen werden. Wandelanleihen und Gewinnobligationen bleiben aber sonstige Forderungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 (s. Anm. 833). Damit gelten auch insoweit die Ausnahmen nach Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2, so dass Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen nicht der beschränkten StPflcht unterliegen, wenn Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (s. Anm. 833).

bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug

847 (1) Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 1), ohne dass eine Ausnahme gem. Doppelbuchst. aa Satz 2 vorliegt (Var. 1)

Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 1):

► *Sicherung des Kapitalvermögens:* Für das Vorliegen inländ. Einkünfte iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa muss das Kapitalvermögen durch inländ. Grundbesitz, durch inländ., den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegende Rechte oder durch in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe gesichert sein; auf die dingliche Sicherung der Zinsen kommt es nicht an (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620). Da die Nr. 5 nur auf Grundbesitz, grundstücksgleiche Rechte und Schiffe verweist, reicht hier anders als bei Nr. 6 die Besicherung durch in die inländ. Luftfahrzeugrolle eingetragene Flugzeuge für einen Inlandsbezug nicht aus, vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. I 105. Zum Sonderfall der inländ. Besicherung ohne Beteiligung eines Steuerinländers s. HAASE/DORN, IStR 2012, 180; SCHÖNFELD/BERGMANN, IStR 2014, 254.

► *Sicherung:* Kapitalvermögen ist durch inländ. Grundbesitz oder durch inländ. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, gesichert, wenn zur Sicherheit des Inhabers der Forderung ein Grundpfandrecht oder ein Verwertungsrecht an einem Grundpfandrecht rechtswirksam bestellt wurde (BFH v. 13.4.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743).

► *Unmittelbare oder mittelbare Sicherung:* Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa lässt nach dem Wortlaut eine mittelbare Sicherung genügen. Der Begriff „mittelbar“ wird weit ausgelegt (BFH v. 17.11.1999 – I R 11/99, BStBl. II 2001, 822); eine Absicherung „im wirtschaftlichen Sinne“ soll reichen (RFH v. 8.11.1934, RStBl. 1935, 582; BFH v. 13.4.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743). Das kann allerdings nicht bedeuten, dass eine Forderung (das Kapitalvermögen) schon hinreichend gesichert ist, wenn der Schuldner Eigentümer eines inländ. Grundstücks oder gar nur Inhaber von Anteilen an einer Gesellschaft ist, zu deren Vermögen ein inländ. Grundstück gehört, im mehr oder weniger entfernten Sinne also auch ein Grundstück zu dem Vermögen gehört, aus dem heraus die Forderung des Gläubigers einmal beglichen wird. Vielmehr muss, wenn auch eine formal wirksame dingliche Sicherung nicht vorausgesetzt wird, der Gläubiger eine nahezu zum dinglichen Vollrecht verdichtete Rechtsposition im Hinblick auf das bestimmte Grundstück haben (s. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. H 437). Eine Forderung ist daher nur dann mittelbar durch inländ. Grundbesitz gesichert, wenn der ausländ. Gläubiger eine Rechtsposition innehat, die ihn in die Lage

versetzt, eine Haftung des (konkreten) inländ. Grundbesitzes ohne weitere Mitwirkung des Schuldners herbeizuführen (BFH v. 17.2.1961 – VI 76/59 U, BStBl. III 1961, 161; v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104 [105]; v. 13.4.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743; v. 20.1.1999 – I R 69/97, BStBl. II 1999, 514; v. 17.11.1999 – I R 11/99, BStBl. II 2001, 822). Das ist uE nicht der Fall mit der Folge, dass keine hinreichende mittelbare Besicherung besteht, wenn zB ein Konsortialdarlehen zwar durch inländ. Grundbesitz gesichert ist, eine Partei der Konsortialvereinbarung aber aufgrund schuldrechtl. Abreden keine Möglichkeit hat, auf die entsprechenden Verwertungserlöse zuzugreifen.

► *Zeitpunkt der Sicherung*: Die dingliche Sicherung muss in dem Zeitpunkt bestehen, in dem die Einkünfte zu erfassen sind, also bei Zufluss der Zinsen (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620; v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104). Es reicht danach zur Begründung inländ. Einkünfte nicht aus, dass die den Zinseinnahmen zugrunde liegende Kapitalforderung zu irgendeinem Zeitpunkt im Inland dinglich gesichert war, wenn sie dies im Zeitpunkt des Zuflusses der Zinsen nicht (mehr) ist (s. auch GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 79: Übereinstimmung von Sicherungs- und Zuflusszeitpunkt; Zinszeitraum bedeutungslos; aA LÜDICE in LADEMANN, § 49 Rn. 676; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 471). Die nach Wegfall der dinglichen Sicherung zugeflossenen Zinsen rechnen auch insoweit nicht zu inländ. Einkünften, als sie für einen Zeitraum berechnet werden, in dem die Kapitalforderung (noch) dinglich gesichert war. Aus § 24 Nr. 2 ergibt sich nichts anderes, da die Zinsen keine Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis darstellen (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620).

► *Inländischer Grundbesitz*: Als einen Anknüpfungspunkt einer den Inlandsbezug begründenden Sicherung nennt Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa inländ. Grundbesitz. Versteht man ihn iSv. § 19 Abs. 1 BewG, so ist der Begriff des Grundbesitzes (Betriebe der LuF, Grundstücke und Betriebsgrundstücke) umfassender als der des Grundstücks (abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts unter einer besonderen Nummer eingetragen oder gem. § 3 Abs. 3 GBO gebucht ist; ELLENBERGER in PALANDT, BGB, 73. Aufl. 2014, Vor § 90 BGB Rn. 3).

► *Inländische Rechte, die den Vorschriften über Grundstücke unterliegen* (grundstücksgleiche Rechte), sind nach Bundesrecht das Erbbaurecht (§ 11 Abs. 1 ErbbauRVO) und das Wohnungseigentum (§§ 1, 3, 7 WEG) und die nach Landesrecht als Immobiliarrechte ausgestalteten Rechte (§§ 63, 67 EGBGB); s. auch § 23 Anm. 88 f.

► *Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind*: Schiffe sind Fahrzeuge, die zur Fortbewegung auf oder unter dem Wasser und zur Beförderung von Personen oder Sachen bestimmt sind (BASSENGE in PALANDT, BGB, 73. Aufl. 2014, § 929a BGB Rn. 1). Schiffe und Rechte an Schiffen werden in Register eingetragen, die dem Grundbuch vergleichbar sind (Seeschiffs-, Binnenschiffs- und Schiffsbauwerkregister). Ein Register ist inländ., wenn es im Inland (s. § 1 Anm. 57 ff.) geführt wird.

Ausnahmen trotz Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 2): Trotz Sicherung sind von der beschränkten StPflcht Zinsen aus Anleihen und Forderungen ausgenommen,

- die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 Fall 1),
- über die Sammelurkunden iSd. § 9a des DepotG (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 Fall 2) oder

– über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 Fall 3).

► *Eintragung in öffentliches Schuldbuch*: Öffentliche Schuldbücher sind das Bundesschuldbuch (§ 5 BSchuWG) und die Schuldbücher der Bundesländer, also Schuldbücher inländ. (arg. aus § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a; s. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. H 479) öffentlicher Stellen. Nach dem Wortlaut der Norm und mangels entgegenstehender systematischer oder teleologischer Gründe ist aber unerheblich, ob eine Eintragung eine „echte“ Buchschuld begründet oder nur eine rein verwaltungsinterne, dh. eine ohne Belang für die Gläubigerrechte und das Recht am Schuldschein selbst bleibende Registrierung sonstiger Schuldverpflichtungen des Landes darstellt; s. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. H 479; aA PLEYER/MÜLLER-WÜSTEN, WM 1976, 494; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 116.

► *Sammelurkunde iSd. § 9a DepotG* ist ein Wertpapier, das mehrere Rechte verbrieft, die jedes für sich in vertretbaren Wertpapieren einer und derselben Art verbrieft sein könnten (§ 9a Abs. 1 Satz 1 DepotG).

► *Teilschuldverschreibungen* verbrieften Gläubigerrechte nur an einem bestimmten Teil des Nennbetrags einer einheitlich begebenen Schuldverschreibung (s. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. H 479). Laut BMF können auch Namensschuldverschreibungen unter bestimmten Voraussetzungen Teilschuldverschreibungen sein (BMF v. 9.10.2012, BStBl. I 2012, 953 – Tz. 161).

848–849 Einstweilen frei.

850 (2) **Genussrechte, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen (Doppelbuchst. bb Var. 2)**

Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb erfasst Bezüge aus Genussrechten, mit denen nicht das Recht am Gewinn und am Liquidationserlös verbunden ist und die deshalb nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind, sondern unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 fallen; die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechte werden von Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfasst (s. Anm. 822).

Kein Inlandsbezug: Buchst. c Doppelbuchst. bb enthält nicht das Erfordernis einer bestimmten Anknüpfung an das Inland. Dies ist uE als Redaktionsversehen zu beurteilen. Bezüge aus den genannten Genussrechten unterliegen uE daher analog Nr. 5 Satz 1 Buchst. a nur der inländ. StPflcht, wenn der Schuldner der Kapitalerträge seinen Wohnsitz (§ 8 AO), seine Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder seinen Sitz (§ 11 AO) im Inland hat (s. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 684; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 194).

851–854 Einstweilen frei.

f) Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. d

855 **aa) Durch Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen**

Einkünfte iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 9 und 10 sowie Satz 2: Durch den Verweis auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 9 und 10 sowie Satz 2 werden nur bestimmte Kapitalerträge iSd. § 20 erfasst:

– Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7, also Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art mit der Einschränkung, dass es sich um Zinsen aus Anleihen und Forderungen handeln muss, die in ein öffentliches Schuldbuch oder ein ausländ. Register eingetragen oder über die Sammelurkunden iSd. § 9a DepotG oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind; ausgenommen

- sind Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 iVm. Nr. 2);
- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2, dh. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9; s. § 20 Anm. 430 ff.);
 - Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und Nr. 7, dh. Gewinne aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den Inhaber oder ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen nicht mitveräußert werden, sowie Gewinne aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10; s. § 20 Anm. 450 ff.);
 - besondere Entgelte oder Vorteile nach § 20 Abs. 3, wenn diese neben oder anstelle der Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a bzw. Nr. 9 und 10 gewährt werden (§ 43 Abs. 1 Satz 2; s. § 20 Anm. 550 ff.).

bb) Inlandsbezug

(1) Überblick und gemeinsame Voraussetzungen für den Inlandsbezug 856

Der Inlandsbezug ergibt sich in den Fällen des Buchst. d daraus, dass es sich um sog. Tafelgeschäfte handeln muss, dh., dass die Erträge gegen Aushändigung der Zinsscheine (Doppelbuchst. aa) oder gegen Übergabe der Wertpapiere (Doppelbuchst. bb) ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.

Schuldner der Kapitalerträge muss nach dem Wortlaut des Buchst. d kein im Inland Ansässiger sein, so dass danach inländ. Einkünfte auch vorlägen, wenn ein im Ausland ansässiger Schuldner einem ebenfalls im Ausland ansässigen Gläubiger gegen Aushändigung von Zinsscheinen Zinsen auszahlt, ohne dass irgendein örtlicher Bezug zum Inland besteht. Teleologisch reduziert erfasst Buchst. d allerdings nur die Zinsen, die von einer inländ. Zahlstelle ausbezahlt werden. Zweck der mit dem ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (s. Anm. 801) eingeführten Vorschrift war es nämlich, Umgehungen der KapErtrStPflicht durch ausländ. Beauftragte uÄ zu vermeiden. Dieser Zweck erschöpfte sich, da ausländ. Zahlstellen zum Einbehalt deutscher KapErtrSt nicht in Fällen verpflichtet sind, in denen im Rahmen von Tafelgeschäften Zinsen von einer inländ. Stelle ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.

Inländische Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute: Buchst. d verweist über § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b auf Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute iSd. KWG. Kreditinstitute sind Unternehmen, die Bankgeschäfte (s. § 1 Abs. 1 Satz 2 KWG) gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreiben, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 1 Satz 1 KWG). Finanzdienstleistungsinstitute sind Unternehmen, die keine Kreditinstitute sind, aber Finanzdienstleistungen (§ 1 Abs. 1a Satz 2 KWG) für andere gewerbsmäßig oder in einem Umfang erbringen, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 1a Satz 1 KWG). Inländisch sind Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Inländische Kreditinstitut in diesem Sinne sind auch die Kreditanstalt für Wiederaufbau, eine Bausparkasse, ein Versicherungsunternehmen für Erträge aus Kapitalanlagen, die mit Einlagegeschäften bei Kreditinstituten vergleichbar sind, die Deutsche Postbank AG, die Deutsche Bundesbank bei Geschäften mit jedermann einschließlich ihrer Betriebsangehörigen und inländ. Zweigstellen ausländ. Kreditinstitute oder ausländ. Finanzdienstleistungsinstitute, nicht aber aus-

länd. Zweigstellen inländ. Kreditinstitute oder inländ. Finanzdienstleistungsinstitute (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b Satz 2).

Ausnahme für ausländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute: Keine inländ. Einkünfte aus sog. „Tafelgeschäften“ liegen vor, wenn die Zinsen einem ausländ. Kreditinstitut oder einem ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut ausgezahlt oder gutgeschrieben werden. Bei einem ausländ. Kreditinstitut oder einem ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut erfolgt die Zinsgutschrift zwar auch gegen Aushändigung der Zinsscheine, aber ein Tafelgeschäft liegt hier nicht vor (BTDrucks. 12/2501, 22; BTDrucks. 12/2736, 35; krit. KESSLER, BB 1993, 186), so dass insoweit keine inländ. Einkünfte angenommen werden. Reicht ein ausländ. Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut Zinsscheine von Wertpapieren ein, die für Steuerinländer verwahrt werden, so gilt auch hier die Ausnahme von der Tafelgeschäftsregelung.

857 (2) **Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine** (Doppelbuchst. aa)

Diese Variante erfasst die unter § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 10 fallenden Kapitalerträge (sowie die vergleichbaren Fälle gem. § 43 Abs. 1 Satz 2).

Ausgezahlt oder gutgeschrieben werden müssen die Einkünfte aus Kapitalvermögen (hier: Zinsen). Dass das Gesetz das Gutschreiben der Zinsen neben der Auszahlung ausdrücklich nennt, spricht dafür, den Begriff „auszahlen“ nicht weit auszulegen und sämtliche Formen der Erfüllung einzuschließen.

Gegen Aushändigung der Zinsscheine: Buchst. d Doppelbuchst. aa spricht sog. Tafelgeschäfte nicht ausdrücklich an, sondern umschreibt sie mit dem Erfordernis, dass die Zinsen gegen Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden müssen. Hintergrund ist, dass der Aussteller einer Schuldverschreibung mit Zinsscheinen nur gegen Aushändigung der Zinsscheine zur Leistung verpflichtet ist (§§ 797, 803 BGB).

Keine Verwahrung der Teilschuldverschreibungen durch Schuldner, inländisches Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut: Um unter den durch Buchst. d begründeten Inlandsbezug zu fallen, dürfen die Teilschuldverschreibungen nicht vom Schuldner, dem inländ. Kreditinstitut oder dem inländ. Finanzdienstleistungsinstitut verwahrt werden. Bei der Verwahrung durch den Auszahler liegt kein Tafelgeschäft vor, da dieser dann den Gläubiger wegen § 154 AO kennt, Tafelgeschäften aber eigen ist, dass der Gläubiger dem Auszahlenden persönlich unbekannt ist.

858 (3) **Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere** (Doppelbuchst. bb)

Diese Variante erfasst die unter § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 fallenden Kapitalerträge (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften) sowie die vergleichbaren Fälle gem. § 43 Abs. 1 Satz 2. Daraus, dass das Recht Deutschlands, unter § 20 Abs. 2 fallende Veräußerungsgeschäfte zu besteuern, nach an dem OECD-MA ausgerichteten DBA grds. beschränkt ist, folgert die FinVerw., dass Nr. 5 Buchst. d nicht alle beschränkt Stpfl., sondern nur nicht legitimierte Personen erfasst (vgl. OFD Frankfurt v. 2.3.2009 – S 2500 A-102-St 214, juris).

Ausgezahlt oder gutgeschrieben: Siehe Anm. 857.

Gegen Übergabe der Wertpapiere: Das sog. Tafelgeschäft wird in Doppelbuchst. bb mit dem Erfordernis umschrieben, dass die Kapitalerträge (Veräußerungsgewinne) gegen Übergabe der Wertpapiere ausgezahlt oder gutgeschrieben

werden. Die Formulierung ist ungenau: Ausgezahlt oder gutgeschrieben wird im Veräußerungsfall regelmäßig der Veräußerungserlös, nicht nur der Gewinn, und KapErtrSt wird in den Fällen des Buchst. d Doppelbuchst. bb regelmäßig iHv. 7,5 % (25 % von 30 %) der Einnahmen einbehalten (§ 43a Abs. 2 Sätze 6 und 7).

Keine Verwahrung oder Verwaltung der Wertpapiere durch das Kreditinstitut: Um unter den durch Buchst. d begründeten Inlandsbezug zu fallen, dürfen die Wertpapiere nicht vom Kreditinstitut (gemeint ist wohl: inländ. Kreditinstitut) verwahrt oder verwaltet werden (vgl. Anm. 857).

Einstweilen frei.

859

g) Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3

860

Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3: Durch die in Nr. 5 Satz 2 angeordnete entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3 gehören zu den inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen bei entsprechendem Bezug zum Inland auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in § 20 Abs. 1 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden (§ 20 Abs. 3; s. § 20 Anm. 550 ff.). Über den Verweis auf § 20 Abs. 3 wird uE die beschränkte StPflcht nicht mittelbar auch auf die Tatbestände aus § 20 Abs. 2 erstreckt, weil § 20 Abs. 3 keinen selbständigen Besteuerungstatbestand enthält, sondern nur der Klarstellung von § 20 Abs. 1 und 2 dient (s. § 20 Anm. 550 mwN). Nur soweit Letztere von der Nr. 5 selbst in Bezug genommen werden, reicht daher der Verweis auf § 20 Abs. 3.

Inlandsbezug des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 mangels eigener Regelung: Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 ordnet die entsprechende Geltung von § 20 Abs. 3 an, ohne für die darin genannten Erträge einen eigenen Inlandsbezug zu regeln. Sie führen daher zu inländ. Einkünften, wenn die den Inlandsbezug regelnden Voraussetzungen der Nr. 5 im Übrigen erfüllt sind (s. auch Gosch in Kirchhof XIII. § 49 Rn. 81).

Einstweilen frei.

861–864

3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

865

Grundsätzlich Veranlagung zur Einkommensteuer nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten: Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 grds. der Überschuss der Einnahmen über die WK (§§ 8–9a), und auch beschränkt Stpfl. werden grds. nach ihrem Einkommen zur ESt veranlagt (§ 25 Abs. 1; s. Anm. 810), sofern die ESt bzw. die KSt nicht durch den KapErtrStAbzug abgegolten ist (§ 50 Abs. 2 Satz 1; § 32 Abs. 1 KStG). Bei der Einkünfteermittlung durch Einnahme/Überschuss-Rechnung gilt das Zufluss- und Abflusprinzip gem. § 11. Auch im Rahmen von Gewinneinkünften angefallene, mangels Erfüllung inländ. Anknüpfungsmerkmale aber nach Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasste Einkünfte werden als Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt; es ändert sich die Ermittlung der Einkünfte (RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193; BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620 [622]).

Seit 2009 ist der Abzug der tatsächlichen WK bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen unbeschränkt EStpfl. ausgeschlossen; lediglich ein Sparer-Pauschbetrag iHv. 801 € (bzw. 1 602 € bei zusammen veranlagten Ehegatten) ist als WK abzuziehen (§ 20 Abs. 9 Sätze 1 und 2). Das gilt zwar grds. auch für

beschränkt Stpfl. in Veranlagungsfällen; § 50 Abs. 1 Satz 1 schließt nicht mehr wie vor seiner Änderung durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (seinerzeit im Hinblick auf den Sparerfreibetrag in § 20 Abs. 4) die Anwendung des § 20 Abs. 9 (Sparer-Pauschbetrag) bei beschränkter StPfl. aus. Allerdings gilt dies uE nicht, wenn eine beschränkt stpfl. KapGes. mit ihren inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen zur KSt veranlagt wird (aA STRUNK in KORN, § 49 Rn. 191, der generell von einer Besteuerung der Bruttoeinnahmen ausgeht). Mit dem Ausschluss des Abzugs der tatsächlichen WK sollte berücksichtigt werden, dass für die oberen Einkommensgruppen der Abgeltungsteuersatz von 25 % relativ niedrig ist (vgl. BTDrucks. 16/4841, 57). Bei KapGes. gilt hingegen stets (dh. unabhängig von der Art der zugrunde liegenden Einkünfte) ein einheitlicher StStz von 15 %, so dass es bei KapGes. uE keinen legitimen Grund für eine Beschränkung des WK- bzw. BA-Abzugs gibt. Auch § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG setzt voraus, dass beschränkt stpfl. KapGes. mit Überschusseinkünften WK abziehen können. § 50 Abs. 1 Satz 1 ist uE daher insoweit teleologisch zu reduzieren.

In KapErtrStAbzugsfällen, in denen der Sparer-Pauschbetrag von unbeschränkt Stpfl. künftig entweder über einen Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2 iVm. Abs. 1 Nr. 1) oder im Rahmen einer Veranlagung (§ 43 Abs. 5 Satz 3) geltend gemacht werden kann, kann der beschränkt Stpfl., der einen Freistellungsauftrag nicht erteilen kann, den Sparer-Pauschbetrag wohl nur nutzen, wenn man § 43 Abs. 5, der ein Veranlagungswahlrecht gibt, bei Kapitaleinkünften als vorrangig gegenüber § 50 Abs. 2 erachtet (s. Anm. 810).

Bruttobesteuerung durch abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug: Sofern inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen dem KapErtrStAbzug unterliegen, gilt die ESt bzw. die KSt durch diesen als abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1; § 32 Abs. 1 KStG). Damit sind der Abzug tatsächlich entstandener WK sowie wohl auch der Abzug des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9) ausgeschlossen (s.o.). Die KapErtrSt kann aber ggf. zu ermäßigten sein (s. Anm. 808; § 50d Anm. 10 ff.).

► *Nicht erfasst von dem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug* und damit durch Einnahme/Überschuss-Rechnung zu ermitteln sind zB Einkünfte aus

- von ausländ. Schuldner gezahlten Zinsen, die zu inländ. Einkünften nur aufgrund der Sicherung des Kapitalvermögens durch inländ. Grundbesitz oder inländ., den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegende Rechte oder durch in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe führen (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 7),
- Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden sowie Renten aus Rentenschulden iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa).

Nicht dem (abgeltenden, § 50 Abs. 2 Satz 1) KapErtrStAbzug unterliegende Einkünfte des beschränkt Stpfl. iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 können grds. mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen bzw. bei einem Verlustabzug iSd. § 10d berücksichtigt werden (§ 50 Abs. 2 Satz 2 aF wurde mit dem JStG 2009 [BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74] aufgehoben, s. § 50 Anm. 3, 80; s. auch BTDrucks. 16/10189, 60).

► *Erstattung von Kapitalertragsteuer bei fehlender materieller Steuerpflicht:* Unterliegt der Empfänger einer Zahlung, zB ein Dividendenscheinwerber, bei Einzug der Dividende nicht der beschränkten StPfl. v. 26.7.2013 – IV C 1 - S 2410/11/10001, BStBl. I 2013, 939; dazu krit. HELIOS/KLEIN, FR 2014, 110; WIESE/BERNER, DSrR 2013, 2674; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 74), so ist KapErtrSt schon nicht einzubehalten bzw. dennoch einbehaltene KapErtrSt

nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten (s. § 20 Anm. 457; DÖTSCH/PUNG in DPM, § 20 Rn. 259 f.).

- ▶ *Ausländische Kapitalgesellschaften*: Bei bestimmten ausländ. beschränkt stpfl. Kap-Ges. ist ein StAbzug auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 nicht vorzunehmen (§ 44a Abs. 5).
- ▶ *Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren*: Siehe Anm. 807.

Einstweilen frei.

866–899

XIV. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 von bestimmten Wirtschaftsgütern mit Inlandsbezug (Abs. 1 Nr. 6)

Schrifttum: GEBBERS, Betriebsstätte bei Grundstücksvermietung und -verpachtung, RIW 1985, 876; GEBBERS, Der „ständige Vertreter“ bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, StBp. 1989, 78; CORDEWENER/DÖRR, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Grundzüge des deutschen Steuersystems (nationale und bilaterale Regelungen), GRUR Int. 2005, 674; STRASSER, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2005; SCHMIDT-HESS, Beschränkte Steuerpflicht bei Rechteüberlassung durch den originären Inhaber des Rechts?, IStR 2006, 690; WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, Zur beschränkten Steuerpflicht von Werbehonoraren für Gestattungsleistungen bei Bild- und Namensrechten, IStR 2006, 181; SCHNITGER/FISCHER, Einkünfteermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598; BÖHL/SCHMIDT-NUSCHKE/BÖTTCHER, Besteuerung von Vermietungseinkünften bei Direktinvestitionen in Deutschland, IStR 2008, 651; J. LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25; MEINING/KRUSCHKE, Die Besteuerung der „ausländischen Kapitalgesellschaft & Co. KG“ bei ausschließlich grundstücksverwaltender Tätigkeit im Inland, GmbHR 2008, 91; SCHAUHOFF/IDLER, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341; TÖBEN/LOHBECK, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bei inländischen Immobilieninvestitionen ausländischer Objektgesellschaften, in Birk (Hrsg.), Transaktionen – Vermögen – Pro Bono, Festschrift zum zehnjährigen Bestehen von P + P Pöllath + Partners, München 2008, 211; HECHT/LAMPERT, Die einkommensteuerliche Behandlung der Überlassung von Software (Teil I), FR 2009, 1127; KAHLE/SCHULZ, Besteuerung von Inbound-Investitionen – Ermittlung der inländischen Einkünfte und Durchführung der Besteuerung nach dem Jahressteuergesetz 2009, RIW 2009, 140; LINDAUER/WESTPHAL, JStG 2009: Änderungen bei inländischen Vermietungseinkünften durch ausländische Kapitalgesellschaften, BB 2009, 420; MENSCHING, Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 96; SCHULTZ, Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer – Inbound Real Estate Investments, StbJb. 2009/2011, 179; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, Aktuelle steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Inbound-Investitionen in deutsches Grundvermögen, FR 2009, 151; DECKER/LOOSER, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG ab 2009, IStR 2010, 8; GRABBE, Investmentsteuerrecht: Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 87; HECHT/LAMPERT, Die einkommensteuerliche Behandlung der Überlassung von Software (Teil II), FR 2010, 68; BACKU, Steuerliche Aspekte von Cloud Computing und anderen Webservices, ITRB 2011, 184; FISCHER/DOMINIK, Debt-to-Equity-Swap bei ausländischen Immobiliengesellschaften, IWB 2011, 163; GLÄSER/BIRK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beschränkt Steuerpflichtiger, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BStBl I 2011, Seite 530, IStR 2011, 762; KRETZSCHMANN, JStG 2010 – Änderungen des Investmentsteuergesetzes, FR 2011, 62; PINKERNELL, EuGH-Urteil im Fall UsedSoft gegen Oracle klärt steuerlichen Teilaspekt des grenzüberschreitenden Online-Softwarevertriebs, ISR 2012, 82; PINKERNELL, Cloud Computing – Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts, Ubg 2012, 331; HOLTHAUS, Beschränkte Steuerpflicht: Aktuelle Entwicklungen beim Steuerabzug für Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG, ISR 2013, 256; PETERSEN, Quellensteuer bei Überlassung von Standardsoftware,

IStR 2013, 896; Schulze zur Wiesche, Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, BB 2013, 2463; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis, IStR 2014, 45; KESSLER, Gedanken zur Behandlung von unbeweglichem Vermögen in der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage, ISR 2014, 9.

Verwaltungsanweisungen: OFD München v. 28.5.1998, FR 1998, 755, Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG für Vergütungen aus dem Vertrieb von Standard-Software im Inland; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a durch das JStG 2009; BMF v. 9.1.2009, BStBl. I 2009, 362, Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Steuerabzug gem. § 50a bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtigen aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen; BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa und § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG; Bayerisches Landesamt für Steuern v. 8.6.2011, S 2300.2.1-4/13 St32, IStR 2011, 599, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa und § 49 Absatz 1 Nummer 6 EStG durch beschränkt steuerpflichtige Gewerbetreibende; OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300-169-St 45-32, EStG-Kartei NW § 49 EStG Nr 802 II, juris FMNR3c1430011, zur steuerlichen Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten grundstücksverwaltenden Körperschaften und von vermögensverwaltenden gewerblich geprägten Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6

900 a) Regelungsstruktur

Die Vorschrift setzt Einkünfte iSd. § 21 voraus und erfasst damit hauptsächlich Einkünfte aus (s. Anm. 928 ff.)

- der VuV von unbeweglichem Vermögen;
- der VuV von Sachinbegriffen, insbes. von beweglichem BV;
- der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten, gewerblichen Erfahrungen und Gerechtigkeiten, insbes. von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten.

Sie setzt einschränkend den Inlandsbezug des Vermögens wie folgt voraus (s. Anm. 941 ff.):

- durch Belegenheit im Inland bei Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen und Sachinbegriffen;
- durch Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register bei Schiffen, grundstücksgleichen Rechten und anderen Rechten;
- durch Verwertung in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung auch ohne Belegenheit bzw. Eintragung im Inland.

Nr. 6 kommt nach ihrer Subsidiaritätsklausel („... soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, ...“) und nach § 21 Abs. 3 subsidiär zu anderen Einkunftsarten zur Anwendung. Aufgrund der sog. isolierenden Betrachtungsweise (Abs. 2) sind aber dann Einkünfte aus VuV gegeben, wenn andere Einkunftsarten mangels der dort relevanten inländ. Anknüpfungsmerkmale nicht in Betracht kommen (s. Anm. 1256).

901 b) Rechtsentwicklung

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Siehe Anm. 2.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Siehe Anm. 2.

VO v. 8.12.1931 (RGBL. I 1931, 699): Siehe Anm. 2.

ESStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Siehe Anm. 2.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Siehe Anm. 2; damit sollte insbes. die Verwertung von Urheberrechten in inländ. Einrichtungen öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten erfasst werden.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Neufassung von Nr. 2 Buchst. f, nach der Einkünfte aus der Vermietung ua. inländ. Grundstücke nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind (Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa) und bei Vermietung durch bestimmte ausländ. Körperschaften sogar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten (Fiktion, Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2); Ergänzung der Nr. 6 um eine Regelung der Subsidiarität der Nr. 6 gegenüber den Nr. 1 bis 5; Modifizierung des StAbzugs gem. § 50a für bestimmte inländ. Einkünfte beschränkt Stpfl. (kein StAbzug mehr bei Einkünften aus der Überlassung beweglicher Sachen, da diese regelmäßig aufgrund von DBA nicht in Deutschland besteuert werden konnten, vgl. BRDrucks. 545/08, 94).

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ergänzung von § 7 Abs. 3 InvStG (für Geschäftsjahre des Investmentvermögens, die nach dem 31.12.2010 beginnen, s. § 17a Abs. 19 InvStG), auf den Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa zur Bestimmung der inländ. StPfl. bestimmt in ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltener Erträge aus VuV verweist (s. Anm. 902, 841).

Ausblick: Als Folge der Initiative der OECD zu BEPS (s. Bericht der OECD „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ v. 12.2.2013, s. GILLAMARIAM/BINDING, DStR 2013, 1153), in deren Zusammenhang auch eine vermeintliche „Gewinnabsaugung“ durch Lizenzgebühren diskutiert wird (s. RÖDDER/PINKERNELL, IStR 2013, 619), könnte auch die Besteuerung von Lizenzgebühren verschärft werden. Konkrete Gesetzgebungsvorhaben sind noch nicht absehbar; von konzerninterner gezahlten Lizenzgebühren könnten Quellensteuern ohnehin erst erhoben werden, wenn zuvor die Zins- und Lizenzrichtlinie geändert würde (s. § 50g Anm. 1 ff.; s. auch DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, ISR 2014, 9).

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

aa) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

902

Grundsätzlich sind inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6 schon wegen § 21 Abs. 3 anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören (s. Anm. 959). Hinzu kommt seit der Ergänzung der Nr. 6 durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 die ausdrückliche Subsidiarität gegenüber den Einkünften iSd. Nr. 1 bis 5. Dieser Grundsatz wird durch die isolierende Betrachtungsweise (s.u.) eingeschränkt.

Abs. 1 Nr. 1: Der Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erzielt, wenn er den Betrieb nicht fortführt (s. § 13 Anm. 34), Einkünfte aus VuV iSd. Nr. 6 (s. Anm. 133).

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:

► *Keine Betriebsstätte durch bloße Vermietung eines inländischen Grundstücks:* Nach der stRspr. des BFH – und seit der Neufassung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das JStG 2009 auch daraus ableitbar („... soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören ...“) – begründet die bloße VuV von Grundstücken und Gebäuden keine BS des Vermieters im Inland (BFH v. 20.1.1959 –

I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133; v. 6.6.1978 – IV R 24/73, BStBl. II 1979, 18 [20]; inzident auch BFH v. 22.8.2006 – I R 6/06, BStBl. II 2007, 163). Siehe auch BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 – Tz. 15; OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300-169-St 45-32, EStG-Kartei NW § 49 EStG Nr 802 II, juris FMNR3c1430011, I.2-2.

► *Verwertung von Rechten in einer Betriebsstätte*: Besteht der Inlandsbezug zB der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten im Inland darin, dass diese in einer eigenen inländ. BS eines beschränkt Stpfl. verwertet werden, so erzielt dieser daraus Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. a. Die in Nr. 6 angesprochene inländ. BS kann daher nur eine für den beschränkt stpfl. Vermieter fremde BS sein (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409]; RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020; s. Anm. 953).

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d ist gegenüber Nr. 6 *lex specialis* (s. Anm. 505).

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f nahm bis zu seiner Ergänzung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432; s. Anm. 2) Bezug auf das Vermögen, die Sachinbegriffe und die Rechte iSd. Nr. 6 und erklärte gewerbliche Einkünfte aus der Veräußerung (nur) dieser für inländ. Durch das StÄndG 2007 wurde der Verweis auf die Nr. 6 gestrichen und Nr. 2 Buchst. f eine eigenständige Regelung des Inlandsbezugs gegeben (zu deren Reichweite s. Anm. 619). Nach der Neufassung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das JStG 2009 (s. Anm. 901) gehören Einkünfte aus der Vermietung ua. inländ. Grundstücke unter bestimmten Voraussetzungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa) und gelten sogar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Fiktion, Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2), wenn der Vermieter eine ausländ. KapGes. ist. Abs. 1 Nr. 6 tritt dahinter – wie im Übrigen auch hinter die anderen Tatbestände der Nr. 1 bis 5 – zurück.

Abs. 1 Nr. 9 kommt als Auffangvorschrift nicht zur Anwendung, soweit es sich um Einkünfte iSd. Nr. 1 bis 8 handelt (s. Anm. 1121).

► *Kenntnisse und Erfahrungen*: Da es nach der Rspr. zweifelhaft war, ob gewerbliche Erfahrungen, wie es Nr. 6 iVm. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 voraussetzt, „zeitlich begrenzt“ überlassen werden konnten (BFH v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567 [569]; v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428 [430]; v. 27.4.1977 – I R 211/74, BStBl. II 1977, 623 [624]), wurde die Nr. 9 in § 49 Abs. 1 eingefügt, um Besteuerungslücken im Bereich des Know-how-Transfers zu schließen (BTDrucks. 7/1509, 13 und 7/1871, 3; v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87 [89]; s. im Einzelnen Anm. 1051, 1111 und 1263).

► *Nutzung beweglicher Sachen (wenn nicht Sachinbegriffe)*: Einkünfte daraus fallen nicht unter Nr. 6, sondern unter Nr. 9 (s. Anm. 1111). Nr. 6 erfasst zwar Einkünfte aus der Vermietung von Sachinbegriffen, die aus beweglichen WG bestehen. Um ein „Sachinbegriff“ zu sein, müssen diese WG aber funktionell und technisch so aufeinander abgestimmt sein, dass sie eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg v. 25.3.1994, EFG 1994, 970, rkr.; s. auch Anm. 930 und § 21 Anm. 140). Mehrere selbständige bewegliche WG sind daher kein Sachinbegriff; ihre Vermietung im Inland kann nur unter Abs. 1 Nr. 9 fallen.

Isolierende Betrachtungsweise (Abs. 2): Der Grundsatz, dass gem. § 21 Abs. 3 eine andere Einkunftsart den Einkünften aus VuV vorgeht (s. Anm. 959), wird durch die in Abs. 2 kodifizierte sog. isolierende Betrachtungsweise eingeschränkt; s. Anm. 1256 auch zu den Fällen der Betriebsaufspaltung über die Grenze und der Betriebsverpachtung.

Über inländische Investmentfonds erzielte Erträge aus Vermietung und Verpachtung: Erträge aus der VuV, die ein beschränkt stpfl. Anleger über einen inländ. Spezial-Investmentfonds erzielt, gelten – nach § 15 Abs. 2 Satz 3 InvStG auch für die Anwendung der Regelungen eines DBA – als vom Anleger unmittelbar bezogene Einkünfte gem. Nr. 2 Buchst. f oder Nr. 6 (§ 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG). Die Investmentgesellschaft ist gem. § 15 Abs. 2 Satz 4 InvStG verpflichtet, KapErtrSt iHv. 25 % einzubehalten, die allerdings – anders als bei entsprechenden Erträgen, die über einen inländ. Investmentfonds erzielt werden, der nicht Spezial-Investmentfonds ist – keine abgeltende Wirkung hat (§ 15 Abs. 2 Satz 5 InvStG), sondern im Rahmen der Veranlagung des beschränkt Stpfl. auf die geschuldete Steuer angerechnet wird. Erträge aus der VuV, die ein beschränkt stpfl. Anleger über einen inländ. Investmentfonds erzielt, der nicht Spezial-Investmentfonds ist, führen seit der Ergänzung von § 7 Abs. 3 InvStG durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) und für Geschäftsjahre des Investmentvermögens, die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 21 Abs. 19 Satz 8 InvStG) zu dem grds. abgeltenden KapErtrStAbzug unterliegenden inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen gem. Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa (s. Anm. 841 ua. zur Möglichkeit der teilweisen Erstattung der KapErtrSt; vgl. auch KRETZSCHMANN, FR 2011, 62 [65]; GRABBE, BB 2011, 87). Zur investmentsteuerrechtl. Terminologie s. § 1 KStG Anm. 30 „Investmentvermögen/Investmentfonds/Investmentgesellschaften/Investitionsgesellschaften“.

Einstweilen frei.

903–912

bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

913

Doppelbesteuerungsabkommen kennen keine einheitliche Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“. Die nach dem EStG darunter fallenden Einkünfte werden vielmehr nach dem Objekt der Vermietung in verschiedenen Vorschriften erfasst.

Unbewegliches Vermögen: Einkünfte, die aus unbeweglichem Vermögen bezogen werden, kann nach dem OECD-MA (Art. 6 Abs. 1) der Belegenheitsstaat, also der Vertragsstaat besteuern, in dem das unbewegliche Vermögen liegt. Dieses „Belegenheitsprinzip“ ist grds. in den geltenden deutschen DBA verankert (s. auch KESSLER, ISR 2014, 9, zu unbeweglichem Vermögen in der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage). Dabei hat der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ iSd. Art. 6 OECD-MA die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Belegenheitsstaats zukommt (Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA), umfasst aber in jedem Fall ua. die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen (Art. 6 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 OECD-MA; s. im Einzelnen LIEBER in SCHÖNFELD/DRITZ, Art. 6 OECD-MA Rn. 42 ff.; REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 6 OECD-MA Rn. 64 ff., 88 ff.; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Bd. I, Art. 6 OECD-MA Rn. 30 ff.). Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen (Art. 6 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 OECD-MA).

Nicht vom Begriff unbewegliches Vermögen umfasste Rechte behandelt das OECD-MA unter der Überschrift Lizenzgebühren (zur Definition s. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA). Lizenzgebühren können nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA grds., dh. vorbehaltlich einer vom Empfänger im Quellenstaat unterhaltenen BS (BS-Vorbehalt), nur vom Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden.

Auch die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA sieht entsprechend der deutschen Abkommenspolitik mit Industriestaaten grds. kein Quellenbesteuerungsrecht vor (s. BRUNSBACH/ENDRES/LÜDICKE/SCHNITGER, *Schrift des Instituts Finanzen und Steuern* Nr. 492, 114; LÜDICKE, *FR* 2011, 1077). Allerdings wird es – abweichend von Art. 12 OECD-MA – Deutschland durch zahlreiche seiner DBA gestattet, als Quellenstaat (s. WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, *DBA*, Art. 12 OECD-MA Rn. 28 f.; STRASSER, *Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen*, 2005) eine Quellensteuer zu unterschiedlichen Höchstsätzen einzubehalten. Für eine Übersicht über die Einschränkungen des StAbzugs aufgrund des § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Lizenzgebühren) s. die sog. Reststeuersatzliste des BZSt., www.bzst.de; PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, *DBA*, 5. Aufl. 2008, Art. 12 OECD-MA Rn. 29.

Bewegliche Sachen: Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Sachen können, da sie in Art. 6 bis 20 OECD-MA nicht behandelt werden, nach der Aufangklausel des Art. 21 OECD-MA nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden.

914–921 Einstweilen frei.

922 d) Verfahrensfragen

Unbewegliches Vermögen und Sachinbegriffe (bewegliches Betriebsvermögen): Mit Einkünften aus der VuV von unbeweglichem Vermögen und, sofern das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt ist (s. Anm. 913), von Sachinbegriffen (beweglichem BV) wird ein beschränkt stpfl. Vermieter oder Verpächter nach Ablauf des Kj. (VZ) zur ESt veranlagt (§ 25 Abs. 1; s. auch Anm. 961 und 902 zu über einen inländ. Spezial-Investmentfonds erzielte Einkünfte aus VuV). Er hat zu diesem Zweck eine EStErklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 Satz 1). Die ESt bemisst sich im Fall der Veranlagung nach § 32a Abs. 1. Örtlich zuständig, die inländ. Einkünfte aus VuV zu ermitteln, ist gem. § 19 Abs. 2 AO (bzw. § 20 Abs. 3 AO bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen) das FA, in dessen Bezirk sich das Vermögen bzw. der wertvollste Teil des Vermögens des Stpfl. befindet. Bei ustpfl. Vermietung gegebener Zentralzuständigkeit (§ 21 Abs. 1 Satz 2 AO iVm. § 1 UStZustVO) kommt eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO in Betracht, s. OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300-169-St 45-32, EStG-Kartei NW § 49 EStG Nr 802 II, juris FMNR3c1430011, unter III.

Rechte: Bei Einkünften aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten sowie der Verwertung von Darbietungen wird die ESt im Wege des StAbzugs erhoben (§ 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3). Dieser beträgt grds. 15 % der Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1). Zu Einschränkungen des StAbzugs aufgrund von DBA s. Anm. 913. Durch den StAbzug gilt die ESt nach dem Gesetz als abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1), was zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 49 AEUV verstoßenden Bruttobesteuerung führt (s. SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.231, 5.111, 5.116 ff.). Der Vergütungsgläubiger ist StSchuldner (§ 50a Abs. 5 Satz 2), der Schuldner der Vergütung ist Haftungsschuldner (§ 50a Abs. 5 Satz 4). Die ESt entsteht, wenn dem beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger die Vergütung zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1). Zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer s. § 50a Abs. 5 Satz 3 (zuständig ist ab 2014 das BZSt., § 52 Abs. 58a Satz 2) und § 73e EStDV; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484; § 50a Anm. 130 ff.

► *Freistellungs- und Erstattungsverfahren*: Auch wenn Deutschland in einem DBA ganz oder teilweise darauf verzichtet hat, die Erträge zu besteuern (s. Anm. 913) oder nach § 50g Steuern nicht erheben darf, sieht § 50d ein zweistufiges Verfahren vor, auf dessen erster Stufe der StAbzug ungeachtet des Abkommens bzw. des § 50g vorzunehmen ist (§ 50d Abs. 1 Satz 1). Anschließend kann der Gläubiger der Erträge die Erstattung der zu viel einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragen (§ 50d Abs. 1 Sätze 2–9), wobei er durch die Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staats nachweisen muss, dass er dort ansässig ist (§ 50d Abs. 4 Satz 1). Nur wenn das BZSt. auf Antrag bescheinigt hat, dass die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen (Freistellungsverfahren, § 50d Abs. 2), kann der Schuldner den StAbzug nach Maßgabe des DBA von vornherein unterlassen oder nach einem niedrigeren StSatz vornehmen (s. § 50d Anm. 35 ff.).

Einstweilen frei.

923–925

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 6

a) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21

926

Nr. 6 verweist zur Bestimmung dessen, was Einkünfte aus VuV sind, auf § 21. Das Begriffspaar „Vermietung und Verpachtung“ meint daher die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt (s. Anm. 930 f. und § 21 Anm. 50 ff.). Nr. 6 erfasst allerdings nur die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung, so dass, wenn auch weitere eigenständige und von der Nutzungsüberlassung abzugrenzende Tätigkeiten erbracht werden und insgesamt eine einheitliche Vergütung gezahlt wird, diese aufgeteilt werden muss (s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398). Auch was Objekt der VuV sein kann, bestimmt sich damit nach § 21; s. im Einzelnen Anm. 928 ff. Schließlich gilt neben der Subsidiaritätsklausel innerhalb der Nr. 6 selbst über die Verweisung auch die in § 21 Abs. 3 enthaltene Subsidiaritätsklausel für die Nr. 6. Gehören also Einkünfte der in § 21 Abs. 1 und 2 bezeichneten Art zu Einkünften aus anderen Einkunftsarten, so handelt es sich bei ihnen um Einkünfte dieser anderen Einkunftsart und ihre Eigenschaft als inländ. Einkünfte ist an den Voraussetzungen der Inlandsverknüpfung dieser anderen Einkunftsart zu messen (s. aber Anm. 902 „Isolierende Betrachtungsweise“).

Einstweilen frei.

927

b) Objekte der Vermietung und Verpachtung

aa) Überblick

928

Über den Verweis auf § 21 in Nr. 6 erschließen sich als Objekte der VuV das unbewegliche Vermögen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; s. Anm. 929), Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 930) und Rechte (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; s. Anm. 931). Einkünfte aus VuV können zudem erzielt werden durch die Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4; s. Anm. 936).

bb) Unbewegliches Vermögen nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

929

Keine Definition: Der Begriff des unbeweglichen Vermögens, den § 21 Abs. 1 Nr. 1 verwendet und der in Nr. 6 Halbs. 2 bei der Bestimmung des Inlands-

bezugs wiederkehrt, ist im EStG nicht definiert. Er deckt sich nicht mit dem zivilrechtl. Begriff der „unbeweglichen Sache“. Deutlich wird das daran, dass in ein Schiffsregister eingetragene Schiffe, auch wenn sie teilweise wie Grundstücke behandelt werden, bewegliche Sachen sind (ELLENBERGER in PALANDT, BGB, 73. Aufl. 2014, Vor § 90 Rn. 3), in § 21 Abs. 1 Nr. 1 aber als Beispiel für unbewegliches Vermögen genannt werden (anders wiederum Art. 6 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 OECD-MA, nach dem Schiffe und Luftfahrzeuge nicht als unbewegliches Vermögen gelten).

Aufzählung: Die nicht abschließend gemeinte Aufzählung („insbesondere“) des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfasst die wichtigsten Fälle:

- Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile (s. § 21 Anm. 101–103);
- Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind (s. § 21 Anm. 104): Die Vermietung nicht in ein Schiffsregister eingetragener Schiffe im Inland fällt unter Nr. 9, wenn sie nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen ist. Ob Schiffe in ein inländ. oder ein ausländ. Register eingetragen sind, ist für ihre Eigenschaft als unbewegliches Vermögen unerheblich (RFH v. 10.12.1940, RStBl. 1941, 250). Die Eintragung entscheidet nur darüber, ob das Schiff im In- oder Ausland belegen ist (RFH v. 27.9.1932, Stuw 1933 Nr. 335);
- Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (s. § 21 Anm. 105 und § 23 Anm. 84, 85).

Einordnung von Flugzeugen: Siehe § 21 Anm. 107.

930 cc) Sachinbegriffe nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Das EStG definiert den Begriff „Sachinbegriff“ nicht. In § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird „bewegliches Betriebsvermögen“ lediglich als ein Beispiel erwähnt. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff „Sachinbegriff“ WG gemeint hat, die funktionell und technisch so aufeinander abgestimmt sind, dass sie eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg v. 25.3.1994 – I 308/92, EFG 1994, 970, rkr.; s. auch § 21 Anm. 140). Mehrere selbständige WG sind daher kein Sachinbegriff; ihre Vermietung im Inland kann aber unter Abs. 1 Nr. 9 fallen.

dd) Zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

931 (1) Begriff des Rechts

Zu den Rechten iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gehören insbes. schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte (s. § 21 Anm. 154), gewerbliche Erfahrungen (s. § 21 Anm. 155) sowie Gerechtigkeiten und Gefälle (s. § 21 Anm. 156). Diese Aufzählung ist nicht abschließend („insbesondere“), so dass auch die Überlassung anderer Rechte, zB des Rechts am eigenen Bild (§§ 22 ff. Kunsturhebergesetz) und des Namens (§ 12 BGB, s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398, dazu SCHAUHOFF/IDLER, IStR 2008, 341) unter § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und damit unter § 49 Abs. 1 Nr. 6 fallen (s. § 21 Anm. 157; s. auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 22). Nr. 6 unterscheidet nicht, ob die Benutzungs- oder Nutzungsrechte schuldrechtl. oder dinglicher Art sind (BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355 [356]; v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 [760, 761]; v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 [368]) oder ob ein originäres oder ein derivativ erworbenes Recht überlassen oder genutzt wird (s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010,

398 unter Aufgabe der gegenteiligen Auffassung in BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550).

Gewerbliche Erfahrungen werden in § 49 Abs. 1 zweifach geregelt, zum einen in Nr. 6, die auf § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und die dort ausdrücklich genannte Überlassung von gewerblichen Erfahrungen verweist, zum anderen in Nr. 9 (s. Anm. 902 „Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 9“).

(2) Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung

932

Überblick: Vergütungen für die Überlassung eines Rechts fallen nach dem Wortlaut des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nur dann unter § 21 und damit unter § 49 Abs. 1 Nr. 6, wenn das Recht „zeitlich begrenzt“ überlassen wird. Das ist nur dann der Fall, wenn es im Vermögen des Überlassenden bleibt und nicht in das Vermögen des Nutzenden übergeht.

BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355; v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (102); v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398; v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120; vgl. auch BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 (92); BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 23.

Endgültig übertragen wird ein Recht durch seine immerwährende Überlassung oder dadurch, dass sich sein Wert während der Nutzungsdauer wirtschaftlich erschöpft oder verbraucht (BFH v. 27.2.1975 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529 [531]; v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]; v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [554]; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 24). Gleiches gilt, wenn ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes nicht in Betracht kommt (RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 200). Ein Recht wird nur zeitlich begrenzt überlassen, wenn die zugrunde liegende Vereinbarung kündbar ist (BFH v. 27.2.2002 – I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142). Ein Recht soll auch dann zeitlich begrenzt überlassen sein, wenn bei Abschluss des Vertrags ungewiss ist, ob und wann die Überlassung zur Nutzung endet (BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355, zu einem zunächst befristeten Vertrag, der der zur Nutzung Berechtigten die Option zu einer unwiderruflichen Überlassung bot).

Kam es noch nach BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 – Tz. 2.4 (aufgehoben durch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 118) auf eine zeitliche Begrenzung nicht an, wenn Urheberrechte im Rahmen von gewerblichen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und f) oder selbständigen Einkünften (Abs. 1 Nr. 3) überlassen wurden, so ist nun für den StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 auch im Hinblick auf Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 und 3 zu unterscheiden, ob Rechte nur zeitlich begrenzt (dann StAbzug) oder endgültig überlassen werden (Rechteleauf, dann kein StAbzug, vgl. BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 23). Zu Standardsoftware s. Anm. 933 und PINKERNELL, ISR 2012, 82.

Bedeutung der zeitlichen Begrenzung eines Schutzrechts: Zu einer zeitlichen Begrenzung des Überlassens führt nicht schon die zeitliche Begrenzung des Schutzrechts selbst (FG München v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, rkr., zu § 16 PatG; aA FLICK, DB 1975, 2405 [2406]; RICHTER, StBp. 1978, 245 [250]).

Gesetzliches Rückrufsrecht: Ob es die Annahme einer zeitlichen Begrenzung rechtfertigt, wenn dem Überlassenden ein gesetzliches Rückrufsrecht wie das gem. § 41 UrhG zusteht (so BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 [369]), ist uE zweifelhaft. Das Rückrufsrecht gem. § 41 UrhG ist ein Gestaltungsrecht (SCHRICKER/LOEWENHEIM, Urheberrecht, 4. Aufl. 2010, § 41 UrhG

Rn. 22), also ein Recht, durch einseitigen Gestaltungsakt ein Rechtsverhältnis aufzuheben, das erst mit Zugang der Erklärung des Urhebers beim Inhaber die Überlassung des Nutzungsrechts begrenzt. Es ist zudem außerordentlicher Beihelf zur Vertragsauflösung eigener Art (SCHRICKER/LOEWENHEIM, Urheberrecht, 4. Aufl. 2010, § 41 UrhG Rn. 4), die allgemeiner auch aufgrund eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage geboten sein kann, wenn die Fortsetzung des Vertrags unzumutbar ist, (§ 41 Abs. 7 UrhG; SCHRICKER/LOEWENHEIM, Urheberrecht, 4. Aufl. 2010, § 41 UrhG Rn. 12; s. allgemein BGH v. 12.6.1987 – V ZR 91/86, BGHZ 101, 143 [150]). Die Geschäftsgrundlage kann aber in jedem Schuldverhältnis mit der Folge seiner Rückabwicklung (BGH v. 25.10.1989 – VIII ZR 105/88, BGHZ 109, 139 [144]) wegfallen, auch in denen, die eigentlich auf eine unbegrenzte Überlassung, nämlich eine endgültige Übertragung eines Rechts, gerichtet sind. Eine unbegrenzte, iSv. „nicht als begrenzt denkbar“ zu verstehende Überlassung gäbe es danach nicht. Das spricht uE dafür, in derartigen Fällen die Überlassung jedenfalls so lange nicht als zeitlich begrenzt anzusehen, wie das Gestaltungsrecht nicht ausgeübt worden ist (RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; im Ergebnis so wohl auch FG München v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, unter 2.a: „Ein kurzfristiges ... Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag steht der Annahme einer endgültigen Vermögensübertragung nicht entgegen“).

933 (3) Einzelfälle (ABC)

Alleinvertriebsrecht: Das Alleinvertriebsrecht ist ein immaterielles WG, das derjenige, der zum Alleinvertrieb berechtigt wird, als eigenen Vermögensgegenstand erwirbt und dann als eigenes und nicht als fremdes, ihm zeitlich begrenzt überlassenes Recht nutzt. Die Übertragung eines Alleinvertriebsrechts kann nicht unter Nr. 6 fallen (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 [102]; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; FG Köln v. 21.11.1997 – 2 K 4387/95, EFG 1998, 881, rkr.; FG Münster v. 26.11.1970 – II 680/70 E, EFG 1971, 279, rkr.; s. auch BFH v. 27.2.2002 – I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142, und Anm. 1110).

Arzneimittelrezepturen: Überlässt ein im Ausland wohnender Erfinder selbst entwickelte Arzneimittelrezepturen einem inländ. Unternehmen zur Nutzung gegen Lizenzgebühren, so erzielt er beschränkt stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Nr. 3. Hatte er die Rezepturen seinerseits erworben, so erzielt er beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 6 (s. auch Anm. 1256). Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Rezepturen patentrechtl. geschützt sind, wenn Gegenstand der Lizenzvereinbarung ein fertig entwickeltes Produkt und das dazugehörige Produktionsverfahren ist (s. BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407, mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]).

Autorenrechte: Vergütungen für die Überlassung von Autorenrechten fallen nicht unter Abs. 1 Nr. 9, sondern können unter Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Nr. 3 (s. Anm. 681 Einzelfälle: „Schriftstellerische Tätigkeit“) oder Nr. 6 fallen. Eine schriftstellerische Tätigkeit wird dort verwertet, wo der Autor dem Verleger die Autorenrechte überlässt. Das ist idR der Ort der Geschäftsleitung des Verlags (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87, und Anm. 681).

Bild: Siehe „Persönlichkeitsrechte“.

Fernsehberichterstattung: Siehe „Rundfunk- oder Fernsehübertragungsrecht“.

Fotomodell: Siehe BMF v. 9.1.2009, BStBl. I 2009, 362 (StAbzug von Einkünften beschränkt stpfl. Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen); WILD/EIGELSHOVEN, DB 2005, 1354.

Fußballspieler/„Spielerleihe“: Nach BFH v. 27.5.2009 (I R 86/07, BStBl. II 2010, 120) führen Vergütungen, die ein ausländ. Fußballverein von einem Verein der deutschen Bundesliga für die zeitlich begrenzte Ausleihe eines Lizenzspielers erhält, zu keinen inländ. Einkünften iSd. Nr. 6 (s. aber Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 [BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394]; Anm. 637, 637a).

Know-how: Nach BFH v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567 (569); v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428 (430); v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 27.4.1977 – I R 211/74, BStBl. II 1977, 623 (624), war zweifelhaft, ob bloßes Know-how zeitlich begrenzt überlassen werden konnte. Um Know-how-Vergütungen, die ausländ. Unternehmen ohne BS und ohne ständigen Vertreter im Inland beziehen, als inländ. zu qualifizieren und damit auftretende Besteuerungslücken im Bereich des Know-how-Transfers zu schließen (BTDrucks. 7/1509 und 7/1871; BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87 [89]), wurde mit dem 2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 die Nr. 9 in Abs. 1 eingefügt (s. Anm. 1050 ff.).

Know-how zu überlassen kann allerdings eine wirtschaftlich unselbständige Nebenverpflichtung neben der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten wie Patenten oder Gebrauchsmustern sein. Dann unterliegt die Überlassung von Know-how der gleichen zeitlichen Begrenzung wie die Überlassung der Patente und Gebrauchsmuster selbst (BFH v. 27.4.1977 – I R 211/74, BStBl. II 1977, 623 [624]). „Fertige Rezepturen“ und ein „Herstellungsverfahren“ sollen hingegen als „abgeschlossene Entwicklungen“ zeitlich begrenzt überlassen werden können (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409], mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]).

Korrespondenten: Die an einen nicht im Inland ansässigen Korrespondenten einer inländ. Rundfunk- und Fernsehanstalt oder eines inländ. Zeitungsunternehmens gezahlten Vergütungen können Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von (Verwertungs-)Rechten sein; s. BMF v. 13.3.1998, BStBl. I 1998, 351 (354).

Marken, Warenzeichen: Bei Warenzeichen war nach BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (102); v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393, zu unterscheiden, ob Gegenstand der Überlassung das Recht war, selbst Waren der angemeldeten Art oder ihre Verpackung oder Umhüllung mit dem Warenzeichen zu versehen, oder ob Gegenstand des Vertrags ein Vertriebsrecht für mit dem Warenzeichen versehene Waren war. Nur im ersten Fall erzielte der Überlassende Einnahmen gem. Nr. 6. Im zweiten Fall handelte es sich, da sich die Rechte eines Warenzeicheninhabers nach § 15 Abs. 1 WZG mit dem ersten Inverkehrsetzen der Ware erschöpften und nicht dadurch verletzt wurden, dass ein Erwerber die Ware weitervertrieb (BGH v. 22.1.1964 – Ib ZR 92/62, BGHZ 41, 84; v. 2.2.1973 – I ZR 85/71, BGHZ 60, 185), der Überlassende ein Warenzeichenrecht in diesem Fall also nicht überließ, bei Zahlungen an den Überlassenden um AK der Waren (s. auch § 6 Anm. 854 und § 50a Anm. 99). Diese Unterscheidung ist, nachdem zum 1.1.1995 das Warenzeichengesetz aufgehoben worden (Art. 48 MarkenrechtsreformG v. 25.10.1994, BGBl. I 1994, 3082 [3124]) und das Gesetz über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen (MarkenG, Art. 1 MarkenrechtsreformG) in Kraft getreten ist, auf Marken

übertragbar (s. auch FG Köln v. 21.11.1997 – 2 K 4387/95, EFG 1998, 881, rkr.: Einnahmen aus der Überlassung eines „Markenzeichens“ führen zu inländ. Einkünften aus VuV).

Persönlichkeitsrechte (Recht am eigenen Bild, Name): Nr. 6 erfasst Einkünfte aus der Überlassung von Persönlichkeitsrechten wie dem Recht am eigenen Bild (§§ 22 ff. Kunsturhebergesetz) und dem Namen (§ 12 BGB) auch dann, wenn sie vom Inhaber selbst in den Verkehr gebracht und einem Dritten gegen Entgelt zur Nutzung überlassen werden.

BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398, unter Aufgabe der gegenteiligen Auffassung in BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 (553); s. auch BMF v. 2.8.2005, BStBl. I 2005, 844; SCHAUHOFF/IDLER, IStR 2008, 341; WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, IStR 2006, 181.

Wer allerdings als Lizenznehmer das Recht erwirbt, einen Namen zu vermarkten, nach dem Lizenzvertrag aber jeden Unterlizenzvertrag dem Lizenzgebervorlegen und von diesem genehmigen lassen muss, übt mit der Vergabe der Unterlizenzen nach Ansicht des FG Köln v. 24.10.1996 (2 K 3358/93, EFG 1998, 176, rkr.) nur eine Vermittlungs- und Inkassotätigkeit aus; der Lizenznehmer erzielt aus der Vergabe der Unterlizenzen keine Lizenzgebühren, sondern Vermittlungsprovisionen und Entgelte für die ausgeübte Inkassotätigkeit.

Rundfunk- oder Fernsehübertragungsrecht: Erlaubt der Veranstalter eines Sportereignisses im Ausland, dasselbe im Inland im Fernsehen zu übertragen, so handelt es sich bei der dafür gezahlten Vergütung uE nicht um Einnahmen iSd. Nr. 6 (vgl. RABE, RIW 1991, 317; aA aber FG Köln v. 16.11.2007 – 2 K 1510/05, EFG 2007, 360, rkr., und wohl auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 27, 110; offen gelassen in BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625). Eine solche Erlaubnis ist keine Überlassung der Nutzung von Rechten, sondern lediglich eine Einwilligung in Eingriffe, die der Veranstalter verbieten könnte (BGH v. 14.3.1990 – KVR 4/88, BGHZ 110, 371 [384]). Allerdings kann zB eine sportliche Veranstaltung auch durch die Nutzung eines solchen Abwehrrechts im Inland vermarktet und mithin finanziell verwertet werden, so dass inländ. Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d vorliegen (BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625; s. auch Anm. 955), die dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d unterliegen.

Standardsoftware: Ihre zeitlich unbeschränkte Überlassung ins Inland ist unabhängig vom Vertriebsweg (Datenträger oder Download) als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang (im Inland nicht stbares Direktgeschäft) einzuordnen und führt damit nicht zu inländ. Einkünften nach Abs. 2 Buchst. f oder Nr. 6; s. PINKERNELL, ISR 2012, 82. Siehe aber auch BFH v. 27.2.2002 (I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142) zur zeitlich begrenzten Überlassung umfassender urheberrechtl. geschützter Nutzungsrechte an einer Standardsoftware (Vertriebsrechte und Verwertungsrecht, Recht zur Fortentwicklung und zum Abschluss von Wartungsverträgen der Software) als VuV.

Urheberrechte sind die nach Maßgabe des UrhG geschützten Rechte (§ 73a Abs. 2 EStDV; zur Berechtigung des VO-Gebers zu dieser vom UrhG abweichenden Begriffsbestimmung s. FG Hamb. v. 29.1.1975 – II 25/74, EFG 1975, 368, rkr.). Das schließt die Rechte ein, die zwar nach dem UrhG geschützt, aber keine Urheberrechte iSd. des UrhG sind (s. § 50a Anm. 99; RICHTER, StBp. 1978, 248). Nach BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 (369) reicht das in § 41 Abs. 1 UrhG verankerte Rückrufsrecht aus, um eine nur zeitlich begrenzte Überlassung eines urheberrechtl. Nutzungsrechts anzunehmen, solange der Inhaber des Nutzungsrechts dasselbe nicht oder nur unzureichend ausgeübt hat (s.

aber Anm. 932 „Gesetzliches Rückrufsrecht“). Erhält ein Künstler eine Gage (wie üblich) für die künstlerische Tätigkeit und nicht für die Urheberrechtsübertragung, wird kein Nutzungsrecht iSd. Nr. 6 im Inland verwertet; s. SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 (8).

Verfilmungsrecht: Wird ein Verfilmungsrecht zeitlich und örtlich unbegrenzt überlassen, so handelt es sich bei der dafür bezogenen Vergütung wegen der fehlenden Begrenzung nicht um Miete oder Pacht (s. BFH v. 16.12.1970 – I R 137/68, BStBl. II 1971, 200).

Verlagsrecht: Ist ein Verleger nur zu einer Auflage berechtigt und ist die Auflagenzahl nicht beschränkt, so ist das ihm aufgrund eines Verlagsvertrags eingeräumte Nutzungsrecht nur zeitlich begrenzt zur Ausübung eingeräumt (s. BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 [761]).

Warenzeichen: Siehe „Marken“.

Einstweilen frei.

934–935

ee) Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 936

Grundsätzlich von Nr. 6 erfasst: Durch den Verweis auf § 21 erfasst Nr. 6 auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4).

Bedeutung der fehlenden Inlandsbezugsregelung: Zwar fehlt in Nr. 6 eine ausdrückliche Regelung des Inlandsbezugs für diese Einkünfte (s. Anm. 941 ff.). Dieser Umstand erlaubt aber – anders als bei den inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen, in deren Fall Nr. 5 nicht auf § 20 Abs. 2 verweist (s. Anm. 821; HELIOS/KLEIN, FR 2014, 110; s. aber BMF v. 26.7.2013 – IV C 1 - S 2410/11/10001 – DOK 2013/0710470, BStBl. I 2013, 939), – wohl nicht den Schluss, Nr. 6 umfasse die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen insgesamt nicht. Nr. 6 Halbs. 2 enthält zusätzliche Tatbestandsmerkmale zu den in Nr. 6 Halbs. 1 in Bezug genommenen Einkünften aus VuV nur, soweit dies erforderlich ist, um den inländ. Charakter dieser Einkünfte zu bestimmen. Miet- und Pachtzinsforderungen iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 sind aber solche aus der VuV von unbeweglichem Vermögen gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, von Sachinbegriffen gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und von Rechten gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. § 21 Anm. 160). Da Nr. 6 Halbs. 2 für solche Forderungen den Inlandsbezug regelt, ist es entbehrlich, ihn auch für die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen zu beschreiben. Daher erzielt uE derjenige, der Forderungen aus der VuV

- von im Inland belegenem oder in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragenen unbeweglichem Vermögen bzw.
- von im Inland belegenem, in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragenen oder in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung verwerteten Sachinbegriffen oder Rechten

veräußert, inländ. Einkünfte gem. Nr. 6.

Einstweilen frei.

937–940

c) Inlandsbezug

941 aa) Überblick

Einkünfte aus VuV sind dann inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen (s. Anm. 942) oder in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (s. Anm. 943 ff.) oder in einer inländ. BS (s. Anm. 952) oder in einer anderen Einrichtung (s. Anm. 954) verwertet (s. Anm. 955) werden. Das Gesetz beschränkt sich darauf, diese Möglichkeiten des Inlandsbezugs ohne nähere Zuordnung zu einem der genannten Objekte der VuV aufzuzählen und überlässt es damit dem Rechtsanwender, jeweils eine (sprachlich) sinnvolle Kombination zu suchen. Diese bestehen darin, dass die Belegenheit im Inland in erster Linie für Grundstücke und, soweit man „Belegensein“ als „sich befinden“ versteht, für Sachinbegriffe in Betracht kommt. Die Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register ist vorrangig für überlassene Rechte von Bedeutung, da zwar auch inländ. Grundstücke in ein inländ. öffentliches Buch eingetragen werden, sie dann jedoch auch im Inland belegen sind. Die Verwertung in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung kann schließlich den Inlandsbezug für Sachinbegriffe und Rechte, nicht aber für Grundstücke herstellen. Keinen ausdrücklichen Inlandsbezug sieht Nr. 6 für die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 vor (zur Bedeutung für die Besteuerung als inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6 s. Anm. 936).

942 bb) Belegenheit im Inland

Inland: Siehe § 1 Anm. 57 ff.

Belegensein: Das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte müssen nach dem Wortlaut des Gesetzes im Inland belegen sein. Sprachlich erfasst das Belegensein („liegen“) nur das unbewegliche Vermögen.

943 cc) Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register

Inländisches öffentliches Buch: Inländische öffentliche Bücher sind insbes. die von den Amtsgerichten als Grundbuchämter geführten Grundbücher, die Auskunft geben über private Rechte an Grundstücken.

Inländisches Register: Inländische Register sind ua. das Schiffsregister (Schiffsrechtgesetz v. 15.11.1940, RGBl. 1940, 1499, Schiffsregisterordnung idF der Bekanntmachung v. 26.5.1994, BGBl. I 1994, 1133, zuletzt geändert durch Art. 4 Abs. 5 des Gesetzes v. 11.8.2009, BGBl. I 2009, 2713), die Patentrolle (§ 30 PatG idF der Bekanntmachung v. 16.12.1980, BGBl. I 1981, 1, zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 1 des Gesetzes v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897), das Markenregister (§ 4 Nr. 1 MarkenG v. 25.10.1994, BGBl. I 1994, 3082, 1995, 156, zuletzt geändert durch Art. 16 des Gesetzes v. 12.12.2007, BGBl. I 2007, 2840), das Musterregister (§§ 8, 9 Abs. 4 und 19 Abs. 1 GeschmacksmusterG v. 12.3.2004, BGBl. I 2004, 390, zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 5 des Gesetzes v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897), und die beim Bundessortenamt geführte Sortenschutzrolle (§§ 16 Abs. 2 Satz 2, 28 SortenschutzG idF der Bekanntmachung v. 19.12.1997, BGBl. I 1997, 3164, zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 6 des Gesetzes v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897).

Ausländische und internationale Register wie das beim „Harmonisierungsamt für den Binnenmarkt – Marken, Muster und Modelle“ (HABM) in Alicante/Spanien geführte Register für EU-Gemeinschaftsmarken, VO (EG) Nr. 207/2009, sind keine inländ. Register. Einkünfte aus der Überlassung einer

Gemeinschaftsmarke an einen Inländer fallen daher, wenn die Marke nicht in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung verwertet wird, nicht unter Nr. 6. Aufgrund seiner Supranationalität ist auch das beim Europäischen Patentamt in München, einem Organ der Europäischen Patentorganisation (Art. 4 Abs. 1, 2 Buchst. a, 6 Abs. 2 Satz 1 des Europäischen Patentübereinkommens [BGBl. II 2007, 1082, 1129] idF der Akte v. 29.11.2000 zur Revision des Übereinkommens über die Erteilung Europäischer Patente v. 5.10.1973 [BGBl. II 1976, 649, 826] in der ab 13.12.2007 geltenden Fassung), geführte Europäische Patentregister (Art. 127 Europäisches Patentübereinkommen) kein inländ. Register, obgleich ein für Deutschland erteiltes europäisches Patent in Deutschland grds. dieselbe Wirkung hat und denselben Vorschriften unterliegt wie ein in Deutschland erteiltes nationales Patent (Art. 2 Abs. 2 Europäisches Patentübereinkommen; s. zum Hintergrund TATTAY, GRUR Int. 2013, 1012).

Eintragung:

► *Konstitutiv*: Nach dem Wortlaut der Nr. 6 müssen das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sein. Daraus folgt, dass die Eintragung in das Buch oder Register konstitutiv für die StPflcht der aus der VuV des unbeweglichen Vermögens, des Sachinbegriffs oder des Rechts erzielten Einkünfte wirkt, wenn nicht der erforderliche Inlandsbezug (zB durch Belegenheit bei Grundstücken; s. Anm. 942 und 952 ff.) durch eine der beiden anderen Anknüpfungsmöglichkeiten hergestellt ist.

► *Eintragung für wen?* Nr. 6 sagt nichts darüber, für wen das überlassene Recht in das inländ. öffentliche Buch oder Register eingetragen worden sein muss. Nach RFH v. 7.6.1932, RStBl. 1932, 739 (740); v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 742 (743); v. 29.1.1935, RStBl. 1935, 759 (760), muss das überlassene Recht nicht für den ausländ. Überlassenden in das inländ. Register eingetragen sein. Ausreichen soll, dass der inländ. Lizenznehmer das Recht mit dem Einverständnis des ausländ. Überlassenden für sich in ein inländ. Register hat eintragen lassen (RFH v. 7.6.1932, RStBl. 1932, 739; v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 742). Jedenfalls soweit es zum Erwerb eines zu überlassenden Rechts nicht der Eintragung in eine Rolle oder ein Register bedarf (vgl. zB §§ 4 Nr. 2, 11 Markengesetz), gilt das auch, wenn das Recht für den ausländ. Überlassenden nicht, sei es im Ausland oder international, eingetragen ist (RFH v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 742 [744]; v. 29.1.1935, RStBl. 1935, 759).

Einstweilen frei.

944–951

dd) Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung

(1) Überblick

952

Einkünfte aus VuV von Sachinbegriffen oder der Überlassung von Rechten sind nach Nr. 6 auch dann inländ. Einkünfte iSd. beschränkten EStPflcht, wenn die Sachinbegriffe oder die Rechte in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. So fallen zB Einkünfte aus der Überlassung eines in ein ausländ. Register eingetragenen Rechts unter Nr. 6, wenn sie in einer inländ. BS oder einer anderen Einrichtung verwertet werden (RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020; FG Münster v. 11.8.1998, EFG 1998, 1589, rkr.). Dasselbe gilt für Vergütungen, die für die zeitlich begrenzte Überlassung zB von Rezepturen gezahlt werden, die weder im In- noch im Ausland registriert sind (BFH v. 5.11.

1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409], mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]).

953 (2) Inländische Betriebsstätte

Betriebsstätte: Siehe § 12 AO und Anm. 210 ff.

Inländisch: Für die Frage, ob es sich um eine inländ. BS handelt, ist allein die örtliche Lage der BS entscheidend (RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020), nicht hingegen, ob es sich bei der für den beschränkt stpfl. Vermieter notwendig fremden BS (s. Anm. 902) um eine inländ. BS eines ausländ. beschränkt Stpfl. oder eines inländ. unbeschränkt Stpfl. handelt (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409], mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]; RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020).

954 (3) Andere Einrichtung

Was unter einer anderen Einrichtung zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Die Verwertung „in einer anderen Einrichtung“ wurde durch Art. 7 des StBereinG 1986 v. 19.12.1985 in Nr. 6 aufgenommen, um insbes. die Verwertung von Urheberrechten in inländ. Einrichtungen von öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten erfassen zu können (s. Anm. 901), die hoheitlich tätig waren (s. BVerfG v. 28.2.1961 – 2 BvG 1, 2/60, BVerfGE 12, 205 [246]; s. auch BVerfG v. 27.7.1971 – 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BStBl. II 1971, 567 [571]) und kstrechtl. keinen Betrieb gewerblicher Art und damit keine BS darstellten (s. § 4 KStG Anm. 70; KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]). Daraus folgt uE, dass es sich bei einer „anderen Einrichtung“ um eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage iSd. § 12 AO handeln muss, die nichtunternehmerischen Zwecken dient (glA GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 86).

Inländische Einrichtung: Indem das Gesetz davon spricht, die Verwertung habe „in einer inländischen BS oder in einer anderen Einrichtung“ zu erfolgen, sagt es nicht ausdrücklich, dass es sich um eine andere Einrichtung im Inland handeln muss. Aus dem systematischen Zusammenhang ergibt sich allerdings, dass der Inlandsbezug der Einkünfte nur hergestellt sein soll, wenn sie aus der Verwertung in einer anderen inländ. Einrichtung herrühren.

955 (4) Verwertung

Unter „Verwerten“ von Rechten ist hier ein „Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen von Rechten im Rahmen eigener Tätigkeit durch eigenes Tätigwerden“ zu verstehen (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [289]). Allerdings liegen idR Einkünfte gem. Nr. 1 bis 3 und nicht gem. Nr. 6 vor, wenn die Rechte in einer Einrichtung oder BS des Stpfl. selbst verwertet werden (s. Anm. 902 zu dem Verhältnis der Nr. 6 zu Nr. 2 Buchst. a). Tatsächlich muss hier – anders als beim Verwerten iSd. Nr. 3 und 4 (s. Anm. 681 und 750) – auch der Stpfl. nicht selbst verwerten (BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [381]). In Nr. 3 und 4 steht das Verwerten neben dem Ausüben der Tätigkeit, und dort wird „Verwerten“ deshalb als das Nutzbarmachen durch den, der als Stpfl. in Betracht kommt, an einem von dem des Tätigwerdens verschiedenen Ort verstanden (BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [380]; FG Köln v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr.), während Nr. 6 auch verwirklichen kann, wer nicht selbst verwertet (BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [381]; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 20; s. auch FG München v. 19.3.2014 – 7

V 181/14, juris). Im Zusammenhang mit Nr. 2 Buchst. d wird „Verwertung“ (dort: einer Darbietung) verstanden als (mit der Darbietung sachlich unmittelbar zusammenhängende) Vermarktung im Sinne einer finanziellen Nutzbarmachung durch eine zusätzliche Handlung, die ua. in der Einräumung oder Überlassung von (Nutzungs-)Rechten bestehen kann (vgl. BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641; v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625; s. auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 19). Für eine Verwertung im Inland genügt es allerdings nicht, dass – wie es noch in der Begründung zu § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG 1934 hieß (RStBl. 1935, 33 [59]) – „der wirtschaftliche Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zugute kommt“ (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [288]). Die Rechte müssen in einer inländ. BS selbst genutzt werden (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [289]). Deshalb erfüllt es nicht den Tatbestand der Verwertung in einer inländ. BS, wenn jemand, der berechtigt ist, zB eine Lizenz zu nutzen, dieses Recht an einen Dritten, zB an eine ausländ. Tochtergesellschaft, weitergibt (s. § 50a Anm. 99). Vertreibt also ein inländ. Unternehmen Erzeugnisse aufgrund eines ihm gegen Entgelt eingeräumten Rechts im Ausland, so liegt eine Verwertung in einer inländ. BS nicht vor, wenn der Vertrieb von einer ausländ. BS des Unternehmens aus erfolgt (BFH v. 23.1.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287). Einkünfte, die der Inhaber aus der Überlassung eines nicht in ein inländ. Register eingetragenen Rechts an einen das Ausübungsrecht nur weiterleitenden Inländer erzielt, sind daher mangels Inlandsbezugs keine inländ. Einkünfte.

Einstweilen frei.

956–958

d) Keine Subsidiarität nach Nr. 6 oder nach § 21 Abs. 3

959

Nr. 6 verweist auf Einkünfte nach den Nr. 1 bis 5 sowie auf § 21 und damit auch auf dessen Abs. 3, so dass dieser auch im Rahmen der Nr. 6, allerdings eingeschränkt durch die in § 49 Abs. 2 kodifizierte sog. isolierende Betrachtungsweise (s. Anm. 902 und 1256), anwendbar ist. Nach § 21 Abs. 3 sind Einkünfte der in § 21 Abs. 1 und 2 bezeichneten Art Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören (s. Anm. 902). Einkünfte der in § 21 Abs. 1 und 2 bezeichneten Art sind Einkünfte, die die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 und 2 (s. § 21 Anm. 250) erfüllen, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob gleichzeitig alle Merkmale einer anderen Einkunftsart vorliegen. Sie gehören zu anderen Einkunftsarten, wenn sie auch die besonderen Tatbestandsmerkmale einer dieser Einkunftsarten erfüllen. Wird also zB ein zum BV eines Gewerbebetriebs gehörendes Grundstück vermietet, so handelt es sich bei den daraus erzielten Einkünften um Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht um solche aus VuV, wenn nicht der Umstand, dass das Grundstück zu einem BV gehört, aufgrund der in Abs. 2 kodifizierten „isolierenden Betrachtungsweise“ außer Betracht bleibt (s. Anm. 1256 und 1221, Letztere zur nicht durch Abs. 2 eingeschränkten Berücksichtigung im Inland gegebener Besteuerungsmerkmale; s. auch WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, IStR 2006, 181 [183]). Grundsätzlich (Ausnahmen regeln § 20 Abs. 3 und § 22 Nr. 1 und 3; s. § 21 Anm. 250) geht damit eine andere Einkunftsart den Einkünften aus VuV vor, wenn sowohl die Voraussetzungen der einen als auch die der anderen erfüllt sind.

Einstweilen frei.

960

961 **3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte**

Überblick: Einkünfte aus VuV auch iSd. Nr. 6 sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 grds. (dh., wenn nicht die Steuer im Wege des abgeltenden StAbzugs erhoben wird, §§ 50 Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 1 Nr. 2 oder 3) der Überschuss der Einnahmen (§ 8 Abs. 1 Satz 1) über die WK (§ 9 Abs. 1 Satz 1). Dabei gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11. Das galt früher auch für ausländ. KapGes. ohne Sitz (§ 11 AO), Geschäftsleitung (§ 10 AO), BS (§ 12 AO) oder stV (§ 13 AO) im Inland, die mit den von ihnen erzielten Einkünften iSd. § 8 Abs. 1 KStG iVm. Nr. 6 nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, weil sie nicht unbeschränkt stpfl. sind und folglich keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern aus VuV erzielten (BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163). Gemäß dem durch das JStG 2009 neu gefassten Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa zählen – wie schon zuvor Gewinne aus der Veräußerung inländ. Grundstücke – nun auch inländ. Vermietungseinkünfte unter bestimmten Voraussetzungen zu den inländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb (s. Anm. 615, 618). Vermietet eine ausländ., mit inländ. KapGes. oder sonstigen Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG vergleichbare Körperschaft, so gelten (Fiktion) ihre Vermietungseinkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ohne dass weitere Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sein müssen. Die Einkünfte müssen dann als Gewinn ermittelt werden, und zwar entweder als Überschuss der BE über die BA nach § 4 Abs. 3 oder durch BV-Vergleich gem. §§ 4, 5, wenn die Gesellschaft freiwillig Bücher führt oder weil sie dazu nach deutschem HGB (Zweigniederlassung) bzw. nach § 141 AO (Erreichen der Buchführungsgrenzen mit der Inlandstätigkeit) verpflichtet ist (s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 141 AO Rn. 6) – und die FinVerw. sie darauf hinweist (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO); s. auch MENSCHING, DStR 2009, 96 (97). Siehe auch BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 – Tz. 3 und zu Details Anm. 633 f.

Werbungskosten: Beschränkt Stpfl. dürfen WK nur abziehen, soweit diese mit inländ. Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1); ein rechtl. (s. BFH v. 14.11.1951 – IV 215/50, BStBl. III 1951, 235), zeitlicher oder örtlicher Zusammenhang ist weder erforderlich noch ausreichend (s. § 50 Anm. 38). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, wenn die Aufwendungen durch eine Tätigkeit oder Leistung veranlasst sind, die der Erzielung von Einnahmen dient (BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161; s. § 50 Anm. 38). Dazu gehören zB die Aufwendungen eines Ausländers mit Grundbesitz im Inland für Reisen an den Belegenheitsort, soweit sie ausschließlich der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienen (BFH v. 15.12.1965 – I 106/63, HFR 1966, 210). Einer ausländ. KapGes. steht wegen der Zugehörigkeit ihrer inländ. Immobilie zu ihrem BV trotz der isolierenden Betrachtungsweise gem. Abs. 2 eine erhöhte AfA zu; s. FG Köln v. 10.7.2013 – 10 K 2408/10, EFG 2013, 1674, rkr. Bei Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, bei denen die ESt im Wege des StAbzugs erhoben wird (§ 50a Abs. 1 Nr. 2 und 3; s. Anm. 922), entfällt wohl, auch wenn das Gesetz das abweichend von § 50a Abs. 4 Satz 3 aF nicht mehr ausdrücklich sagt, ein WK-Abzug (Umkehrschluss aus § 50a Abs. 3 Satz 1; wegen des Verstoßes dieser Bruttobesteuerung gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 49 AEUV s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.231, 5.111, 5.116 ff.).

962–999 Einstweilen frei.

XV. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 (Abs. 1 Nr. 7 bis 10)

1. Systematik von Abs. 1 Nr. 7 bis 10

1000

Nicht alle sonstigen Einkünfte iSd. § 22 führen zu inländ. Einkünften und unterliegen damit der beschränkten StPflcht, sondern nur diejenigen, die in Abs. 1 Nr. 7–10 genannt werden, und zwar in folgendem Umfang:

- § 22 Nr. 1 (wiederkehrende Bezüge): soweit in Abs. 1 Nr. 7 erfasst;
- § 22 Nr. 1a (Realsplitting): keine inländ. Einkünfte;
- § 22 Nr. 1b (Versorgungsleistungen): keine inländ. Einkünfte;
- § 22 Nr. 1c (schuldrechtl. Versorgungsausgleich): keine inländ. Einkünfte;
- § 22 Nr. 2 (private Veräußerungsgeschäfte): soweit in Abs. 1 Nr. 8 erfasst;
- § 22 Nr. 3 (sonstige Leistungen): soweit in Abs. 1 Nr. 9 erfasst;
- § 22 Nr. 4 (Abgeordnetenbezüge): in vollem Umfang nach Abs. 1 Nr. 8a;
- § 22 Nr. 5 (Altersvorsorgeverträge): bis VZ 2008 keine inländ. Einkünfte; ab VZ 2009, soweit in Abs. 1 Nr. 10 erfasst.

2. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a (Abs. 1 Nr. 7)

Schrifttum: DECKER/LOOSER, Die Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen und des Alterseinkünftegesetzes auf die zwischenstaatliche Besteuerung von Renten, IStR 2009, 652.

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7

aa) Rechtsentwicklung

1001

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Siehe Anm. 2; beschränkte StPflcht, soweit die Einkünfte dem StAbzug unterworfen waren.

Gesetz zur Änderung von einzelnen Vorschriften der RAO und anderer Gesetze v. 11.7.1953 (BGBl. I 1953, 511; BStBl. I 1953, 262): Streichung der Möglichkeit des StAbzugs auf sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1, so dass Abs. 1 Nr. 7 idF des EStG 1934 gegenstandslos geworden ist.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Neufassung der Nr. 7 zur Sicherstellung der nachgelagerten Besteuerung bestimmter Renten; s. Anm. 2.

Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Erweiterung der Nr. 7 um den 2. Halbsatz, nach dem ab dem VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) auch Leistungen ausländ. Zahlstellen einbezogen werden.

LSV-Neuordnungsgesetz – LSV-NOG v. 12.4.2012 (BGBl. I 2012, 579): Anpassung der Nr. 7 aufgrund der Tatsache, dass es nur noch eine inländ. landwirtschaftliche Alterskasse gibt, ab dem VZ 2013 (Art. 14 LSV-NOG).

bb) Bedeutung

1002

Hintergrund von Abs. 1 Nr. 7 ist das im AltEinkG verwirklichte Korrespondenzprinzip der nachgelagerten Besteuerung: Einzahlungen in gesetzliche und

private Rentenversicherungen mindern das zVE, die späteren Rentenleistungen unterliegen dafür der Besteuerung. Abs. 1 Nr. 7 will die Besteuerung der Rentenleistungen in Deutschland auch dann ermöglichen, wenn die Leistungsempfänger bei Rentenbezug nicht mehr in Deutschland unbeschränkt stpfl. sind. Über diese Zielrichtung der nachgelagerten Besteuerung hinausgehend erfasst Abs. 1 Nr. 7 bei inländ. Zahlstellen jedoch – ebenso wie § 22 Nr. 1 im Inlandsfall – auch Rentenzahlungen, denen keine Steuererminderungen vorangegangen sind (FG Köln v. 29.3.2012 – 6 K 1101/08, EFG 2012, 1675, nrkr. (Az. BFH I 43/12): kein Verstoß gegen Unionsrecht). Bei ausländ. Zahlstellen wird streng am sog. Förderstaatsprinzip festgehalten, so dass Rentenzahlungen nur dann der deutschen Besteuerung unterliegen, wenn eine stl. Förderung in Deutschland zumindest möglich war. Stets ist eine Besteuerung jedoch nur im Rahmen der DBA möglich (s. Anm. 1003). Bei Einkünften aus Abs. 1 Nr. 7 kann der Stpfl. ggf. einen Antrag zu unbeschränkter StPflcht nach § 1 Abs. 3 stellen (BTDrucks. 15/2150, 45).

1003 cc) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

OECD-MA: Es ist nach dem Grund der Rentenzahlungen zu unterscheiden. Handelt es sich um Zahlungen für frühere unselbständige Arbeit, weil die Arbeit Voraussetzung für das Ruhegehalt ist, so ist Art. 18 OECD-MA anzuwenden (so ab 2005 OECD-MK, Art. 18 Ziff. 24 entgegen OECD-MK 1992, Art. 18 Ziff. 8; ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 OECD-MA Rn. 29 ff.; s. dort auch zu der Frage, welches Verständnis auf bis zum Jahr 2005 geschlossene Abkommen anzuwenden ist). Im Übrigen, etwa bei Zahlungen aus den Versorgungswerken an Selbständige, ist die Generalklausel (Art. 21 OECD-MA) anzuwenden. In beiden Fällen können die Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden.

Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen: Eine Reihe deutscher DBA enthält ausdrückliche Regelungen für die „gesetzliche Sozialversicherung“ oder „Renten“. Oftmals wird das Besteuerungsrecht für Leistungen der gesetzlichen Sozialversicherung dem Quellenstaat zugewiesen, das Besteuerungsrecht für Rentenleistungen von Versicherungsunternehmen jedoch dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers (s. ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 OECD-MA Rn. 82 ff.; WALDHOF in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 19 OECD-MA Rn. 75 f.; DECKER/LOOSER, IStR 2009, 652 [654]; zum DBA-Kanada BFH v. 13.12.2011 – I B 159/11, BFH/NV 2012, 417). In einer gemeinsamen Erklärung anlässlich der Unterzeichnung des Protokolls zur Änderung des DBA v. 1.6.2006 haben Deutschland und die USA ihre Absicht bekräftigt, zu gegebener Zeit, jedoch nicht vor dem 1.1.2013, in Konsultationen einzutreten, um eine Besteuerung der Leistungen aufgrund der Sozialversicherungsgesetzgebung im Quellenstaat vorzusehen.

1004 dd) Ermittlung und Verfahrensfragen

Ermittlung: Vgl. Anm. 50, 53. Die Ermittlung der stpfl. Anteile der Leistungen erfolgt nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a.

Verfahren: Die Besteuerung erfolgt im Wege der Veranlagung, ein StAbzug ist nicht vorgesehen. Zur Zuständigkeit vgl. § 19 Abs. 6 AO sowie die dazu ergangene EStZustV v. 2.1.2009 (BGBl. I 2009, 3; BStBl. I 2009, 338), geändert durch die Verordnung v. 11.12.2012 (BGBl. I 2012, 2637; BStBl. I 2013, 2).

b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 7

aa) Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 1)

(1) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a

1005

§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a erfasst Leibrenten und andere Leistungen, die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erbracht werden oder bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind. Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. § 22 Anm. 262 ff. (Leibrente), 301 ff. (Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts) und Anm. 1006.

(2) Gewährung durch bestimmte inländische Zahlstellen

1006

Die Leistungen müssen von folgenden inländ. (zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57) Zahlstellen gewährt sein:

Inländische gesetzliche Rentenversicherungsträger: Zu den gesetzlichen Rentenversicherungen gehören nach § 125 Abs. 1 SGB VI die allgemeine Rentenversicherung und die knappschaftliche Rentenversicherung. Träger der gesetzlichen Rentenversicherung sind die Deutsche Rentenversicherung Bund, die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (§ 125 Abs. 2 SGB VI) und die Deutsche Rentenversicherung Regionalträger (vgl. BMF v. 30.1.2008, BStBl. I 2008, 390 – Tz. 1).

Inländische landwirtschaftliche Alterskasse: Zu der landwirtschaftlichen Alterskasse s. § 49 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte v. 29.7.1994 (BGBl. I 1994, 1890) iF des LSV-NOG v. (BGBl. I 2012, 579).

Inländische berufsständische Versorgungseinrichtungen: Zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen s. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI.

Inländische Versicherungsunternehmen: Versicherungsunternehmen sind nach § 1 VAG Unternehmen, die den Betrieb von Versicherungsgeschäften zum Gegenstand haben und nicht Träger der Sozialversicherung sind.

Sonstige inländische Zahlstellen: Mit der Erfassung der sonstigen inländ. Zahlstellen sollen sonstige Leibrenten in die beschränkte StPflcht einbezogen werden (BTDruks. 15/2986, 28).

bb) Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 2)

1007

Der beschränkten StPflcht unterliegen Leibrenten (vgl. § 22 Anm. 262) und andere Leistungen (vgl. § 22 Anm. 277) ausländ. Zahlstellen (zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57) unter folgenden Voraussetzungen:

Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen: Gemeint sind die Zahlungen des Stpfl. zur Erlangung der Leistungen.

Berücksichtigt nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bei der Ermittlung der Sonderausgaben: Die Beiträge müssen als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 zu qualifizieren sein. Unerheblich ist, ob sich der SA-Abzug tatsächlich ausgewirkt hat (BTDruks. 17/506, 26).

Ganz oder teilweise berücksichtigt: Es ist ausreichend, wenn auch nur ein Teil der Beiträge als SA berücksichtigt wurde. So genügt es etwa, wenn die Beiträge eines einzigen Jahres bei der Ermittlung der SA berücksichtigt wurden.

Einstweilen frei.

1008–1009

3. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten oder bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften handelt (Abs. 1 Nr. 8)

Schrifttum: GOTTWALD, Besteuerung von Grundstücksgeschäften ausländischer Kapitalgesellschaften, DStR 1992, 168; SAGASSER/SCHÜPPEN, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, DStR 1994, 311; LÜDICKE, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz: Die Besteuerung gewerblicher Veräußerungsgewinne beschränkt Steuerpflichtiger, DB 1994, 958; MÖSSNER, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht 1997, IWB 1998, Fach 3a Gr. 1, 697; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; GRÜTZNER, Änderungen der Einkommensteuer durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, NWB 1999, Fach 3b, 1241; KUMPF/ROTH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen für Steuerausländer, DB 1999, 1132; HENNINGFELD, Anmerkung zu FG München v. 29.7.2013, EFG 2013, 1854; ORTH/KUTSCHKA, Anmerkung zu FG München v. 29.7.2013, IStR 2013, 963; PODEWILS, Anmerkung zu FG München v. 29.7.2013, juris-PR-SteuerR 46/2013, Anm. 3.

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8

1010 **aa) Rechtsentwicklung**

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Siehe Anm. 2.

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Siehe Anm. 2.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Siehe Anm. 2.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Siehe Anm. 2.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Erweiterung der Verweisung auf die in § 23 Abs. 1 neu aufgenommenen Sätze 2 (Entnahme etc. als Anschaffung) und 3 (Zurechnung bei unentgeltlichem Erwerb). Die Neufassung gilt ab VZ 1999 (§ 52 Abs. 1 idF des StEntG 1999/2000/2002); s. auch Anm. 2.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Nachgeholte Anpassung der Verweisung auf § 23 Abs. 1 Satz 4 (bisher Satz 2) mit Wirkung zum 1.1.2000 (§ 52 Abs. 1 idF des StBereinG 1999). Aufgrund der klaren Gesetzesregelung ist § 23 Abs. 1 Satz 4 im VZ 1999 nicht im Rahmen von Abs. 1 Nr. 8 anzuwenden (vgl. GRÜTZNER, NWB 1999, Fach 3, 5241 [5258]); s. auch Anm. 2.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Anpassung an die auf 1 % abgesenkte Beteiligungsschwelle des § 17 Abs. 1 und Erweiterung des Gesetzesverweises auf den gesamten § 17 Abs. 1; s. Anm. 2.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Siehe Anm. 2.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Aufhebung von Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c ab 1.1.2009; s. Anm. 2.

1011 **bb) Bedeutung**

Nr. 8 dient der Gleichstellung von beschränkt Stpfl. mit unbeschränkt Stpfl.

Inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte: Ebenso wie unbeschränkt Stpfl. sind beschränkt Stpfl. mit privaten Veräußerungsgeschäften hinsichtlich inländ. Grundstücke stpfl.

Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 (bis 31.12.2008): Durch die Einbeziehung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 in Abs. 1 Nr. 8 soll (s. Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 12/5630, 64) gewährleistet werden, dass es bei unbeschränkter und beschränkter StPflcht nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt, insbes. hinsichtlich der beschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Rahmen des § 23 und – vor Einführung des Halb- und des Teileinkünfteverfahrens – hinsichtlich des ermäßigten EStSatzes gem. § 34.

cc) Geltungsbereich

1012

Da die StPflcht allein durch die Veräußerung ausgelöst wird, findet Abs. 1 Nr. 8 auf Stpfl. Anwendung, die im Veräußerungszeitpunkt beschränkt stpfl. sind (s. RFH v. 31.7.1940, RStBl. 1940, 884; BFH v. 17.7.1959 – VI 67/58 U, BStBl. III 1959, 346 [347 aE]).

Einstweilen frei.

1013–1014

dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

(1) Inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

1015

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

► *Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3:* Gehören die inländ. Grundstücke oder grundstücksgleichen Rechte zum BV eines inländ. Betriebs eines Steuerausländers, so sind Veräußerungsgewinne oder -verluste inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a oder Nr. 3 (§ 23 Abs. 2). Ob die Veräußerung inner- oder außerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stattfindet, ist dann unerheblich.

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1:* Gehören die inländ. Grundstücke oder grundstücksgleichen Rechte nicht zu einem inländ. Betrieb, sind die Einkünfte aus ihrer Veräußerung aber dennoch als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren (zB im Fall eines gewerblichen Grundstückshandels), so unterliegen sie der beschränkten StPflcht nach Nr. 2 Buchst. f, der gewerbliche Veräußerungsgewinne aus inländ. unbeweglichen Vermögen als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst. Inländ. Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. f, welche die genannten Veräußerungsgewinne unabhängig davon erfassen, ob sie inner- oder außerhalb der Zehnjahresfrist erzielt werden, gehen den Einkünften nach Nr. 8 vor (s. Anm. 594). Nach § 23 Abs. 2 sind Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gegenüber den anderen Einkunftsarten subsidiär.

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2:* Auch wenn kein Gewerbebetrieb vorliegt, sind Veräußerungsgewinne aus inländ. unbeweglichen Vermögen als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, wenn die Einkünfte von Körperschaften iSd. § 2 Nr. 1 KStG erzielt werden, die mit einer KapGes. oder sonstigen juristischen Person iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbar sind. Damit unterfallen auch diese Veräußerungsgewinne der beschränkten StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1, der gegenüber Abs. 1 Nr. 8 vorrangig ist.

Verhältnis zur isolierenden Betrachtungsweise: Siehe Anm. 1260.

Verhältnis zum InvStG: Grundsätzlich gehören diejenigen Erträge aus Investmentanteilen, die aus privaten Veräußerungsgeschäften stammen, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG) und unterliegen damit Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b. Eine Ausnahme gilt für Gewinne, die mittels inländ. Spe-

zial-Sondervermögen aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten erzielt werden: Diese Gewinne unterfallen Abs. 1 Nr. 8 (§ 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

► *OECD-MA*: Das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaats wird nicht eingeschränkt. Einkünfte aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens iSv. Art. 6 OECD-MA (eine eigenständige Regelung für private Veräußerungsgeschäfte kennt das OECD-MA nicht) werden dem Staat zur Besteuerung zugeteilt, in dem das unbewegliche Vermögen belegen ist (Art. 13 Abs. 1 OECD-MA). Unbewegliches Vermögen umfasst Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (Art. 6 Abs. 2 OECD-MA: Definition nach inländ. Recht).

► *Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen*: Zur Umsetzung von Art. 13 Abs. 1 OECD-MA in den deutschen DBA vgl. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 OECD-MA Rn. 56.

1016 Einstweilen frei.

1017 **(2) Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder 6 (bis 31.12.2008)**

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a* (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine BS unterhalten wird): Gehören die Anteile zum BV eines inländ. Betriebs, so sind etwaige Veräußerungsgewinne unabhängig von Beteiligungshöhe und Fristen inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nr. 2 Buchst. a geht Nr. 8 vor.

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e* (unter den Voraussetzungen des § 17 erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb): Wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 aF war auch bei beschränkter StPflcht § 23 vorrangig vor § 17 und damit Abs. 1 Nr. 8 vorrangig vor Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e. § 23 Abs. 2 Satz 2 wurde durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 aufgehoben. Mangels einer ausdrücklichen zeitlichen Anwendungsregelung ist davon auszugehen, dass § 23 Abs. 2 Satz 2 ebenso wie der in Bezug genommene § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF letztmals auf Beteiligungen anzuwenden ist, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden (§ 52a Abs. 11 Satz 4). Wurde eine Beteiligung vor dem 1.1.2009 erworben und innerhalb der Jahresfrist veräußert, liegen somit wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 Einkünfte nach § 23 vor. Da Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c jedoch schon ab dem 1.1.2009 aufgehoben ist, unterliegt der Gewinn aus einer Veräußerung nach dem 31.12.2008 nicht der StPflcht nach Abs. 1 Nr. 8. Eine StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e entfällt ebenfalls, da wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 keine gewerblichen Einkünfte nach § 17 vorliegen. Zu einem anderen Ergebnis gelangt man, wenn man die Subsidiaritätsregelung des § 23 Abs. 2 erst auf Ebene des § 49 anwendet (vgl. Anm. 1029).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

► *OECD-MA*: Einkünfte aus der Veräußerung (eine eigenständige Regelung für private Veräußerungsgeschäfte kennt das OECD-MA nicht) von Anteilen an KapGes. können nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist; bei Veräußerung durch Steuerausländer also im Ausland. Gehören die Anteile zum BV einer BS im anderen Vertragsstaat oder beruht der Wert der Anteile zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen im anderen Vertragsstaat, können die Einkünfte aus der Veräußerung nach Art. 13 Abs. 2 bzw. Abs. 4 OECD-MA auch in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die BS bzw. das unbewegliche Vermögen liegt.

► *Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen:* Die deutschen DBA übernehmen weitgehend die Regelung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (vgl. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 OECD-MA Rn. 225), so dass die Veräußerung von Anteilen an KapGes. in Deutschland regelmäßig nicht stpfl. ist; es gibt jedoch eine größere Zahl an Ausnahmen und Sonderregeln (s. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 OECD-MA Rn. 226 ff.).

Einstweilen frei.

1018–1020

ee) Ermittlung und Verfahrensfragen

1021

Ermittlung der Einkünfte: Veräußerungspreis ./.. AHK und WK (§ 23 Abs. 3 Satz 1; vgl. § 23 Anm. 270 ff.); zur Anwendbarkeit der Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 5 s. Anm. 1029. Diese Ermittlung gilt auch für Veräußerungsgewinne, die von ausländ. KapGes. erzielt werden und nicht unter Abs. 1 Nr. 2 fallen.

BFH v. 2.7.1997 – I R 45/96, IStR 1997, 629; s. auch MÖSSNER, IWB 1998, Fach 3a Gr. 1, 697 (711); s. zur vergleichbaren Beurteilung bei Einkünften iSd. Nr. 6 (VuV) BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163.

Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. vor dem 1.1.2009 unterfielen bei natürlichen Personen § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, § 3c Abs. 2 Satz 1 und bei KapGes. § 8b Abs. 2, 3 KStG.

Veräußerungsverluste dürfen nur mit positiven Einkünften aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen oder von ihnen nach § 10d abgezogen werden (§ 23 Abs. 3 Sätze 7 ff.; vgl. § 23 Anm. 320 ff.; zur Anwendbarkeit im Rahmen der Nr. 8 s. Anm. 1029).

Verfahren: Veranlagung; ein StAbzug ist nicht vorgesehen.

Einstweilen frei.

1022–1023

b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8

aa) Umfasste private Veräußerungsgeschäfte

1024

Abs. 1 Nr. 8 bestimmt, welche Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23) inländ. Einkünfte sind. Dabei wird der Bereich der privaten Veräußerungsgeschäfte (s. Anm. 1025) eingengt auf Gegenstände mit besonderem Inlandsbezug:

- inländ. Grundstücke (s. Anm. 1026) und grundstücksgleiche Rechte (s. Anm. 1027);
- Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder 6 an inländ. KapGes. (s. Anm. 1028; bis 31.12.2008);
- Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder 6 an ausländ. KapGes., wenn die Beteiligungen auf bestimmten steuerneutralen Umstrukturierungsmaßnahmen beruhen (s. Anm. 1028; bis 31.12.2008). Hier besteht zwar kein aktueller Inlandsbezug mehr; die Anteile an der KapGes. oder die gegen sie eingetauschten Anteile an einer anderen KapGes. waren jedoch in der Vergangenheit in Deutschland steuerverstrickt.

Nicht in Abs. 1 Nr. 8 aufgeführte private Veräußerungsgeschäfte führen nicht zu inländ. Einkünften (s. Anm. 1031).

1025 **bb) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt**

Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2 sind Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23. Zum Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts vgl. § 23 Anm. 40 ff.

Soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt: Nicht alle privaten Veräußerungsgeschäfte iSv. §§ 22 Nr. 2, 23 führen zu inländ. Einkünften, sondern nur solche mit bestimmten WG (s. Anm. 1026 ff.). Andere private Veräußerungsgeschäfte lösen keine beschränkte StPflcht aus (s. Anm. 1031). Folglich waren die – bis zum 31.12.2008 – zu den privaten Veräußerungsgeschäften zählenden Termingeschäfte des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF bei Abs. 1 Nr. 8 ohne Bedeutung. Selbst wenn die Bezugsgröße des Termingeschäfts etwa ein inländ. Grundstück war, handelte es sich nicht um ein privates Veräußerungsgeschäft mit einem Grundstück.

1026 **cc) Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a)**

Inländische Grundstücke:

► *Grundstücke:* Siehe § 23 Anm. 87.

► *Inländisch:* Belegenheit im Inland; zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57.

Private Veräußerungsgeschäfte sind in § 23 Abs. 1 Satz 1 definiert (s. § 23 Anm. 50 ff.): Bei Grundstücken liegen sie vor, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre liegen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) oder – bis zum 31.12.2008 – wenn die Veräußerung vor dem Erwerb erfolgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF).

1027 **dd) Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b)**

Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen: Diese Formulierung ist deckungsgleich mit der in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 1 und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (dort werden Erbbaurecht und Mineralgewinnungsrecht als Beispiele aufgeführt; vgl. im Einzelnen § 23 Anm. 88; ABC in § 23 Anm. 89).

Inländisch: Ein inländ. Recht liegt uE dann vor, wenn es sich auf ein im Inland (s. § 1 Anm. 57) belegenes Grundstück bezieht.

Private Veräußerungsgeschäfte: Es gilt die gleiche Frist wie bei Grundstücken (s. Anm. 1026).

1028 **ee) Private Veräußerungsgeschäfte mit bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften (bis 31.12.2008; Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c)**

Zeitliche Anwendbarkeit: Durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 wurde Nr. 8 Buchst. c mit Wirkung vom 1.1.2009 aufgehoben (s. Anm. 2).

Anteile an Kapitalgesellschaften: Legaldefinition in § 17 Abs. 1 Satz 3: Aktien, Anteile an einer GmbH, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen (s. § 17 Anm. 147) und Anwartschaften auf solche Beteiligungen (s. § 17 Anm. 150 f.).

Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Doppelbuchst. aa):

- ▶ *Geschäftsleitung*: Siehe § 10 AO (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung).
- ▶ *Sitz*: Siehe § 11 AO (der durch Gesetz oder Satzung bestimmte Ort).
- ▶ *Oder*: Wie für die Begründung der unbeschränkten KStPflcht (§ 1 Abs. 1 KStG) war ausreichend, dass entweder Geschäftsleitung oder Sitz im Inland lagen.
- ▶ *Inland*: Siehe § 1 Anm. 57.

Anteile, bei deren Erwerb aufgrund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 oder § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Abs. 5 Satz 2 anzuwenden war (Doppelbuchst. bb): Es handelte sich um Fälle, in denen infolge einer Umstrukturierungsmaßnahme das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der Anteile beschränkt oder ausgeschlossen wurde und in denen Deutschland aus europarechtl. Gründen nicht die Umstrukturierungsmaßnahme besteuerte, sondern sich vorbehält, den späteren Verkauf ungeachtet von DBA-Regelungen zu besteuern. Zur Umsetzung dieses Vorbehalts war es erforderlich, dass der spätere Verkauf der beschränkten StPflcht unterliegt. Im Einzelnen werden folgende Fälle genannt:

- ▶ *Kein Ansatz des gemeinen Werts aufgrund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 UmwStG*: Im Rahmen einer Verschmelzung, die unter die Fusions-Richtlinie fällt, können die Anteilseigner die Buchwerte ihrer bisherigen Anteile an der übertragenden Körperschaft auf die neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der neuen Anteile beschränkt oder ausgeschlossen würde.
- ▶ *Kein Ansatz des gemeinen Werts aufgrund eines Antrags nach § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG*: Ein qualifizierter Anteilstausch, der unter die Fusions-Richtlinie fällt, kann zum Buch- oder Teilwert durchgeführt werden, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der erhaltenen Anteile beschränkt oder ausgeschlossen würde.
- ▶ *Anwendung von § 17 Abs. 5 Satz 2*: Die Verlegung des Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung der KapGes. in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union bleibt steuernerutral, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der Anteile beschränkt oder ausgeschlossen würde.

Bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder 6: Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c nahm für die Bestimmung der Beteiligung auf § 17 Abs. 1 und 6 Bezug. Damit waren anwendbar:

- § 17 Abs. 1 Satz 1: Anteile an einer KapGes., wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre – wenn auch nur kurzfristig – am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war (vgl. im Einzelnen § 17 Anm. 100 ff.).
- § 17 Abs. 1 Satz 4: Zurechnung der Beteiligungsquote des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichem Erwerb.
- § 17 Abs. 6: Anteile an einer KapGes., die aufgrund eines Einbringungsvorgangs iSd. UmwStG zum Buch- oder Zwischenwert erworben wurden, wenn Anteile iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 eingebracht wurden oder es sich um eine Sacheinlage iSv. § 20 Abs. 1 UmwStG handelte.
- ▶ *Keine Bezugnahme auf die anderen Regelungen des § 17*: Anders als in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e („... unter den Voraussetzungen des § 17 ...“) wurde § 17 im Übrigen

bei Abs. 1 Nr. 8 nicht für anwendbar erklärt. Damit entfielen insbes. die Vorschriften, die sich nicht auf die Beteiligung, sondern auf die Veräußerung beziehen:

- § 17 Abs. 1 Satz 2: Gleichstellung der verdeckten Einlage;
- § 17 Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns; diese Vorschrift wird durch § 23 Abs. 3 verdrängt (s. Anm. 1021);
- § 17 Abs. 3: Freibetrag;
- § 17 Abs. 4: Auflösung, Kapitalherabsetzung und Ausschüttung aus dem stl. Einlagekonto;
- § 17 Abs. 5: Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung in einen anderen Staat.

Private Veräußerungsgeschäfte lagen bei WG vor, die keine Grundstücke oder grundstücksgleichen Rechte sind, und damit auch bei Anteilen an KapGes., wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF; s. § 23 Anm. 157) oder wenn die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF).

Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft: Siehe Anm. 1029.

1029 ff) Anwendung der Regelungen des § 23

Allgemeines: Für Veräußerungen seit dem VZ 2006 sind im Rahmen des Abs. 1 Nr. 8 alle Vorschriften des § 23 anzuwenden.

Bis zum VZ 2005 enthielt Abs. 1 Nr. 8 letzter Halbs. einen Verweis auf die § 23 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 und Abs. 2. Dieser Halbs. wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 mit Wirkung ab dem VZ 2006 aufgehoben (s. Anm. 2). Für Veräußerungen vor dem VZ 2006 stellt sich die Frage, wie mit den nicht ausdrücklich genannten Regelungen des § 23 zu verfahren ist: Aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts, den der Gesetzgeber in einer Reihe von nachfolgenden Gesetzesänderungen nicht angetastet hat, folgte aus der nur teilweisen Verweisung zwingend, dass die nicht in Bezug genommenen Normen, insbes. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und 2, nicht gelten sollten (GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 91; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. J 39; LÜDICKE in LADEMANN, Vor § 49 [StBereinG 1999] Rn. 2; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 608 f.; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 220). Auch § 23 Abs. 3 Satz 6 war mangels Verweises nicht anwendbar (glA GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 91; aA HEINICKE in SCHMIDT XXV. § 49 Rn. 85; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. J 68). § 23 Abs. 3 Sätze 8 f. waren als allgemeines Ausgleichs- und Abzugsverbot dagegen zu beachten. In der Gesetzesbegründung zum SEStEG wurde der zuvor nur teilweisen Verweisung allerdings keine Bedeutung beigemessen (BTDrucks. 16/3369, 7).

Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 4:

► *Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 4:* Nach dieser durch das StMBG v. 21.12.1993 als Satz 2 eingefügten und durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 in den Satz 4 verschobenen Regelung gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer PersGes. als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen WG (Reaktion auf BFH v. 4.10.1990 – X R 148/88, BStBl. II 1992, 211, wonach die Veräußerung von Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden PersGes. auch dann nicht unter § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a fallen soll, wenn das Gesamtvermögen aus Grundstücken besteht).

► *Bedeutung bei beschränkter Steuerpflicht:* Die Vorschrift kann nur Bedeutung entfalten, soweit die als angeschafft oder veräußert geltenden WG solche sind, die durch Abs. 1 Nr. 8 erfasst sind.

Anwendung von § 23 Abs. 2:

► *Regelung:* § 23 Abs. 2 regelt die Subsidiarität der privaten Veräußerungsgeschäfte gegenüber den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 (s. Anm. 1015) mit Ausnahme für § 17, dem § 23 vorgeht (§ 23 Abs. 2 Satz 2 aF; bei Anschaffung vor dem 1.1.2009).

► *Bedeutung bei beschränkter Steuerpflicht:* § 23 Abs. 2 ist bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten zu beachten (Verhältnis von Abs. 1 Nr. 8 zu Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3; s. Anm. 1015), § 23 Abs. 2 Satz 2 aF bei Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder 6 (Verhältnis von Abs. 1 Nr. 8 zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e; s. Anm. 1017). Wegen § 23 Abs. 2 greift Abs. 1 Nr. 8 nur dann ein, wenn – nach Anwendung der Subsidiaritätsregelung auf Ebene der §§ 13 ff. – sonstige Einkünfte iSd. §§ 22 Nr. 2, 23 vorliegen (ebenso GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 91; FROTSCHER, § 49 Rn. 400). Abzulehnen ist dagegen der Ansatz, die Subsidiaritätsregelung erst auf Ebene des § 49 anzuwenden und Abs. 1 Nr. 8 auch dann zu bejahen, wenn die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft zwar dem § 23 vorrangig sind, aber nicht unter die zugehörige Ziffer des § 49 subsumiert werden können (so im Ergebnis FG Hamb. v. 4.9.1997 – II 75/94, EFG 1998, 39 [41], rkr.; FG Berlin v. 19.4.2004 8 K 8487/00, juris, rkr.). Wenn die Subsidiaritätsklausel erst auf Ebene des § 49 anzuwenden wäre, hätte eine Formulierung wie in Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 verwendet werden können. Folglich werden gewerbliche Einkünfte aus der Veräußerung eines Grundstücks nicht von Abs. 1 Nr. 8 erfasst. Vor Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f mit Wirkung vom VZ 1994 konnte daher der Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks, das nicht zu einem inländ. Betrieb gehörte, nicht besteuert werden (aA FG Hamb. v. 4.9.1997 – II 75/94, EFG 1998, 39 [40, re. Sp.], rkr.; FG Berlin v. 19.4.2004 – 8 K 8487/00, juris, rkr.). Auch nach Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f bleibt dieses Problem bestehen, wenn ein Anteil an einer gewerblichen PersGes. mit Grundbesitz, der nicht zu einem inländ. Betrieb gehört, veräußert wird: In diesem Fall wird eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f abgelehnt (FG München v. 29.7.2013 – 7 K 190/11, ISrR 2013, 963, rkr., mit Anm. ORTH/KUTSCHKA; LÜDICKE, DB 1994, 958; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 8; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 136; aA BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883, aufgehoben durch BMF v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1163; OFD Münster v. 21.7.2011, FR 2011, 871; v. 5.9.2011, SIS 113930); dennoch kann nicht subsidiär auf Abs. 1 Nr. 8 iVm. § 23 Abs. 1 Satz 4 zurückgegriffen werden, da gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Einstweilen frei.

1030

gg) Von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasste (private Veräußerungs-)Geschäfte

1031

Folgende Geschäfte sind von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasst:

Private Veräußerungsgeschäfte mit Wirtschaftsgütern, die keine Grundstücke, grundstücksgleichen Rechte oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften iSd. Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c sind: Gehören diese WG aber zu einem inländ. Betrieb eines Steuerausländers, so sind die erzielten Einkünfte bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsmerkmale inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3.

Veräußerungen von inländischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, die keine privaten Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23 sind:

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt. Gehören die WG allerdings zu einem inländ. Betrieb eines Steuer ausländers, so können die erzielten Einkünfte bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsmerkmale inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3 sein. Im Fall der Veräußerung durch eine Körperschaft oder der Gewerblichkeit ohne inländ. Betrieb können die Einkünfte Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f unterfallen; s. Anm. 1015.

Veräußerung ausländischer Grundstücke und grundstücksgleicher Rechte, da nicht im Inland belegen.**Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften:**

- bei KapGes, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, wenn die Anteile weder nach § 13 Abs. 2 UmwStG noch nach § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG noch nach § 17 Abs. 5 Satz 2 in Deutschland steuerverstrickt sind. Es können dann ggf. inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (inländ. Betrieb) oder nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d (Kapitaleinkünfte) vorliegen.
- ohne dass eine Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder 6 vorliegt. Es können dann ggf. inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (inländ. Betrieb) oder nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d (Kapitaleinkünfte) vorliegen.
- außerhalb der Jahresfrist. Es können dann ggf. inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (inländ. Betrieb), nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e (Einkünfte unter den Voraussetzungen von § 17) oder nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d (Kapitaleinkünfte) vorliegen.
- ab dem 1.1.2009, zu dem Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c aufgrund des UntStReformG 2008 aufgehoben wurde; s. nunmehr jedoch Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und Nr. 5 Buchst. d.

1032–1039 Einstweilen frei.

4. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4 (Abgeordnetenbezüge; Abs. 1 Nr. 8a)1040 a) **Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8a**

Schrifttum: LOHR, Die Besteuerung von Politikern, DStR 1997, 1230.

Rechtsentwicklung:

► *Gesetz zur Neuregelung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages v. 18.2.1977* (BGBl. I 1977, 297): Nr. 8a wurde neu in Abs. 1 eingefügt; s. Anm. 2.

Bedeutung: Da die Besteuerung der Abgeordnetenbezüge weitgehend parallel zur Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausgestaltet wurde, ist wohl auch die Einbeziehung in die inländ. Einkünfte nach § 49 vorgesehen. Die Begründung zum Gesetzentwurf spricht lediglich von einer „Klarstellung“ (BTDrucks. 7/5531, 27).

Abs. 1 Nr. 8a dürfte vor allem für die Mitglieder des Europäischen Parlaments und für Versorgungsbezüge derjenigen Mitglieder deutscher Parlamente Bedeu-

tung haben, die nach Beendigung ihres Mandats keinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt mehr in Deutschland haben.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Die deutschen DBA enthalten regelmäßig keine besonderen Zuordnungsregeln. Damit sind diese Bezüge den nicht geregelten Einkünften zuzuordnen, die ausschließlich im Wohnsitzstaat der Besteuerung unterworfen werden dürfen, während sie im Quellenstaat nicht der Besteuerung unterliegen (Art. 21 Abs. 1 OECD-MA). Die Regelung der DBA für Bezüge aus dem öffentlichen Dienst können mangels Dienstverhältnisses nicht angewendet werden (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 19 OECD-MA Rn. 45).

Verfahrensfragen: Veranlagung; anders als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist kein StAbzug vorgesehen.

Einstweilen frei.

1041–1043

b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8a

1044

Der Stpfl. muss sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4 beziehen. Diese können unter dem Begriff Abgeordnetenbezüge zusammengefasst werden. Im Einzelnen sind dies Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen, Versorgungsbezüge, die aufgrund des Abgeordnetengesetzes oder des Europaabgeordnetengesetzes gezahlt werden, sowie vergleichbare Bezüge, die aufgrund der entsprechenden Gesetze der Länder gezahlt werden (§ 22 Nr. 4 Satz 1; vgl. § 22 Anm. 468 ff.). Der Inlandsbezug besteht darin, dass die Bezüge aus einer Bundes- oder Landeskasse gezahlt werden.

Einstweilen frei.

1045–1049

5. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 (Abs. 1 Nr. 9)

Schrifttum: ROTH, Die Besteuerung des Know-how-Exports: Eine ertragsteuerliche Analyse, Frankfurt/Bern/New York 1983; STRUNK/ZÖLLKAU, Steueroptimale Vertriebsstrukturen unter Einsatz des Internets – Chancen und Risiken im In- und Outbound-Geschäft, FR 1998, 589; KESSLER, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil I), IStR 2000, 70; KESSLER, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 98; KESSLER/MAYWALD/PETER, Mögliche Auswirkungen des Satelliten-Urteils auf die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Internet-Transaktionen, IStR 2000, 425; LÜDEMANN, Die ertragsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, FR 2000, 83; STRUNK/WICHMANN, Nationalbericht Deutschland zu Taxation of income derived from electronic commerce, International Fiscal Association, cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXVIa, Rotterdam 2001; CORDEWENER/DÖRR, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Grundzüge des deutschen Steuersystems (nationale und bilaterale Regelungen), GRUR Int. 2005, 674; HAASE, Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei Outbound-Lizenzvergütungen, Inf. 2006, 741; J. LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beihemer zu Heft 17, 25; DECKER/LOOSER, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG ab 2009, IStR 2010, 8; BACKU, Steuerliche Aspekte von Cloud Computing und anderen Webservices, ITRB 2011, 184; HABERLAND, Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland, DStR 2012, 1115; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis, IStR 2014, 45.

Verwaltungsanweisungen: OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a durch das JStG 2009; BMF v. 9.1.2009, BStBl. I 2009, 362, Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Steuerabzug gem. § 50a bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen.

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9

1050 aa) Bedeutung

Nr. 9 bestimmt, welche der sonstigen Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 inländ. Einkünfte iSd. der beschränkten EStPflcht (§ 1 Abs. 4) sind. Die Vorschrift erfasst nicht sämtliche in § 22 Nr. 3 genannten Einkünfte, sondern nur solche aus (1) inländ. unterhaltenden Darbietungen, (2) der Nutzung beweglicher Sachen im Inland und (3) der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how, das im Inland genutzt wird oder genutzt worden ist (s. Anm. 1090 ff.). Die rechtspraktische Bedeutung der Nr. 9 liegt insbes. in den Fällen der Überlassung gewerblichen Know-hows durch Unternehmen ohne BS und Vertreter im Inland. Zur besonderen Subsidiaritätsregelung s. Anm. 1053.

1051 bb) Rechtsentwicklung

VO v. 8.12.1931 (RStBl. I 1931, 699): Erstmalige Erfassung der Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung gewerblicher Erfahrungen; s. Anm. 2.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Streichung der Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung gewerblicher Erfahrungen.

Zweites StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Einfügung der Nr. 9 in ihrer heutigen Form; s. Anm. 2.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung des Tatbestands der Nr. 9 um Einkünfte aus inländ. unterhaltenden Darbietungen, da nach BFH v. 21.4.1999 (I B 99/98, BStBl. II 2000, 254) ein Künstler, wenn er wie im Fall einer bloßen Talkshowteilnahme keine eigene schöpferische Leistung vollbringt, keine Einkünfte aus der Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit nach Abs. 1 Nr. 3, sondern sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 erzielt, auf die sich die Nr. 9 bislang nicht erstreckte; Modifizierung des StAbzugs gem. § 50a für bestimmte inländ. Einkünfte beschränkt Stpfl. (kein StAbzug mehr bei Einkünften aus der Überlassung beweglicher Sachen, da diese regelmäßig aufgrund von DBA nicht in Deutschland besteuert werden konnten, vgl. BRDrucks. 545/08, 94; s. auch Anm. 1060).

BEPS: Siehe Anm. 901.

1052 Einstweilen frei.

cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften

1053 (1) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

Eigene Subsidiaritätsregeln: Siehe Anm. 1120.

Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d: Im Hinblick auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine Ausübung einer unterhaltenden Darbietungen erzielt werden (nicht aber solche aus einer Verwertung einer unterhaltenden Darbietung, die die Nr. 9 nicht erfasst, s. Anm. 1100), ist Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d im Verhältnis zu Nr. 9 *lex specialis*. Durch die Ausübung unterhaltender Darbietungen erzielte Ein-

künfte unterliegen der beschr. Stpfl. nach Nr. 9 nur, wenn sonstige Einkünfte und damit nicht gewerbliche Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. Buchst. d vorliegen.

Abs. 1 Nr. 3:

► *Abgrenzung gegenüber der Beratung/Abgrenzung gegenüber der wissensorientierten Dienstleistung:* Im Einzelfall kann es schwierig sein abzugrenzen, ob selbständige Beratungs- oder wissensorientierte Dienstleistungen erbracht werden, die unter Abs. 1 Nr. 3 fallen, oder ob Know-how überlassen wird und daraus Einnahmen nach Nr. 9 erzielt werden. Die Abgrenzung ist daran auszurichten, dass die Vermittlung von Know-how den Empfänger in die Lage versetzen soll, die ihm übertragenen Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen selbst anzuwenden (FG München v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353 [354], rkr.). Know-how wird also nicht überlassen, wo Erfahrungswissen nicht vermittelt, sondern vom Berater („Vermittler“) selbst angewendet wird (BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235 [237]; Hess. FG v. 8.3.1973 – IV 784/68, EFG 1973, 496 [497], rkr.; FG München v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, rkr.; FG Köln v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr.; s. auch Anm. 1122; § 50a Anm. 100; BOZZA-BODDEN in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 12 OECD-MA Rn. 118). Ein Indiz dafür, dass nicht Know-how überlassen, sondern eine wissensorientierte Dienstleistung erbracht wird, bei der der Auftragnehmer Know-how selbst anwendet, nicht aber solches dem Auftraggeber zur Nutzung überlässt ist, ob die Vertragspartner derselben Branche angehören oder nicht: Bei Know-how-Geschäften gehören Geber und Nehmer regelmäßig derselben Branche an, während bei wissensorientierten Dienstleistungen Auftraggeber und Auftragnehmer gewöhnlich unterschiedlichen Branchen angehören (FG Köln v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr.; ROTH, Die Besteuerung des Know-how-Exports, 1983, 42). Wird für verschiedenartige Leistungen wie zB solche iSd. Nr. 3 und der Nr. 9 eine einheitliche Gesamtvergütung gewährt, so lässt es die FinVerw. zu, dass diese, wenn sie nicht ohne besondere Schwierigkeit nach dem Verhältnis der einzelnen Leistungen aufzuteilen ist, aus Vereinfachungsgründen den sonstigen Einkünften iSd. Nr. 9 zugeordnet wird (R 49.3 Abs. 3 Satz 2 EStR; s. Anm. 1111 „Know-how-Überlassung als Teil einer einheitlichen Leistung“).

► *Abgrenzung der Ausübung unterhaltender Darbietungen gegenüber der Verwertung oder der Tätigkeit von Sportlern:* Siehe Anm. 1100.

Abs. 1 Nr. 6: Das Verhältnis der Nr. 9 zu den in Nr. 6 geregelten Einkünften aus VuV ist dadurch geprägt, dass die Nr. 9 eingefügt wurde, um (neben der Erfassung von Einkünften aus der Nutzung beweglicher Sachen) im Inland auftretende Besteuerungslücken im Bereich des Know-how-Transfers zu schließen (vgl. BTDrucks. 7/1509 und 7/1871), nämlich Know-how-Vergütungen, die ausländ. Unternehmen ohne BSund ohne stV im Inland bezogen, als inländ. Einkünfte zu qualifizieren (BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87 [89]; s. Anm. 1051). Dies war über Nr. 6 auch nicht mit Hilfe der isolierenden Betrachtungsweise zu erreichen. Bei Nr. 9 kommt es nicht allein auf die zeitliche Begrenzung der Überlassung von Know-how, sondern vielmehr darauf an, ob es veräußert, dh. in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 73/79, BStBl. II 1983, 201; v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300); dies ist der Fall, wenn es exklusiv übertragen wird, nicht aber, wenn der Anbieter es auch anderweitig verwerten kann (s. Anm. 1111 und 1263).

Aus der Nutzung beweglicher Sachen werden nur dann Einkünfte iSd. Nr. 9 erzielt, wenn es sich um bewegliche Einzelgegenstände handelt, da Einkünfte aus der Vermietung von Sachgesamtheiten bereits von Abs. 1 Nr. 6 erfasst werden.

Isolierende Betrachtungsweise (Abs. 2): Die eigenen Subsidiaritätsregeln der Nr. 9 und die durch das 2. StÄndG 1973 gleichzeitig mit der Nr. 9 in Abs. 2 kodifizierte isolierende Betrachtungsweise überschneiden sich teilweise.

► *Abs. 2 – Nichtberücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale:* Ähnlich wie die isolierende Betrachtungsweise nach Abs. 2, deren Funktion es ist, die Subsidiarität der Einkunftsarten zugunsten ihrer objektiven Bestimmung aufzugeben (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428 [430]; s. auch Anm. 1206), hebt auch die Nr. 9 für die dort angesprochenen Einkünfte deren in § 22 Nr. 3 Satz 1 angeordnete Subsidiarität zunächst auf und stellt die Subsidiarität nur für die Fälle wieder her, in denen es sich „um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt“ (Nr. 9 letzter Satzteil).

► *Nr. 9 – Subsidiarität unter Einbeziehung ausländischer und inländischer Besteuerungsmerkmale:* Weitergehend als die isolierende Betrachtungsweise setzt Nr. 9 die Subsidiarität nach § 22 Nr. 3 Satz 1 gegenüber Einkünften anderer Einkunftsarten auch hinsichtlich inländ. Merkmale einer vorrangig erfüllten Einkunftsart außer Kraft. Während es Abs. 2 nicht gestattet, Merkmale außer Betracht zu lassen, die – im Inland verwirklicht – die Einkünfte zB zu gewerblichen werden lassen, ohne dass zugleich die Voraussetzungen für eine Besteuerung der inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfüllt sind (zB, weil es an einer inländ. BS fehlt), tritt Nr. 9 nur dann zurück, wenn Einkünfte in einer anderen Einkunftsart nach inländ. und ausländ. Merkmalen stpfl. Einkünfte sind. Das führt dazu, dass es der isolierenden Betrachtungsweise im Anwendungsbereich der Nr. 9 nicht bedarf, und erklärt, warum es Nr. 9 neben Abs. 2 bedurfte, um die gewünschte Besteuerung der Know-how-Überlassung sicherzustellen (s. Anm. 1263).

1054–1059 Einstweilen frei.

1060 (2) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Know-how-Überlassung:

► *Besteuerung im Wohnsitzstaat:* DBA erfassen die nach deutschem StRecht unter Nr. 9 fallenden Einkünfte regelmäßig als „Lizenzgebühren“ (Art. 12 Abs. 1 und 2 OECD-MA). Lizenzgebühren können nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA grds. vom Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden. Ausnahmen gelten, wenn der Empfänger der Lizenzgebühren in dem Staat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene BS oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser BS oder festen Einrichtung gehören (Art. 12 Abs. 3 OECD-MA; sog. BS-Vorbehalt). In diesen Fällen hebt Art. 12 Abs. 3 OECD-MA für Lizenzgebühren (ebenso wie Art. 10 Abs. 4 OECD-MA für Dividenden und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA für Zinsen) den Vorrang von Art. 12 Abs. 1 gegenüber den Vorschriften über Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) wieder auf, so dass die Lizenzgebühren, allerdings nicht in Höhe ihres Bruttobetrags, sondern im Rahmen des Unternehmensgewinns aus der BS in dem Quellenstaat besteuert werden können.

► *Quellensteuer:* Neben der Zuteilung der Besteuerung an den Wohnsitzstaat des Empfängers kann nach dem OECD-MA auch vereinbart werden, dass der Staat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, das Recht hat, eine Quellensteuer zu er-

heben. Deutschland hat in vielen seiner DBA das Recht vereinbart, Quellensteuern zumeist in der Höhe zwischen 5 % und 15 % zu erheben (s. die sog. Reststeuersatzliste des BZSt., www.bzst.de; Übersichten bei PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 OECD-MA Rn. 29; s. auch § 50a Anm. 106).

Bewegliche Sachen: Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Sachen können, da sie in Art. 6-20 OECD-MA nicht behandelt werden, nach der Auffangklausel des Art. 21 nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden, wenn sie nicht zu den Gewinnen eines Unternehmens mit BS im Quellenstaat gehören (Art. 7 OECD-MA). Vergütungen für das Recht auf Benutzung beweglicher Sachen, die in gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung bestehen, gehören nach Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 1992 und 2003 nicht mehr zu den Lizenzgebühren (vgl. BOZZA-BODDEN in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 12 OECD-MA Rn. 85). Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 1963 und 1977 hatten diese Vergütungen noch zu den Lizenzgebühren gezählt. Derartige Regelungen enthalten zB Art. 15 Abs. 3 DBA-Niederlande 1959 (allerdings nicht mehr das künftige, mangels Ratifizierung noch nicht in Kraft getretene DBA-Niederlande 2012) und Art. 12 Abs. 2 des DBA mit der Sozialistischen Republik Vietnam. Zur Einbeziehung der Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Sachen in die gewerblichen Gewinne nach Art. 7 Abs. 7 DBA-USA s. KLEIN in ENDRES/JACOB/GOHR/KLEIN, DBA-USA, 2008, Art. 7 Rn. 46; s. auch FG Köln v. 18.12.1997, EFG 1998, 927 (928), best. durch BFH v. 28.10.1999 – I R 35/98, BFH/NV 2001, 881, zur StFreiheit im Inland erzielter Lizenzgebühren nach Art. 12 DBA-USA.

Einstweilen frei.

1061–1079

dd) Verfahrensfragen

1080

Steuerabzug bei Einkünften aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how: Bei Einkünften iSd. Nr. 9 aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how wird die ESt im Wege des abgeltenden (§ 50 Abs. 2 Satz 1) StAbzugs vom vollen Betrag der Einnahmen erhoben (§ 50a Abs. 1 Nr. 3). Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1; zum Beginn der Festsetzungsfrist s. BUNZECK, IStR 1997, 750; Anm. 922). Der StAbzug beträgt grds. 15 % der Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1) und hat Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1; zum Verstoß dieser Bruttobesteuerung gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 49 AEUV s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.238, 5.111, 5.116 ff.). Das gilt grds. auch, wenn ein DBA das Recht, eine Quellensteuer zu erheben, nicht gewährt oder Quellensteuer nur iHv. 5 bis 15 % der Einnahmen erhoben werden darf (Übersichten bei PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 OECD-MA Rn. 29); die Steuer ist ungeachtet des Abkommens abzuziehen (§ 50d Abs. 1 Satz 1). Der Gläubiger der Erträge kann allerdings anschließend die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragen (§ 50d Abs. 1 Satz 2), wobei er durch die Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staats nachweisen muss, dass er dort ansässig ist (§ 50d Abs. 4). Nur wenn das BZSt. auf Antrag bescheinigt hat, dass die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen (Freistellungsverfahren, § 50d Abs. 2), kann der Schuldner den StAbzug nach Maßgabe des DBA von vornherein unterlassen oder nach einem niedrigeren StSatz vornehmen (s. § 50d Anm. 70 ff.). Verletzt der Vergütungsschuldner seine

Abzugspflicht, kann er als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden (§ 50a Abs. 5 Satz 4; § 73g EStDV; § 191 Abs. 1 Satz 1 AO) oder es kann ein Nacherhebungsbescheid iSd. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO (Verletzung der Anmeldepflicht des § 150 Abs. 1 Satz 3 AO iVm. § 50a Abs. 5 EStG und § 73e Satz 2 EStDV) gegen ihn ergehen (BFH v. 18.3.2009 – I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237; v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698). Das BZSt. oder das zuständige FA kann die Steuer auch vom Vergütungsgläubiger (als StSchuldner) durch StBescheid anfordern (§ 73g Abs. 1 EStDV).

Steuerabzug bei Einkünften aus inländischen Darbietungen: Obiges gilt grds. auch für Einkünfte iSd. Nr. 9 aus inländ. unterhaltenden Darbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1); allerdings können bei bestimmten Vergütungsgläubigern (§ 50a Abs. 3 Satz 2) BA/WK abgezogen werden (§ 50a Abs. 3 Satz 1) und diese (§ 50 Abs. 2 Satz 7) können auch wählen, zur ESt veranlagt zu werden, und damit die Abgeltungswirkung des StAbzugs durchbrechen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5).

Steuerabzug und Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2: Die zunächst abzuziehende Steuer ist nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten, wenn die Einkünfte des beschränkt Stpfl. gem. Nr. 9 weniger als 256 € im Kj. betragen und daher nach § 22 Nr. 3 Satz 2 stfrei sind (s. Anm. 1091).

Verhältnis zu § 50g: Nach den Vorgaben der Zins- und Lizenzrichtlinie (RL 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003) darf Deutschland als Quellenstaat auf Lizenzgebühren, die zwischen verbundenen EU-Unternehmen (in der Rechtsform von KapGes.) bzw. deren BS fließen, keine Quellensteuer erheben. Die Regelungen dieser Richtlinie wurden mit § 50g, der materielle Bestimmungen enthält, nur für den umgekehrten Fall (unbeschränkt Stpfl. hat Einkünfte im EU-Ausland) sowie durch Änderungen des § 50d mit Wirkung ab dem 1.1.2004 in innerstaatliches Recht umgesetzt (s. § 50g Anm. 2). § 50g befreit damit in bestimmten Fällen die nach Nr. 9 inländ. Einkünfte – eines damit grds. beschränkt Stpfl. – bildenden Lizenzzahlungen ins Ausland von deutscher ESt. Zu der gleichwohl grds. (Ausnahme: Freistellungsverfahren, § 50d Abs. 2, oder Kontrollmeldeverfahren, § 50d Abs. 5) fortbestehenden Pflicht, Quellensteuer einzubehalten und abzuführen, vgl. § 50g Anm. 6.

Veranlagung bei Einkünften aus der Nutzung beweglicher Sachen: Seit der Aufhebung der StAbzugsverpflichtung nach § 50a durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) wird ein beschränkt Stpfl. mit Einkünften aus der Nutzung beweglicher Sachen – wenn nicht ein DBA das deutsche Besteuerungsrecht ausschließt – nach Ablauf des Kj. (VZ) zur ESt veranlagt (§ 25 Abs. 1). Er hat zu diesem Zweck eine EStErklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 Satz 1). Die ESt bemisst sich im Fall der Veranlagung nach § 32a Abs. 1. Zuständig, die inländ. Einkünfte aus VuV zu ermitteln, ist ab 2014 das BZSt. (§§ 50a Abs. 5 Satz 3, 52 Abs. 58a Satz 2).

1081–1089 Einstweilen frei.

b) Tatbestandsmerkmale der Nr. 9

aa) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3

1090 (1) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1

Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1 sind Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6) noch zu den

Einkünften iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 gehören. Zum gesetzlich nicht definierten Begriff der Leistung iSd. § 22 Nr. 3 s. § 22 Anm. 388.

Einschränkung durch Nr. 9: Nr. 9 erfasst nicht sämtliche in § 22 Nr. 3 Satz 1 genannten Einkünfte, sondern nur solche („soweit“) aus

- inländ. unterhaltenden Darbietungen (1. Fall),
- der Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall) oder aus
- der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten (3. Fall).

Nr. 9 erfasst nicht die bei unbeschränkter StPflcht unter § 22 Nr. 3 fallenden Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen (ESt-Kartei NW § 49 EStG A Nr. 1). Darüber hinaus führen Vermögensumschichtungen, also Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, die keine Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 sind (s. § 22 Anm. 240, 245 ff.), nicht zu inländ. Einkünften iSd. Nr. 9 (s. Anm. 1111).

(2) Mindesteinkünfte iHv. 256 € (Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2)

1091

Nach § 22 Nr. 3 Satz 2 sind Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1 nicht stpfl., wenn sie weniger als 256 € im Kj. betragen haben (kein Freibetrag, sondern Freigrenze; s. § 22 Anm. 397). Da die Nr. 9 uneingeschränkt auf § 22 Nr. 3 verweist und auch § 50 keinen Ausschluss enthält (wohl aber § 50a Abs. 2 Satz 3 für Einkünfte aus inländ. Darbietungen eine zusätzliche Freigrenze von 250 € je Darbietung), ist die Freigrenze auch bei inländ. Einkünften beschränkt Stpfl. zu beachten (so auch GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 97; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 127). Die Abgeltungswirkung des StAbzugs (§ 50 Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 1080) kann eine fehlende StPflcht nicht begründen. Die zunächst abzuziehende Steuer (s. § 50a Anm. 116) ist nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten, wenn die Einkünfte des beschränkt Stpfl. gem. Nr. 9 weniger als 256 € im Kj. betragen und daher nach § 22 Nr. 3 Satz 2 stfrei sind. Der für den StAbzug geltende StSatz von 15 % mag der Tatsache Rechnung tragen, dass er auf den vollen Betrag der Einnahmen angewendet wird und ein Abzug von WK bei den Einkünften iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 3 grds. nicht zulässig ist (Umkehrschluss aus § 50a Abs. 3 Satz 1; s. § 50a Anm. 120); er rechtfertigt es aber nicht, nicht estpfl. Einkünfte zu besteuern. § 50a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 sind lediglich Vorschriften des Steuererhebungsverfahrens und setzen stpfl. inländ. Einkünfte iSd. § 49 voraus. Erweitern können sie die in § 49 abschließend umschriebene sachliche StPflcht nicht (BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511 [512]; s. § 50a Anm. 7).

(3) Verlustausgleich und Verlustabzug (§ 22 Nr. 3 Satz 3)

1092

Verlustausgleich und Verlustabzug: Nr. 9 nimmt auch das in § 22 Nr. 3 Satz 3 geregelte Verlustausgleichsverbot (s. § 2 Anm. 540 ff., 560 f.) und Verlustabzugsverbot in Bezug. Diese Verbote sind daher grds. auch bei beschränkter StPflcht anzuwenden.

Negative Einnahmen: Da § 22 Nr. 3 Satz 3 nur den WK-Abzug einschränkt und nach seinem Wortlaut voraussetzt, dass die WK die Einnahmen übersteigen, ergeben sich daraus – uE auch für beschränkt Stpfl. – für die Berücksichtigung negativer Einnahmen keine Einschränkungen (s. auch § 22 Anm. 398 sowie grds. § 9 Anm. 80 f.; s. auch BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396). Das frühere Verbot des § 50 Abs. 2 Satz 2 aF, Verluste abzuziehen, und

die abgeltende Wirkung des StAbzugs nach § 50 Abs. 2 Satz 1 (vormals § 50 Abs. 5 Satz 1) sollen dem Rücktrag negativer Einnahmen aus einer Einkunftsart, deren Einnahmen (ihrer Art nach) dem StAbzug unterliegen, nicht entgegenstehen (FG Düss. v. 26.11.1990 – 5 K 454/84 E, EFG 1991, 318, rkr., zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit). Das FG hat das Verlustausgleichsverbot und das Verlustabzugsverbot des § 50 Abs. 2 aF auf positive, dem StAbzug unterliegende Einkünfte beschränkt und angenommen, die Gründe für die in § 50 Abs. 5 aF normierte Bruttobesteuerung – Verwaltungsvereinfachung, Sicherung der Steuereintreibung und Vereinfachung für den Stpfl. – griffen im Fall negativer Einnahmen nicht ein. Das gilt uE auch für negative Einnahmen iSd. Nr. 9.

1093–1099 Einstweilen frei.

1100 **bb) Inländische unterhaltende Darbietungen (1. Fall)**

Unterhaltende Darbietungen: Aus der Begründung des RegE v. 2.9.2008 (BTDrucks. 16/10189, 59), die von „Einkünften mit unterhaltendem Charakter“ spricht, sowie dem darin enthaltenen Verweis auf den Beschluss des BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98 (BStBl. II 2000, 254) lässt sich folgern, dass eine unterhaltende Darbietung schon anzunehmen ist, wenn zB ein Künstler oder Schriftsteller die ihm gebotene Gelegenheit nutzt, sich für ein Honorar in seiner Person der Öffentlichkeit darzustellen (Beispiel: Teilnahme an einer Talkshow), ohne dass er dabei eine eigenschöpferische Leistung erbringt, bei deren Vorliegen die Darbietung als im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische Tätigkeit bewertet werden könnte. Laut BMF v. 25.11.2010 (BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17) gehören zu den unterhaltenden Darbietungen (iSv. § 50a Abs. 1 Nr. 1) zB Talkshows, Quizsendungen, besonders choreographisch gestaltete Modenschauen sowie Feuerwerke und Lasershows, nicht aber wissenschaftliche Vorträge und Seminare.

Nur Künstler? Nicht der Wortlaut der Nr. 9 (und nicht der des § 50a Abs. 1 Nr. 1), wohl aber die Gesetzgebungsgeschichte und das Motiv, auch Vergütungen für Darbietungen besteuern zu können, die mangels eigenschöpferischer Leistung die Schwelle zur künstlerischen Tätigkeit nicht überschreiten, sprechen dafür, dass nur unterhaltende Darbietungen von Künstlern und entgegen der hM nicht zB auch die von Sportlern erfasst sein sollen; aA BMF v. 25.11.2010 (BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17), wonach es weniger auf den Status des Vergütungsgläubigers als Künstler, Sportler oder Artist als vielmehr auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung ankommt; so wohl auch OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DSfR 2009, 484, unter 2.; DECKER/LOOSER, ISfR 2010, 8; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 123.

Inländisch: Das Gesetz definiert nicht, wann die Darbietung inländ. ist. Allerdings verweist die Begründung des RegE (BTDrucks. 16/10189, 59) auf das Recht Deutschlands, solche „Einkünfte mit unterhaltendem Charakter“ nach den DBA zu besteuern. Das spricht dafür, mit Art. 17 OECD-MA ein persönliches Ausüben einer Tätigkeit und damit eine (physische) Anwesenheit im Inland (STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 OECD-MA Rn. 41; SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 17 OECD-MA Rn. 39) zu verlangen (so jetzt auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 18 Satz 2). Ein Hinzuschalten eines Talkshowgasts aus dem Ausland führt danach nicht zu inländ. Einkünften iSd. Nr. 9.

Einkünfte „aus der Darbietung“: Nach dem Wortlaut der Nummer 9 müssen Einkünfte „aus ... unterhaltenden Darbietungen“ erzielt werden. Anders als die Nr. 2 Buchst. d (Ausübung und Verwertung) und die Nr. 6 (Verwertung neben Belegenheit) nennt die Nr. 9 nicht auch die Verwertung einer Darbietung als Quelle von Einkünften. Erfasst werden daher von der Nr. 9 uE insoweit nur Einkünfte aus der Ausübung einer unterhaltenden Darbietung.

cc) Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall)

1101

Bewegliche Sachen:

- ▶ **Überblick:** Die zur zeitweiligen (s. Anm. 1111) Nutzung überlassenen Sachen müssen bewegliche Einzelsachen sein. Einkünfte aus der Vermietung von unbeweglichem Vermögen und Sachgesamtheiten erfasst Abs. 1 Nr. 6.
- ▶ **Begriff der Sache:** Nr. 9 spricht von Einkünften aus der „Nutzung beweglicher Sachen“, § 22 Nr. 3 Satz 1 von der „Vermietung beweglicher Gegenstände“. Der Begriff des Gegenstands ist weiter als der der Sache; Sachen sind nur körperliche Gegenstände (§ 90 BGB). Nach seinem Wortlaut sind daher Einkünfte aus der Nutzung nichtkörperlicher Gegenstände von der Formulierung „Nutzung beweglicher Sachen“ in Nr. 9 nicht erfasst (zB Computerprogramme, die nicht auf einem Datenträger verkörpert sind; zur Sacheigenschaft von Standardsoftware vgl. BGH v. 4.11.1987 – VIII ZR 314/86, BGHZ 135, 144; v. 14.7.1993 – VIII ZR 147/92, NJW 1993, 2436 [2438]; zur fehlenden Sacheigenschaft von nicht auf einem Datenträger verkörperten Computerprogrammen siehe ELLENBERGER in PALANDT, BGB, 73. Aufl. 2014, § 90 BGB Rn. 2, mwN.

In die Luftfahrzeugrolle eingetragene Flugzeuge werden, wenn sie vermietet werden, stl. wie unbewegliches Vermögen behandelt und damit Schiffen gleichgestellt, die in ein Schiffsregister eingetragen sind (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467; s. auch Anm. 913, 929). Ihre Vermietung führt daher bei Eintragung in ein inländ. Register zu Einkünften iSd. Nr. 6 (Veranlagung, kein StAbzug; s. Anm. 922), die aber bei Anwendbarkeit einer Art. 6 Abs. 2 Satz 2 und Art. 21 OECD-MA entsprechenden Regel in Deutschland nicht besteuert werden können, weil Schiffe und Luftfahrzeuge kein unbewegliches Vermögen iSd. DBA sind.

Nutzung:

- ▶ **Überblick:** Nr. 9 erfasst in Var. 1 sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3, soweit es sich um Einkünfte aus der „Nutzung beweglicher Sachen“ handelt. Auch in Nr. 9 Var. 2 muss es sich um Einkünfte aus der (Überlassung der) Nutzung oder des Rechts auf Nutzung, dort von Know-how, handeln (s. Anm. 1111). Schließlich verwendet Nr. 9 den Begriff der Nutzung ein drittes Mal in der Tatbestandsvoraussetzung, dass die Nutzung im Inland stattfinden oder stattgefunden haben muss (s. Anm. 1112).
- ▶ **Definition:** Der Begriff der Nutzung (s. Anm. 1111) ist insoweit unabhängig vom Begriff der Vermietung (in § 22 Nr. 3), als er eine tatsächliche Nutzung oder Benutzung der Sache durch den Vergütungsschuldner (oder jedenfalls von diesem wiederum abgeleitet durch Dritte) voraussetzt: Der Begriff wird nur erfüllt, wenn die bewegliche Sache im Inland tatsächlich verwendet oder eingesetzt wird (BFH v. 10.4.2013 – I R 22/12, FR 2013, 956, mit Anm. KLEIN/JACOB). Eine Sache wird also genutzt, indem sie eingesetzt wird, nicht bereits dadurch, dass sie verwertet wird (s. Anm. 1115). Es reicht daher nicht wie bei Nr. 6 eine (zwar dort, aber in der Nr. 9 gerade nicht ausdrücklich genannte) Verwertung im Inland (s. Anm. 1112; s. auch BRANDT, SIS Steuerberater-Brief 2014/01, 9).

► *Keine Veräußerung:* Da die Nutzung iSd. Nr. 9 Unterfall der sonstigen Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 ist, erfasst Nr. 9 ebenso wenig wie § 22 Nr. 3 Veräußerungen und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür erbracht wird, dass ein Veräußerungswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 73/79, BStBl. II 1983, 201; v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; v. 10.4.2013 – I R 22/12, FR 2013, 956, mit Anm. KLEIN/JACOB). Entsprechend werden Einnahmen aus der Nutzung beweglicher Sachen nur dann erzielt, wenn diese Sachen nicht veräußert werden (BFH v. 20.7.1988 – I R 61/85, BStBl. II 1989, 99 [101]; FG München v. 25.10.1989 – I 279/84 E, EFG 1990, 242 [243], rkr.; FG München v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, rkr.). Ob eine Zahlung als Gegenleistung für eine Nutzungsüberlassung oder als Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswerts und damit als Ausgleich für eine Minderung des Vermögenswerts in seiner Substanz gewährt wird, ist nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung zu entscheiden (BFH v. 5.8.1976 – VIII R 97/73, BStBl. II 1977, 27, zu § 22 Nr. 3).

Im Inland: Die bewegliche Sache muss tatsächlich im Inland genutzt werden (BFH v. 10.4.2013 – I R 22/12, FR 2013, 956, mit Anm. KLEIN/JACOB). Zur Definition des Begriffs Inland s. § 1 Anm. 57 ff. Nr. 9 verlangt, anders als Nr. 6, die Nutzung, nicht (nur) die Verwertung der beweglichen Sachen im Inland (s. Anm. 955). Ort der Nutzung ist der Einsatzort der beweglichen Sache. Ein ausländ. Satellitenbetreiber, dessen Dienste im Inland in Anspruch genommen werden, oder ein ausländ. Vermieter eines in das Inland vermieteten beweglichen Lkw., der dann aber wiederum im Ausland gefahren wird, erzielen daher keine Einkünfte iSd. Nr. 9 aus der Nutzung einer beweglichen Sache im Inland (s. BFH v. 17.2.2000 – I R 130/97, BFH/NV 2000, 1182; v. 10.4.2013 – I R 22/12, FR 2013, 956, mit Anm. KLEIN/JACOB).

1102–1109 Einstweilen frei.

dd) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren (3. Fall)

1110 **(1) Gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten**

Umschreibung für Know-how: Obwohl die Nr. 9 eingefügt wurde, um im Inland auftretende Besteuerungslücken im Bereich des Know-how-Transfers zu schließen (vgl. BTDrucks. 7/1509 und 7/1871), wird der Begriff „Know-how“ nicht verwendet. Stattdessen erfasst die Nr. 9, indem sie in BFH v. 16.12.1970 (I R 44/67, BStBl. II 1971, 235) wiedergegebene Formulierungen aufnimmt und damit Know-how beispielhaft beschreibt (vgl. BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698; s. auch FG München v. 24.9.1982, EFG 1983, 353 [354], rkr.), gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten. Auch an anderer Stelle wird „Know-how“ im Gesetz nur umschrieben: § 50a Abs. 1 Nr. 3 regelt die StAbzugspflicht bei Einkünften aus der Überlassung von Know-how mit deckungsgleicher Umschreibung desselben als gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten. Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 er-

fasst neben Nr. 9 Einkünfte aus der Überlassung gewerblicher Erfahrungen, ohne diese allerdings als Know-how zu definieren.

Elemente der Know-how-Umschreibung:

► *Erfahrungen, Kenntnisse, Fertigkeiten*: Know-how kann das Ergebnis erfinderischer Tätigkeit sein; es genügen aber auch Erfahrungen, wie sie jeder andere ebenfalls auf dem Gebiet machen könnte, wenn er genügend Zeit, Arbeit, Fachkräfte, Kosten usw. aufwenden würde. Das Know-how kann damit seiner Qualität nach vom einfachen Erfahrungswissen bis zur (nicht geschützten) Erfindung reichen. Auch ein rechtl. nicht geschütztes technisches Spezialwissen kann wie eine Erfindung zu behandeln sein, wenn sein Wert dadurch greifbar ist, dass es in Lizenzverträgen zur Nutzung weitergegeben werden kann (BFH v. 26.10.2004 – IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167; H 50a.1 EStH). Der Wert dieses Spezialwissens besteht darin, dass es einem Dritten, dem es vermittelt wird, Zeit und Kosten erspart (BFH v. 23.11.1988 – I R 209/82, BStBl. II 1989, 82; v. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249). Die Vermittlung soll dem Empfänger die Möglichkeit eröffnen, die ihm übertragenen Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen selbst anzuwenden (FG München v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353 [354], rkr.).

► *Art – gewerblich, technisch, wissenschaftlich und ähnlich*: Ähnliche Erfahrungen können auch kaufmännische oder betriebswirtschaftliche Erfahrungen sein (BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 810).

► *Beispiele – Pläne, Muster, Verfahren*: Ohne dass erkennbar ist, ob sie sich nur auf Fertigkeiten, auf ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten oder insgesamt auf gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten beziehen, nennt das Gesetz als Beispiele Pläne, Muster und Verfahren.

Einzelfälle:

► *Adressen*: Kundenadressen sind kein Know-how, auch wenn sie vom Überlassenden nach Informationen über das Kundenverhalten „selektiert“ wurden (s. BFH v. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249; H 50a.1 EStH).

► *Autorenrechte*: kein Know-how (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87).

► *Alleinvertriebsrecht*: kein Know-how (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; s. auch Anm. 933). Nach BFH v. 27.2.2002 (I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142) und FG München v. 23.5.2001 (I K 3026/97, EFG 2001, 1374 [1375], rkr.) erzielt allerdings Einkünfte iSd. Nr. 6, wer einem zur Nutzung von Software Berechtigten gegen Entgelt eine umfassende Vertriebslizenz einräumt.

► *Forschungsergebnisse*: Das Initiieren und Fördern von Grundlagenforschung führt nicht zu einer Nutzung des Forschungsergebnisses als Know-how iSd. Nr. 9 durch den Geldgeber, wenn das Forschungsergebnis frei veröffentlicht wird (FG Hamb. v. 19.10.2000 – VI 14/99, EFG 2001, 289, rkr.).

► *Konzernumlagen*: Zu den Einnahmen iSd. Nr. 9 können grds. auch Konzernumlagen gehören, die in einem international verbundenen Unternehmen für die Berechtigung gezahlt werden, Know-how zu nutzen. Nach BMF v. 30.12.1999 (BStBl. I 1999, 1122 – Tz. 4.4., Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen) unterliegen sie aber nicht dem StAbzug nach § 50a Abs. 1. Allerdings

soll, wenn ein ausländ. Poolmitglied einem leistungserbringenden inländ. Poolmitglied immaterielle WG zur Nutzung überlässt, auf die entrichtete Vergütung Quellensteuer zu erheben sein und eine Verrechnung der Vergütung mit dem Umlagebetrag die Erhebung der Quellensteuer nicht berühren (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122). Seit 2004 ist allerdings zudem § 50g zu prüfen.

► *Marktkennntnisse und Kenntnisse auf dem Gebiet der Betriebsrationalisierung* können Know-how sein (s. BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235).

► *Standardsoftware* ist kein Know-how (s. KESSLER, IStR 2000, 70 [77]); s. umfassend auch HECHT/LAMPERT, FR 2009, 1127; HECHT/LAMPERT, FR 2010, 68; PINKERNELL, ISR 2012, 82.

► *Technisches Spezialwissen zur Herstellung einer Produktionsanlage*: Know-how, wenn der Wert dadurch greifbar ist, dass er in Lizenzvertrag zur Nutzung weitergegeben werden kann, FG Brandenburg v. 14.6.2012 – 9 K 156/05, EFG 2013, 934, nrkr., Az. BFH I R 73/12.

► *Vermarktung eines Images durch einen Berufssportler*: kein Know-how (s. SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]) s. aber BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 und Anm. 931.

1111 (2) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung

Überblick: Das Gesetz spricht von der Überlassung der Nutzung und stellt neben diese die Überlassung des Rechts auf Nutzung. Erstere erfolgt durch den Inhaber des Know-hows, letztere durch den Nutzungsberechtigten.

Überlassung:

► *Unterfall der Leistung*: Nach dem Wortlaut der Nr. 9 ist die Überlassung der Nutzung (s. Anm. 1101 zum Begriff der Nutzung) oder des Rechts auf Nutzung von Know-how ein Unterfall der Leistung iSd. § 22 Nr. 3. Als sonstige Leistung muss die Überlassung daher mit der Definition der Leistung als Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird (BFH v. 14.11.1978 – VIII R 72/76, BStBl. II 1979, 298; v. 25.9.1979 – VIII R 34/78, BStBl. II 1980, 114; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; vgl. § 22 Anm. 240 mwN), zu vereinbaren sein. Gleichwohl soll auch Schadensersatz, der für die unberechtigte Nutzung von Know-how zu leisten ist, zu inländ. Einkünften iSd. Nr. 9 führen.

Vgl. § 50a Anm. 99f.; DENKL, RIW 1980, 698 (699); § 8 Anm. 105 zur Frage, ob Schadensersatzleistungen, die im Zusammenhang mit einem Leistungsverhältnis stehen, Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 sein können; vgl. auch OECD-MK, Art. 12 Abs. 8 Satz 4; PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 OECD-MA Rn. 48, zur Einbeziehung von Schadensersatzleistungen in den Begriff der Lizenzgebühren nach dem OECD-MA 2003.

► *Keine Veräußerung*: Als Unterfall der sonstigen Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 umfasst der Begriff der Überlassung der Nutzung iSd. Nr. 9 keine Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnlichen Vorgänge im privaten Bereich (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 73/79, BStBl. II 1983, 201; v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300). Einkünfte iSd. Nr. 9 werden daher nur erzielt, wenn der Nutzungsgegenstand – hier das Know-how – nicht veräußert wird (BFH v. 20.7.1988 – I R 61/85, BStBl. II 1989, 99 [101]; FG München v. 25.10.1989 – I 279/84 E, EFG 1990, 242 [243], rkr.; v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, rkr.; FG Brandenburg v. 14.6.2012 – 9 K 156/05,

EFG 2013, 934, nrkr., Az. BFH I R 73/12; FG Köln v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr.).

Nutzung oder Recht auf Nutzung:

► *Nutzung:* Know-how wird genutzt, indem es eingesetzt wird, nicht bereits dadurch, dass es verwertet wird. Die Nutzung von Know-how ist abzugrenzen gegenüber der Inanspruchnahme der selbständigen Tätigkeit eines Beraters, der als solcher keine Kenntnisse, Erfahrungen usw. zur Nutzung überlässt und damit Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 3 erzielt (s. im Einzelnen Anm. 1053).

► *Recht auf Nutzung:* Inländische Einkünfte sind auch Vergütungen für die Überlassung des Rechts auf Nutzung von Know-how, das im Inland genutzt wird. Damit werden uE nur Vergütungen für das ausgeübte Recht auf Nutzung von Know-how erfasst. Eine bloße Option führt uE nicht zu inländ. Einkünften nach Nr. 9, da weiteres Tatbestandsmerkmal ist, dass Know-how im Inland tatsächlich genutzt wird oder wurde (s. Anm. 1115).

(3) Know-how-Überlassung als Teil einer einheitlichen Leistung

1112

Erfordert die Überlassung von Know-how über die Aushändigung schriftlicher Unterlagen hinaus auch eine zusätzliche Beratung, so ist es nach älterer Rspr. nicht zulässig, den zugrunde liegenden Vertrag aufzuspalten und zwischen einem Miet- oder Pachtzins für die schriftlichen Unterlagen und einer Beratungsgebühr für die mündliche Beratung andererseits zu unterscheiden (BFH v. 7.5.1965 – VI 356/62, BStBl. III 1965, 483; FG Berlin v. 27.1.1967 – III 175/66, EFG 1967, 513, best. durch BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235). Es soll stattdessen eine nicht teilbare Leistung vorliegen, die trotz begleitender Beratung die Überlassung von Know-how zum Gegenstand hat, wenn im gegebenen Fall die ausgehändigten Unterlagen nicht ausreichen, dh. ohne nähere Anleitung vom Abnehmer nicht verwendet werden können (FG Berlin v. 27.1.1967 – III 175/66, EFG 1967, 513, rkr.). Nur wenn bereits die auf Kenntnissen und Erfahrungen beruhende Tätigkeit als solche zu einem bestimmten abschließenden betrieblichen Erfolg führt, soll eine selbständige Tätigkeit vorliegen. Umgekehrt kann im Einzelfall die Überlassung von Know-how unselbständige Nebenleistung zur Überlassung gewerblicher Schutzrechte sein (BFH v. 27.4.1977 – I R 211/74, BStBl. II 1977, 623 [624]). Art. 12 Abs. 11.6 OECD-MK geht für das Abkommensrecht darüber hinaus: Im Allgemeinen müsse bei gemischten Verträgen die Vergütung aufgrund des Vertragsinhalts „oder durch einen sonst wie angemessenen Schlüssel“ nach den verschiedenen Leistungen aufgeteilt werden. Von einer solchen Aufteilbarkeit geht auch die FinVerw. aus, die es laut R 49.3 Abs. 3 EStR aus Vereinfachungsgründen zulässt, eine einheitliche Gesamtvergütung, die für verschiedenartige Leistungen zB iSd. Nr. 3 oder der Nr. 9 gewährt wird, den sonstigen Einkünften iSd. Nr. 9 zuzuordnen, wenn sie nicht ohne besondere Schwierigkeit nach dem Verhältnis der einzelnen Leistungen aufzuteilen ist.

Einstweilen frei.

1113–1114

(4) Gegenwärtige oder frühere Nutzung im Inland

1115

Genutzt: Erforderlich ist, dass das Know-how tatsächlich im Inland genutzt (vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 22/12, FR 2013, 956, mit Anm. KLEIN/JACOB), also eingesetzt wird oder worden ist.

► *Keine bloße Verwertung*: Es reicht nicht wie bei Nr. 6 eine Verwertung im Inland. Stattdessen muss die Tätigkeit, zu der das Recht berechtigt oder die Übermittlung des Know-how befähigt, im Inland vorgenommen werden.

► *Keine bloße Option auf Nutzung*: Nach dem Wortlaut des Gesetzes liegen inländ. Einkünfte iSd. Nr. 9 nur vor, „soweit es sich um Einkünfte ... aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von ... Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten ... handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind“. Der einschränkende Relativsatz („... die im Inland genutzt werden oder worden sind“) spricht dagegen, zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 9 Vergütungen zu zählen, die dafür gezahlt werden, dass nur ein Recht auf Nutzung des Know-hows überlassen wird, ohne dass der Berechtigte das Know-how, zB bei einem Optionsvertrag, tatsächlich nutzt.

Genutzt worden: Die Vorschrift erstreckt sich ausdrücklich auf Einkünfte aus einer früheren Nutzung von Know-how im Inland. Von Bedeutung ist das insbes. für Fälle, in denen für eine erst nachträglich entdeckte unbefugte Nutzung Schadensersatz zu leisten ist, der, da es auf eine Berechtigung des Nutzenden nicht ankommt (s. Anm. 1112), ebenfalls unter Nr. 9 fällt.

Im Inland: Zur Definition des Begriffs Inland s. § 1 Anm. 57 ff.

1116–1119 Einstweilen frei.

1120 ee) Subsidiarität

Nr. 9 regelt das Verhältnis der dort angesprochenen Einkünfte zu anderen inländ. Einkünften selbständig. Dazu setzt die Vorschrift zunächst die in § 22 Nr. 3 Satz 1 angeordnete Subsidiarität („... soweit sie weder ...“) gegenüber Einkünften der Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 und gem. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 außer Kraft und ordnet in ihrem letzten Teilsatz die in Nr. 9 angesprochenen Einkünfte den stpfl. Einkünften der Nr. 1–8 nach.

1121–1128 Einstweilen frei.

1129 c) Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 sind als Überschuss der Einnahmen über die WK zu ermitteln (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2). Da allerdings die ESt beschränkt Stpfl. bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how herrühren, im Wege des StAbzugs erhoben wird (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 und 3), entfällt bei diesen ein WK-Abzug (Umkehrschluss aus § 50a Abs. 3). Anders ist das bei Vergütungen für unterhaltende Darbietungen, von denen Steuern nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 abziehen sind, in deren Fall aber der Vergütungsschuldner nach § 50a Abs. 2 unter gewissen Voraussetzungen mit ihnen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehende BA oder WK abziehen kann (s. dazu OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484). Zur nach Auffassung der FinVerw. zulässigen Aufteilung einer für verschiedenartige Leistungen gewährten Gesamtvergütung s. R 49.3 Abs. 3 EStR. Dem StAbzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1). Zur Berücksichtigung der Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2 s. Anm. 1080 und 1091.

1130–1149 Einstweilen frei.

6. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 (Abs. 1 Nr. 10)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10

1150

Rechtsentwicklung:

► *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Einfügung der Vorschrift.

► *Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010* (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Neufassung der Vorschrift und Einbeziehung der Leistungen ausländ. Zahlstellen ab dem VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF dieses Gesetzes).

Bedeutung:

► *Hintergrund* von Abs. 1 Nr. 10 ist das Korrespondenzprinzip der nachgelagerten Besteuerung: Soweit die Beiträge, auf denen Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen beruhen, zu Lasten des deutschen Steueraufkommens in der Ansparphase beim Begünstigten stfrei geblieben sind, ist es gerechtfertigt, diese Leistungen bei ihrer Auszahlung auch dann zu besteuern, wenn der Leistungsempfänger bei Leistungsbezug nicht mehr in Deutschland unbeschränkt stpfl. ist. Bei inländ. Zahlstellen erfasst Abs. 1 Nr. 10 darüber hinaus auch Leistungen, denen keine stl. Begünstigung vorausgegangen ist. Bei Einkünften aus Abs. 1 Nr. 10 kann der Stpfl. ggf. einen Antrag zu unbeschränkter StPfl. nach § 1 Abs. 3 stellen.

► *Praktische Bedeutung*: Da die DBA regelmäßig die Besteuerung des Quellenstaats ausschließen (s.u.), hat Abs. 1 Nr. 10 primär in Nicht-DBA-Fällen Bedeutung; in DBA-Fällen kann er erst nach einer – langfristig angestrebten – Änderung der DBA Wirkung entfalten.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

► *OECD-MA*: Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung unterfallen Art. 18 OECD-MA und können somit nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden (s. ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 OECD-MA Rn. 30; für Anwendung von Art. 21 OECD-MA WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 18 OECD-MA Rn. 16, 23).

► *Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen* enthalten regelmäßig eine Bestimmung, die Art. 18 OECD-MA entspricht (s. ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 OECD-MA Rn. 80).

Ermittlung und Verfahrensfragen:

► *Ermittlung*: Siehe Anm. 50, 53.

► *Verfahren*: Die Besteuerung erfolgt im Wege der Veranlagung, ein StAbzug ist nicht vorgesehen. Zur Zuständigkeit vgl. § 19 Abs. 6 AO und EStZustV v. 2.1. 2009 (BGBl. I 2009, 3; BStBl. I 2009, 338), geändert durch Verordnung v. 11.12.2012 (BGBl. I 2012, 2637; BStBl. I 2013, 2).

Einstweilen frei.

1151–1159

b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 10

aa) Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 1)

1160

Inländische Zahlstellen: Wie aus dem Zusammenhang mit Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2 deutlich wird, bezieht sich Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 1 auf Leistungen inländ. Zahlstellen.

Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5: § 22 Nr. 5 Satz 1 erfasst Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Abs. 1 Nr. 10 nimmt ab dem VZ 2010 nicht nur auf § 22 Nr. 5 Satz 1, sondern auf den gesamten § 22 Nr. 5 Bezug, so dass auch die übrigen Regelungen zu beachten sind. Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. § 22 Anm. 493.

1161 **bb) Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2)**

Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2 bezieht seit dem VZ 2010 auch bestimmte Leistungen ausländ. Zahlstellen mit ein.

Leistungen ausländischer Zahlstellen: In Reduktion des Wortlauts sind nur Leistungen iSd. § 22 Nr. 5 gemeint, also Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Zum Inland vgl. § 1 Anm. 57.

Soweit die Leistungen bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu Einkünften nach § 22 Nr. 5 Satz 1 führen würden: Abgestellt wird auf Einkünfte iSd. ersten Satzes des § 22 Nr. 5. Solche Einkünfte liegen dann nicht vor, wenn die Ausnahmegvorschrift des § 22 Nr. 5 Satz 2 auf andere Normen verweist, also soweit den Leistungen keine stl. Förderung vorausging. Damit verbleiben für die beschränkte StPflcht diejenigen Leistungen, denen eine in § 22 Nr. 5 Satz 2 genannte stl. Förderung vorausging (sog. Förderstaatsprinzip, vgl. BTDrucks. 17/506, 26). In dieser ersten Alternative tritt die StPflcht ein, „soweit“ eine Förderung vorausging.

Wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden: In § 22 Nr. 5 Satz 2 ist § 10 Abs. 1 Nr. 2 nicht erwähnt. Die zweite Alternative des Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2 erfasst daher auch diese Förderung. In dieser Alternative tritt die StPflcht bereits ein, „wenn“ eine Förderung möglich war, also unabhängig vom Umfang der stl. Förderung (vgl. BTDrucks. 17/506, 26). Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. Anm. 1007.

1162–1199 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Isolierende Betrachtungsweise

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

Schrifttum: E. BECKER, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1936, 1230; DEBATIN, Die beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, BB 1960, 1015; DEBATIN, Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht, DB 1961, 785; FLICK, Auswirkungen der „isolierenden Betrachtungsweise“ auf die internationale Doppelbesteuerung, DB 1961, 1595; DEBATIN, Die isolierende Betrachtungsweise bei der beschränkten StPflcht und ihre Kritik, DB 1962, 178; HILLERT, Grenzen der isolierenden Betrachtungsweise und Auslegung von DBA, FR 1970, 475; MÜNCH, Klärendes Urteil des BFH zur Auslandsbesteuerung – Präzisierung der sog. isolierenden Betrachtungsweise, DB 1970, 1658; BIRKHOLZ, Beschränkte Steuerpflicht und isolierende Betrachtungsweise, BB 1972, 172; CLAUSEN, Die beschränkte Steuerpflicht: Grundzüge und gesetzliche Neuregelungen des 2. StÄndG 1973, DSStZ 1974, 315; HILLERT, Änderungen der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger, FR 1974, 236; BARANOWSKI, Ausländische

Steuern auf Vergütungen für Ingenieurleistungen, DB 1977, 793; WALTER, Die isolierende Betrachtungsweise, Diss. Heidelberg 1977; WURSTER, Die Qualifikation ausländischer Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht, RIW 1981, 679; BRILSDORFER, Die sogenannte isolierende Betrachtungsweise, RIW/AWD 1983, 850; o.V., Isolierende Betrachtungsweise und Steuerpflicht, HFR 1983, 208; GEBBERS, Zur Besteuerung der internationalen Betriebsaufspaltung durch Grundstücksvermietung, RIW 1984, 711; STRECK, Immobilieninvestitionen von Ausländern im Inland durch Einschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft, BB 1984, 1999; st, Zur beschränkten Steuerpflicht einer Konzernleitung, EDSStZ 1985, 24; VOGEL, Die „umgekehrte isolierende Betrachtungsweise“, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundlagen – Grundlagen, FS Hugo von Wallis, Bonn 1985, 397; GOTTWALD, Besteuerung von Grundstücksgeschäften ausländischer Kapitalgesellschaften, DStR 1992, 168; CREZELIUS, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, in HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993, 75; StVj. 1992, 322; BECKER/GÜNKEL, Betriebsaufspaltung über die Grenze, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 483; FLIES, Die Umqualifikation der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DStZ 1995, 431; MÖSSNER, Isolierende Betrachtungsweise – Essay einer dogmatischen Klärung, in KLEIN/STIHL/WASSERMAYER (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Hans Flick, Köln 1997, 939; VOGT, Liebhaberei bei beschränkter Steuerpflicht, SpuRt 2003, 58; COENEN, Die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG, Diss. Münster 2004; J. HEY in GASSNER (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, 2004, 26; J. HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht, IWB 2004, Gr. 1, 2003; GOSCH, Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 263; COENEN, Die Isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG, Münster 2004; RUF, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, ISr 2006, 232; SCHIESSL, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, StWa. 2006, 43; MEINING/KRUSCHKE, Die Besteuerung der ausländischen KapGes. & Co. KG bei ausschließlich grundstücksverwaltender Tätigkeit im Inland, GmbHR 2008, 91; MORGENTHALER, Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Kravitz, Wiesbaden 2010, 277; HAHNE, Kommentar zu BFH v. 22.06.2011 – I R 103/10, BB 2011, 2470; LAMPRECHT, Anm. zu BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, ISr 2012, 374; KUSSMAUL/SCHWARZ, Voraussetzungen, Erscheinungsformen und Modelle der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2012, 834; TOEBEN, Private Equity Fonds: Ausländische Beteiligungserträge deutscher und ausländischer Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern, ISR 2013, 350.

1. Regelungsinhalt

1200

Abs. 2 enthält die gesetzliche Regelung der sog. isolierenden Betrachtungsweise (iB). Dieser Begriff ist nicht ins Gesetz aufgenommen und daher zur Auslegung der Vorschrift nicht geeignet (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 843). Die Vorschrift besagt, dass nicht der gesamte im Ausland verwirklichte Sachverhalt, wohl aber einzelne ausländ. Besteuerungsmerkmale (das sind bestimmte Sachverhaltselemente; s. Anm. 1220) zum Zwecke der stl. Erfassung der inländ. Einkünfte außer Betracht gelassen werden müssen, nämlich wenn das Negieren dieser Sachverhaltselemente dazu führt, dass dadurch der Tatbestand einer Einkunftsart gem. Abs. 1 erfüllt ist. Abs. 2 erlaubt, ein solches ausländ. Sachverhaltselement außer Betracht zu lassen, dessen Berücksichtigung die Besteuerung auf der Grundlage einer ansonsten erfüllten Einkunftsart verhindern würde (s. Anm. 1230 und 1240). Der durch die Tatbestände des § 49 Abs. 1 sachlich begrenzte Steuerzugriff auf beschränkt Stpfl. wird durch Abs. 2 somit personell erweitert. Die iB erlaubt es dagegen nicht, Tatbestandsmerkmale einer Einkunfts-

art wegzulassen oder zu fingieren; es müssen also nach dem Sachverhalt (unter Einbeziehung des Auslandssachverhalts) auf jeden Fall Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 iVm. §§ 13 bis 24 vorliegen (s. Anm. 1230).

Die sich unter Anwendung der iB ergebende Einkunftsart ist auch für die Einkunftsermittlung bestimmend (s. Anm. 1210). Für die Abgrenzung der in den DBA geregelten Einkunftsgruppen hat die iB gem. § 49 Abs. 2 dagegen keine Bedeutung (s. Anm. 1206).

1201 2. Rechtsentwicklung

Die isolierende Betrachtungsweise (iB) geht auf die Rspr. des RFH zurück, wurde vom BFH übernommen und durch das 2. StÄndG 1973 als Abs. 2 in § 49 eingefügt (zu den Gründen s. Anm. 1202).

Rechtsprechung des RFH: Siehe RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193; v. 12.5.1936, RStBl. 1936, 968; v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43.

Rechtsprechung des BFH vor dem 2. StÄndG 1973: Siehe BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133; ferner BFH v. 13.12.1961 – I 209/60, BStBl. III 1962, 85; v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165; v. 30.11.1966 – I 215/64, BStBl. III 1967, 400; v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428. Der BFH hat jedoch im Gegensatz zum RFH die Anwendung der iB auf solche Einkunftsarten beschränkt, die im Verhältnis der Subsidiarität (zB § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3, § 23 Abs. 3) stehen. Mangels Subsidiarität zwischen § 15 und § 18 könnten Einkünfte einer KapGes. aufgrund der iB nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit besteuert werden (BFH v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567; v. 29.4.1970 – I R 113/67, BStBl. II 1970, 762; v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511).

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Siehe Anm. 1202.

1202 3. Bedeutung

Je nachdem, wie der Rechtsgedanke der isolierenden Betrachtungsweise (iB) verstanden und als Rechtssatz konkretisiert wurde, hat sich auch die Bedeutung der iB geändert. Zu unterscheiden sind die Sicht des RFH, die Sicht des BFH und die Ausprägung, die die iB durch Abs. 2 gefunden hat. Durch mehrfache Ergänzung der Tatbestände der beschränkten StPflcht in Abs. 1 mittels Sonderregelungen (insbes. Nr. 2 Buchst. d und f, Nr. 9; s. Anm. 1246, 1256, 1263) haben die Meinungsunterschiede heute an praktischer Bedeutung verloren.

Ausgangssituation: Die beschränkte StPflcht bedeutet gegenüber dem Welt-einkommensprinzip der unbeschränkten StPflcht (vgl. § 1 Anm. 88) eine Beschränkung in doppelter Hinsicht: Zum einen unterliegen gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 nur solche Einkünfte der deutschen ESt, die der Stpfl. „als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt“; zum anderen sind von den inländ. Einkünften aber nur solche zu versteuern, bei denen die zusätzlichen Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 vorliegen, dh. die inländ. Anknüpfungsmerkmale für die jeweilige Einkunftsart (vgl. CLAUSEN, DStZ 1974, 315 [318]; s. auch Anm. 5 und 10). Abs. 1 stellt dabei unterschiedlich hohe Anforder-

rungen an den Inlandsbezug. Die Anknüpfungsmerkmale bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Ausübung oder Verwertung im Inland) oder VuV (Belegenheit im Inland) sind leichter erfüllbar als die Anknüpfungsmerkmale für die Besteuerung gewerblicher Einkünfte (BS oder stV). Zudem treten die Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus VuV und sonstige Einkünfte (einschließlich der aus privaten Veräußerungsgeschäften) hinter die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 zurück, insbes. hinter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3, § 23 Abs. 3). Würde diese Rangordnung auch im Rahmen der beschränkten StPflcht gelten, so könnten ausländ. Gewerbetreibende ohne BS oder stV im Inland mit ihrem gesamten inländ. Einkommen nicht zur Besteuerung herangezogen werden, also auch nicht mit Zinsen, Lizenzen, Mieteinnahmen usw., die sie im Rahmen ihres ausländ. Gewerbebetriebs im Inland erzielen (zur Rechtslage ab VZ 2009 s. Anm. 1246, 1256).

Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise aus der Sicht des RFH:

Diese Ungleichbehandlung von Gewerbetreibenden und sonstigen Einkünftebeziehern bei beschränkter StPflcht hat den RFH zur Auffassung kommen lassen, dass inländ. Einkünfte, die ein ausländ. Gewerbebetrieb erzielt, der im Inland keine BS bzw. stV hat, „so zu versteuern sind, wie es der Fall wäre, wenn sie außerhalb eines gewerblichen Betriebs angefallen wären“ (so erstmals RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193; s. Anm. 1201). Anderenfalls wären ausländ. Gewerbetreibende hinsichtlich ihrer inländ. Einkünfte besser gestellt als andere ausländ. Bezieher gleichartiger Einnahmen, was nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen könne.

Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise aus der Sicht des BFH:

Der BFH übernahm die iB, rechtfertigte sie jedoch anders: „Diese Betrachtungsweise knüpft an den objektsteuerartigen Charakter der beschränkten Steuerpflicht an und zieht daraus die Folgerung, die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG genannten Einkunftsarten könne nur anhand der Verhältnisse im Inland vorgenommen werden...“ (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428). Wegen des objektsteuerartigen Charakters der beschränkten StPflcht komme es ausschließlich auf das Wesen der aus dem Inland bezogenen Einkünfte an und hätten die persönlichen Eigenschaften des Stpfl. weitgehend außer Betracht zu bleiben. Anders als der RFH beschränkte der BFH die iB auf die Funktion, die Subsidiarität der Einkunftsarten zugunsten ihrer objektiven Bestimmung aufzuheben. Im Verhältnis der drei Gewinnermittlungseinkünfte (LuF, selbständige Tätigkeit, gewerbliche Tätigkeit), die sich gegenseitig ausschließen, sei die iB nicht anwendbar (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428).

Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2:

Mit Wirkung ab VZ 1974 wurde die iB durch das 2. StÄndG 1973 (s. Anm. 1201) gesetzlich verankert. Ob diese Kodifizierung zu einer Änderung der materiellen Rechtslage geführt hat oder der Rspr. des BFH lediglich eine ausreichende gesetzliche Grundlage gegeben hat, ist umstritten. Die gesetzliche Regelung in Abs. 2 bedeutet uE insoweit eine Korrektur der BFH-Rspr., als seit VZ 1974 der Anwendungsbereich der iB nicht mehr nur auf die Fälle beschränkt ist, in denen die Einkunftsarten zueinander im Verhältnis der Subsidiarität stehen. Für diese Beschränkung gibt Abs. 2 nichts her (s. im Einzelnen Anm. 1250). Keine Änderung der materiellen Rechtslage gegenüber BFH sehen etwa WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 38; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 132; CREZELIUS, StVj. 1992, 322 (327). Als Korrektur der BFH-Rspr. betrachten § 49 Abs. 2;

TULLIUS, BB 1974, 316; SCHOLTZ in B/B, § 49 Rn. 80; BILSDORFER, RIW 1983, 850; FLIES, DStZ 1995, 431.

MÖSSNER (FS Flick, 1997, 939 [949]) hält Abs. 2 für überflüssig, weil er von einem anderen Rangverhältnis zwischen den inländ. Steuertatbeständen (§§ 13 ff.) und den zusätzlichen Anknüpfungsmerkmalen des Abs. 1 ausgeht. Vorrangig müsse geprüft werden, ob im Einzelfall die Rechtsanwendung mit den inländ. Anknüpfungsmerkmalen gem. Abs. 1 für eine Einkunftsart erfüllt sei; sei dies für eine Einkunftsart nicht der Fall, so scheidet diese von vornherein zugunsten einer anderen Einkunftsart aus, deren inländ. Anknüpfungsmerkmale gem. Abs. 1 vorliegen. Von Gesetzeswortlaut und dem systematischen Aufbau des Abs. 1 wird diese Auslegung uE nicht gedeckt (im Ergebnis glA HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 104).

Nach Auffassung von MORGENTHALER (FS Krawitz, 2010, 277 [290]) soll Abs. 2 klarstellen, „dass bei Zurechnung von Einkünften zum Inland oder Ausland gemäß dem Ursprungsprinzip auch dann auf den eigentlichen Ertragsort abzustellen ist, wenn § 49 Abs. 1 den Inlandsbezug im Einzelfall unsachgemäß definiert“. Der Prämisse, durch die inländ. Anknüpfungsmerkmale in Abs. 1 werde im Einzelfall der Inlandsbezug „unsachgemäß definiert“, kann uE ebenso wenig gefolgt werden wie der Folgerung, dies werde durch Abs. 2 korrigiert. Abs. 2 erweitert den persönlichen Umfang der beschränkten StPflcht, nicht aber ihren sachlichen Umfang, den die inländ. Anknüpfungsmerkmale des Abs. 1 für die einzelnen Einkünfte – uE durchaus sachgerecht – bestimmen (s. Anm. 5). Das geschieht, indem Abs. 2 bewirkt, dass es zur Bestimmung der Einkunftsart vornehmlich auf das Wesen und das Erscheinungsbild der aus dem Inland bezogenen Einkünfte ankommt; die so bestimmten Einkünfte müssen einen der Tatbestände des Abs. 1 erfüllen, um zu einer beschränkten StPflcht zu kommen (glA WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 38). Allerdings leitet MORGENTHALER auch keine neuen, konkreten Ergebnisse für die Besteuerung einzelner Sachverhalte aus seiner These ab.

1203–1204 Einstweilen frei.

4. Geltungsbereich

1205 a) Sachlicher Geltungsbereich

Die isolierende Betrachtungsweise (iB) ist von der Rspr. zur stl. Erfassung ausländ. Gewerbetreibender entwickelt worden, und zwar zunächst für das Verhältnis gewerblicher Einkünfte zu subsidiären Einkunftsarten, nämlich den Einkünften aus Kapitalvermögen (vgl. § 20 Abs. 3) und zu Einkünften aus VuV (vgl. § 21 Abs. 3; s. Anm. 1201 „Rechtsprechung des RFH“). Der RFH hat die iB aber auch auf das Verhältnis zwischen selbständiger Arbeit (§ 18) und gewerblicher Tätigkeit (§ 15), die zueinander nicht im Verhältnis der Subsidiarität stehen, angewendet (vgl. RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43). Der BFH hat die iB wiederum auf die Funktion, die Subsidiarität der Einkunftsarten zugunsten ihrer objektiven Bestimmung aufzuheben, beschränkt (s. Anm. 1202). Diese Sicht des BFH ist uE zu eng (s. im Einzelnen Anm. 1250).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Die iB ist nicht geeignet, ein nach DBA dem ausländ. Staat zustehendes Besteuerungsrecht durch Umqualifizierung der Einkunftsart Deutschland zuzuweisen. Ebenso kann sich der StPfl. nicht auf die iB berufen, um mit ihrer Hilfe die Qualifikation der Einkünfte nach

deutschem StRecht vorzunehmen und aufgrund dieser Qualifikation dann das Besteuerungsrecht nach DBA zu bestimmen (BFH v. 23.3.1972 – I R 128/70, BStBl. II 1972, 948). Zum einen stimmen die Einkunftsarten in den DBA mit den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 nicht überein; zum anderen haben die DBA eigene Abgrenzungsregeln (vgl. insbes. Art. 6 Abs. 2, Art. 7 Abs. 7, Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA). Die Abgrenzungsregeln der DBA beinhalten für die Abkommensanwendung eine DBA-eigene „isolierende Betrachtungsweise“. Dividenden fallen zB auch dann unter den Dividendenartikel und nicht unter den Unternehmensgewinn-Artikel eines DBA, wenn sie von einem Unternehmen bezogen werden. Die iB nach § 49 Abs. 2 wird nur bei der Frage bedeutsam, inwieweit das deutsche StRecht von einer ihm durch DBA belassenen Besteuerung Gebrauch macht (glA LEHNER in VOGEL, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rn. 3).

b) Persönlicher Geltungsbereich

1206

Die isolierende Betrachtungsweise (iB) gem. Abs. 2 gilt für natürliche Personen, die nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 beschränkt estpfl. sind. Für die Abgrenzung der Einkünfte von erweitert beschränkt Stpfl. gem. § 2 Abs. 1 AStG iVm. § 34c Abs. 1, § 34d gilt keine iB (vgl. § 34d Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3). Über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 49 Abs. 2 auch für beschränkt KStpfl. Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 aF (Buchführungspflicht nach HGB) und des § 8 Abs. 2 nF (seit 2006 Geltung nur für „unbeschränkt“ Stpfl.) für die Fiktion, dass alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, waren und sind nicht erfüllt (glA HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 12 und K 18).

Steueranrechnung nach Doppelbesteuerungsabkommen oder § 34c: Bei grenzüberschreitenden Zinseinkünften ist die auf den Bruttobetrag der gezahlten Zinsen entfallende (fiktive) Quellensteuer anzurechnen; das gilt aufgrund der iB auch, wenn der inländ. Gläubiger der Zinsen seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermittelt (BFH v. 26.6.2011 – I R 103/70, BB 2011, 2469, mit Anm. HAHNE, BB 2011, 2470).

Einstweilen frei.

1207–1209

5. Verfahrensfragen

1210

Aus den von RFH und BFH entwickelten, bis VZ 1973 gültigen Rechtsgrundsätzen der isolierenden Betrachtungsweise (iB) und sodann ab VZ 1974 unmittelbar aus Abs. 2 ergibt sich, dass die Einkünfte so zu versteuern sind, wie es der Fall wäre, wenn sie außerhalb des gewerblichen Betriebs (bzw. einer anderen Einkunftsart) angefallen wären, wodurch sich auch die Ermittlung der Einkünfte ändert (stRspr. seit dem ersten Urteil des RFH zur iB, RFH v. 2.7.1929, RStBl. 1929, 193; best. durch BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620 [622]). Erzielt ein ausländ. Gewerbetreibender aufgrund der iB zB Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus VuV oder aus privaten Veräußerungsgeschäften, so sind diese Einkünfte nicht als Gewinn gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, sondern als Überschuss der Einnahmen über die WK gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 zu ermitteln. Daher ist über § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG die Zinsschranke nach § 4h EStG sinngemäß anzuwenden, wenn ein ausländ. Gewerbetreibender aufgrund der iB Einkünfte aus VuV erzielt (FG München v. 14.12.2011 – 7 V 2442/11, EFG 2012, 453). Auch unionsrechtl. Vorgaben für die Rechnungslegung von KapGes. wie etwa die Bilanzrichtlinie sind im Rahmen der iB irrelevant und berühren die

rechtl. Qualifizierung von im Ausland erzielten Einkünfte nicht (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BFH/NV 2012, 118).

Bezieht eine ausländ. KapGes. in Anwendung der iB aus der Vermietung von Gebäuden Einkünfte aus VuV, so steht ihr bis zum VZ 2008 nicht die Afa von 3 % nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 zu (FG Köln v. 10.7.2013 – 10 K 2408/10, EFG 2013, 1674, rkr., nach Rücknahme der Revision). Das FG Köln bejaht aber einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsteuerfreiheit nach Art. 63 AEUV (s. zum Ganzen auch Anm. von KEMPERMANN zu FG Köln, ISR 2013, 371).

Werden also aufgrund der iB die Einkünfte eines beschränkt Stpfl. als Überschusseinkünfte qualifiziert, so hat das folgende Auswirkungen:

- Es gilt das Zufluss- und Abflussprinzip gem. §§ 8, 11.
- Als WK können nur Aufwendungen abgezogen werden, die mit den inländ. Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem ausländ. Betrieb genügt nicht, da die inländ. Einkünfte gerade als solche behandelt werden, die außerhalb des ausländ. Betriebs anfallen (so schon RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 139; RFH v. 17.6.1930, RStBl. 1930, 687; RFH v. 29.4.1935, RStBl. 1935, 942; vgl. auch KOSSOW/SCHINDLER, DB 1983, 1674); insbes. bei Schuldzinsen muss also ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu den einzelnen Einnahmen, von denen sie abgezogen werden sollen, nachgewiesen werden.
- Vorschriften, die an das Vorhandensein betrieblicher Einkunftsarten oder an einen BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 anknüpfen, finden keine Anwendung.

1211–1214 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2

1215 1. Aufbau und Auslegung des Abs. 2

Tatbestand und Rechtsfolge sind in Abs. 2 in der Reihenfolge enthalten, dass zunächst die Rechtsfolge angeordnet und sodann im „soweit“-Satzteil der Tatbestand geregelt wird. Die in der Rechtsfolge erwähnten „im Ausland gegebene(n) Besteuerungsmerkmale“ sind über das Wort „ihre“ auch Bestandteil des Tatbestands der Vorschrift. Der Tatbestand erfordert also ein Besteuerungsmerkmal, das im Ausland gegeben ist (s. Anm. 1220), und dessen Berücksichtigung dazu führen würde, dass keine inländ. Einkünfte gem. Abs. 1 mehr vorlägen (s. Anm. 1230).

Exakter ist die Norm wie folgt zu lesen (so LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 842; CREZELIUS, StVj. 1992, 322 [325]):

„Soweit bei der Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten, bleiben diese im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale außer Betracht.“

Die Vorschrift hat als Rechtssatz somit eine ungewöhnliche Struktur, Tatbestand und Rechtsfolgen lassen sich aber ohne Weiteres feststellen. Abs. 2 ist uE weder vage noch obskur (so aber HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 8 und K 99) noch unbestimmt oder überflüssig (s. dazu Anm. 1202). Er ist einer Auslegung mit in sich stimmigen Ergebnissen zugänglich, auch ohne dass man dem Gesetz nicht innewohnende Begriffe und Theorien bemühen müsste.

Der vom BFH betonte Objektsteuercharakter der beschränkten StPflcht (s. Anm. 1202) ist kein anzuerkennendes Auslegungskriterium für Abs. 2, da er sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn dieser Vorschrift ableiten lässt und auch keinen Rechtsbegriff darstellt; Rechtsfolgen für die Anwendung der iB lassen sich daher aus dem „objektsteuerartigen Charakter“ der beschränkten StPflcht nicht ableiten (glA HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 5; COENEN, Die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG, 2004, 86).

Nicht zur Auslegung des Abs. 2 geeignet ist auch der Begriff „isolierende Betrachtungsweise“; er ist kein Gesetzesbegriff (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 843; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 37). Ebenso wenig lassen sich Rechtsfolgen der iB auf ein „Isolierungsprinzip“ oder ähnliche Theorien stützen (glA HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 37), die vornehmlich abseits anzuerkennender Auslegungsmethoden entwickelt werden.

Einstweilen frei.

1216–1219

2. Keine Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale

1220

Nach Abs. 2 bleiben „im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale“ außer Betracht. Obwohl zentraler Begriff der Vorschrift, herrscht Unklarheit über seine Auslegung. Von manchen wird „Besteuerungsmerkmal“ mit „Tatbestandsmerkmal“ gleichgesetzt (vgl. BILSDORFER, RIW 1983, 850 [853] Fn. 61; CREZELIUS, StVj. 1992, 322 [326]; GOSCH, DStR 2002, 671); das ist uE unzutreffend, denn Besteuerungsmerkmal ist nicht gleich Tatbestandsmerkmal. Vielmehr ist darunter ein ausländ. Sachverhaltselement zu verstehen (vgl. CLAUSEN, DStZ 1974, 315 [319]; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 845). Zur Relevanz dieser Unterscheidung s. Anm. 1230.

Besteuerungsmerkmale iSd. Abs. 2 sind solche (ausländ.) Sachverhaltselemente, die das Wesen einer Einkunftsart qualifizieren, also bestimmenden Einfluss auf die Zuordnung einer (auf Einkunftserzielung gerichteten) Tätigkeit zu einer konkreten Einkunftsart haben (glA WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 36). Man kann deshalb von einem „einkunftsqualifizierenden Sachverhaltselement“ sprechen. Dies ergibt sich aus dem gesetzlichen Tatbestand („soweit ... nicht angenommen werden könnten“; s. im Einzelnen Anm. 1230). Besteuerungsmerkmale sind zB das Sachverhaltselement, dass eine (ausländ.) KapGes. wegen dieser Eigenschaft gewerblich tätig ist, oder die Sachverhaltselemente, wonach die im Ausland ausgeübte Tätigkeit des Stpfl. ihrer Art nach als gewerblich oder freiberuflich zu behandeln ist.

Keine Besteuerungsmerkmale sind zB die Sachverhaltselemente zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht bzw. Liebhaberei des (ausländ.) Stpfl. (s. Anm. 1230), die Sachverhaltselemente zur Feststellung, ob die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sind (s. Anm. 1230), oder die Person oder Rechtsform des beschränkt Stpfl. (s. diese Anm. aE).

„Im Ausland gegebene“ Besteuerungsmerkmale sind solche Sachverhaltselemente, die nicht (auch) im Inland verwirklicht werden.

Beispiel 1: Ein englischer Rechtsanwalt auf den Kanalinseln ist dort gleichzeitig auch in großem Umfang als Trustee, Vermögensverwalter, Geschäftsführer von Off-Shore-Unternehmen tätig. Er berät einen Deutschen in einem Rechtsstreit vor dem OLG Hamburg, in dem es um internationales Privatrecht geht. Der englische Anwalt ist mit dem Anwaltshonorar gem. Abs. 1 Nr. 3 (selbständige Arbeit gem. § 18) beschränkt

stpl., da sein Beratungsergebnis im Inland verwertet wird. Aufgrund der iB bleibt außer Betracht, dass seine auf den Kanalinseln ausgeübte Tätigkeit teils freiberuflich, teils gewerblicher Art und somit als gemischte Tätigkeit und insgesamt als eine gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist (Abfärbetheorie; bei PersGes. in § 15 Abs. 3 Nr. 1 geregelt).

Im Inland gegebene Besteuerungsmerkmale sind stets vollständig zu berücksichtigen. Die iB erlaubt es nicht, im Interesse einer stl. Erfassung Teile des inländ. Sachverhalts zu unterdrücken. Begründet die im Inland ausgeübte Tätigkeit des Steuerausländers einen Gewerbebetrieb, so fällt seine Tätigkeit stets unter Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a–f und kann nicht mit Hilfe der iB in eine andere Einkunftsart umqualifiziert werden.

Beispiel 2: Ein Steuerausländer vermietet an die Stadt München ein Gebäude zur Unterbringung von Asylanten. Der Mietvertrag sieht die Gestellung von Bettwäsche, Essen, Heimaufsicht usw. vor. Die iB erlaubt in diesem Fall keine Besteuerung der Mieten als VuV-Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6. Es handelt sich nach dem inländ. Sachverhalt um eine gewerbliche Vermietung, so dass eine Besteuerung nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bei Vorliegen einer BS oder eines stV in Betracht kommt.

Person und Rechtsform des beschränkt Steuerpflichtigen: In Rspr. und Schrifttum findet sich häufig eine Formulierung, wie sie BFH v. 12.4.1978 (I R 136/77, BStBl. II 1978, 494) gebraucht hat: „Auf die Person oder die Organisationsform des Steuerpflichtigen kommt es wegen des objektsteuerähnlichen Charakters der beschränkten Steuerpflicht nicht an (sog. isolierende Betrachtungsweise)“. Insbesondere soll die Eigenschaft als juristische Person mittels der iB negiert werden können (vgl. RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43; erforderlichenfalls Zuweisung zu den einzelnen Einkunftsarten ohne Rücksicht auf die Rechtsform des Einkommensbeziehers; LÜDICE in LADDEMANN, § 49 Rn. 845, widersprüchlich allerdings Rn. 851). Dem kann jedenfalls unter der Geltung des Abs. 2 nicht gefolgt werden. Weder die Person des beschränkt Stpl. noch seine Organisationsform noch die Tatsache, dass es sich um eine ausländ. KapGes. handelt, kann außer Betracht gelassen werden (zust. HIDEN in KSM, § 49 Rn. K 112 und K 114). Mit Hilfe der iB kann kein anderer Stpl. fingiert werden als der Steuerausländer, der tatsächlich existiert und damit auch im Inland handelt; eine ausländ. KapGes. oder PersGes. bleibt auch im Inland eine KapGes. oder PersGes. Bei einer ausländ. KapGes. (ebenso wie bei einem ausländ. Einzelunternehmer) darf aber aufgrund der iB außer Betracht gelassen werden, dass die im Ausland ausgeübte Tätigkeit qua Rechtsform (vgl. § 8 Abs. 2 KStG) oder ihrer Art nach einen Gewerbebetrieb begründet (bedenklich insoweit die Erwägung, dies zu verneinen, in BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641).

1221–1229 Einstweilen frei.

1230 3. Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1 könnten nicht angenommen werden

Die Berücksichtigung ausländ. Besteuerungsmerkmale muss dazu führen, dass „inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten“.

Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1 liegen vor, wenn nach dem gesamten Sachverhalt unter Einbeziehung des Auslandssachverhalts die tatbestandlichen Voraussetzungen einer der sieben Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 sowie zusätzlich die inländ. Anknüpfungsmerkmale gem. § 49 Abs. 1 für die jeweilige Einkunftsart erfüllt sind. Liegen nach dem gesamten Sachverhalt bereits die tatbestandli-

chen Voraussetzungen einer Einkunftsart gem. § 2 Abs. 1 nicht vor, so können unter Berufung auf die isolierende Betrachtungsweise (iB) auch keine inländ. Einkünfte fingiert werden (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2001, 861).

Außerachtbleiben eines ausländischen Besteuerungsmerkmals: Die iB ordnet nicht an, der im Ausland verwirklichte Sachverhalt habe vollständig außer Betracht zu bleiben und für die Besteuerung komme es nur auf den im Inland verwirklichten Sachverhalt an. Nach der Kodifizierung der iB in Abs. 2 ist aufgrund des gesetzlichen Wortlauts („soweit“) offenkundig, dass grds. der gesamte stl. relevante Sachverhalt zu berücksichtigen ist, unabhängig davon, ob er im Inland oder im Ausland verwirklicht ist (so bereits früher DEBATIN, DB 1961, 787; ähnlich BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428). Es bleibt vom Auslandssachverhalt nur das außer Betracht, was die Subsumtion unter eine inländ. Einkunftsart hindert. Können auch bei Berücksichtigung der ausländ. Besteuerungsmerkmale inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 angenommen werden, gibt es für die iB keinen Anwendungsbereich (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550).

Mit Hilfe der iB kann andererseits aber auch nicht eine unter Berücksichtigung des gesamten Sachverhalts einschließlich Ausland vorliegende Einkunftsart in eine andere Einkunftsart umgewandelt werden, also zB gewerbliche Lizenzentnahmen in Einkünfte aus VuV, weil bei isolierter Betrachtung der im Inland ausgeübten Tätigkeit die Grenze der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten ist (so aber Nds. FG v. 4.3.2010 – 6 K 511/06, EFG 2010, 1058, nrkr.). Nach Auffassung von GOSCH (in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 105) ergibt sich dagegen aus dem objektsteuerartigen Charakter der beschränkten StPflcht, dass es nur auf das objektive Wesen der jeweiligen (im Inland verwirklichten und aus dem Ausland bezogenen) Einkünfte ankommt, so dass es bei der Zuordnung zu der jeweils verwirklichten Einkunftsart bleibt, deren Inlandsbezug gem. Abs. 1 zur beschränkten StPflcht führt; uE lässt sich durch die Berufung auf den objektsteuerartigen Charakter nicht rechtfertigen, im Ausland verwirklichte Teile des gesetzlichen Steuertatbestands zu negieren und dem Stpfl. deshalb mit Hilfe der iB eine einkunftsrelevante Betätigung zu unterstellen, die er gar nicht ausübt. Der Objektsteuercharakter ist weder ein aus Abs. 2 ableitbares Auslegungskriterium noch ein Rechtsbegriff, aus dem für die iB Rechtsfolgen gezogen werden könnten (glA HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 5; s. auch Anm. 1215).

Fehlende Gewinnerzielungsabsicht (Liebhabelei): Ist die stl. relevante Tätigkeit eines Steuerausländers Liebhabelei, weil sie ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, so kann diese Tätigkeit in Deutschland nicht aufgrund der iB zu inländ. Einkünften und damit beschränkter StPflcht führen (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, betr. Einnahmen aus Pferderennen; Nichtanwendungserlass aufgehoben durch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 118; FG Köln v. 23.9.2005 – 15 K 4853/03, EFG 2005, 1940, rkr.; glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 852; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 11 und 133; WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 38; aA GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 104; MÖSSNER, FS Flick, 1997, 939 [951]). Zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Veranlagungs- bzw. Freistellungsverfahren siehe BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 15. Nach zutreffender Auffassung des BFH kann bei einem ausländ. Pferderennstall für die Gewinnerzielungsabsicht nicht mittels der iB allein darauf abgestellt werden, ob die im Inland erzielten Rennpreise die jeweiligen – ggf. anteiligen – Aufwendungen überstiegen haben, denn die Gewinnerzielungsabsicht ist kein Besteuerungsmerkmal iSd. Abs. 2

(zum Begriff s. Anm. 1220), sondern ein zwingendes Tatbestandsmerkmal jeder Einkunftsart (zur Unterscheidung s. Anm. 1220). Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart können mit Hilfe der iB weder unterdrückt noch fingiert werden. Abs. 2 erlaubt es nicht, dem Steuerausländer im Inland irgendeine einkunftsrelevante Tätigkeit zu unterstellen, die er tatsächlich gar nicht ausübt (glA BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, mit Anm. LÜDICE, DStR 2002, 671; VOGR, SpuRt 2003, 58).

Beispiel: Das Hobby eines Ausländers ist seine Briefmarkensammlung mit Marken aus vielen Ländern, darunter auch Deutschland. Mit der Komplettierung und Verbesserung der Sammlung ist ein reger Ankauf und Verkauf von Briefmarken verbunden. Insgesamt sind seine Ausgaben weit höher als die Einnahmen aus den Briefmarkenverkäufen. Sämtliche Briefmarkenverkäufe lässt er exklusiv über einen befreundeten deutschen Briefmarkenhändler laufen. Dieser besorgt für ihn auch alle neu erschienenen deutschen Briefmarken. In Deutschland übersteigen die Einnahmen aus den Briefmarkenverkäufen die Ausgaben für die deutschen Briefmarken erheblich.

Nach dem insgesamt verwirklichten Sachverhalt handelt es sich um nicht stbare Liebhaberei. Betrachtet man nur die Aktivitäten des ausländ. Briefmarkensammlers im Inland, so erzielt er einen Einnahmenüberschuss, könnte als gewerblicher Händler angesehen werden und hätte über den deutschen Briefmarkenhändler auch einen ständigen Vertreter, so dass beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a angenommen werden könnten. Die iB erlaubt aber nur, einzelne ausländ. Besteuerungsmerkmale zu negieren, nicht dagegen, die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Einkunftsart zu fingieren.

Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung: Maßgeblich ist der gesamte Sachverhalt einschließlich Ausland. Die iB gibt nicht das Recht, ausländ. Besteuerungsmerkmale zwecks Steuervermeidung zu negieren. Wenn der im Inland verwirklichte Sachverhalt eine Qualifizierung nicht erlaubt, müssen vielmehr auch die im Ausland gegebenen Verhältnisse insoweit berücksichtigt werden, wie dies zur Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen der Einkunftsart notwendig ist (so schon DEBATIN, BB 1960, 1015 [1017]; DEBATIN, DB 1961, 785 [787]; CLAUSEN, DStZ 1974, 315 [319]).

Beispiel: Ein Steuerausländer kauft im Inland drei Eigentumswohnungen, die er nach elf Jahren mit Gewinn weiterverkauft. Ließe man aufgrund der iB außer Betracht, dass der Stpfl. im Ausland während der elf Jahre weitere Wohnungen an- und verkauft hat, so wären nach der Drei-Objekt-Grenze der BFH-Rspr. bezogen auf den Inlandssachverhalt die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten. Bei Einbeziehung des Auslandssachverhalts überschreitet er die Drei-Objekt-Grenze und ist als gewerblicher Grundstückshändler zu behandeln. Somit ist einer der Tatbestände des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder f erfüllt. Mittels der iB kann dieses Ergebnis nicht verhindert werden.

1231–1239 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolgen des Abs. 2

1240 1. Außerbetrachtbleiben ausländischer Besteuerungsmerkmale

Abs. 2 erlaubt es, im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht zu lassen (s. Anm. 1221). Dem Außerbetrachtlassen sind jedoch Grenzen gesetzt („soweit“); ein Außerachtlassen der ausländ. Verhältnisse ist nicht möglich, wenn der im Inland verwirklichte Sachverhalt keine sichere Beurteilung über Art und Qualifikation der Tätigkeit des Steuerausländers gestattet (s. auch Anm. 1230).

„Ist nur ein Teil des gesetzlichen Steuertatbestandes im Inland verwirklicht, der nicht erkennen lässt, ob der zu beurteilende Sachverhalt unter eine der sieben Einkunftsarten – und ggf. unter welche von diesen – subsumiert werden kann, müssen die im Ausland bestehenden Verhältnisse insoweit in die Betrachtung einbezogen werden, als dies erforderlich ist, um die Einkünfte ihrem objektiven Wesen nach zu bestimmen“ (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; v. 7.7.1971 – I R 40/70, BStBl. II 1971, 771).

Diese Aussage hat auch nach der Kodifikation durch Abs. 2 Gültigkeit.

Einstweilen frei.

1241–1244

2. Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise auf die verschiedenen Einkünfte

a) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1)

1245

Bei ausländ. Land- und Forstwirten hat Abs. 2 nur eine geringe praktische Bedeutung, dem Grunde nach aber dieselbe Funktion wie bei ausländ. Gewerbetreibenden. Flächen, Viehbestände und Futterbedarf im Ausland bleiben außer Betracht. Gehört zum Betrieb eines ausländ. Landwirts ein inländ. Grundstück, das er verpachtet hat (denkbar zB bei Betrieben diesseits und jenseits der deutschen Grenze), so führt die isolierende Betrachtungsweise (iB) dazu, die Pachtzahlungen gem. Abs. 1 Nr. 6 der beschränkten StPflcht zu unterwerfen (s. Anm. 1256), sofern nicht ein DBA etwas anderes bestimmt.

Gemischte Tätigkeit: Betreibt ein ausländ. Land- oder Forstwirt neben dem im Ausland gelegenen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb im Interesse des Hauptbetriebs im Inland einen gewerblichen Nebenbetrieb und gibt insgesamt die LuF das Gepräge, so dass nach den Regeln über die gemischte Tätigkeit (s. BMF v. 31.10.1995, BStBl. I 1995, 703 – Tz. 1) ein einheitliches land- und forstwirtschaftliches Unternehmen anzunehmen wäre, so kann nach Abs. 2 die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit außer Betracht gelassen werden, so dass es sich im Inland um gewerbliche Einkünfte im Rahmen einer BS gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a handelt (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 858).

Betreibt ein Steuerausländer auf ausländ. und auf inländ. Grundstücken Tierzucht und Tierhaltung, so ist es einkommensteuerlich gleichgültig, ob er Einkünfte aus LuF hat oder wegen Übersteigens der Obergrenzen für den Viehbestand (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) als Gewerbetreibender tätig ist; im ersten Fall wird die LuF im Inland betrieben (Abs. 1 Nr. 1), im zweiten Fall besteht im Inland eine BS gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, so dass in jedem Fall beschränkte StPflcht besteht und die iB nicht bemüht zu werden braucht.

Betriebsverpachtung/Betriebsaufgabe: Pachteinnahmen führen bei einer Betriebs- und Teilbetriebsverpachtung im Ganzen weiterhin zu Einkünften aus LuF, solange der Verpächter nicht die Aufgabe des Betriebs (Teilbetriebs) erklärt hat (vgl. BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; v. 18.3.1964 – IV 114/61 S, BStBl. III 1964, 303). Ist der Verpächter beschränkt stpfl. (zB wegen Auswanderung), so sind seine Pachteininkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1 beschränkt stpfl., weil der land- und forstwirtschaftliche Betrieb solange im Inland „betrieben“ wird, wie keine Aufgäbeerklärung abgegeben ist oder der Vorgang wegen wesentlicher Änderungen des Betriebs zwingend als Aufgabe behandelt werden muss (vgl. BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521). Nach Betriebsaufgabe bezieht der be-

schränkt Stpfl. in jedem Fall inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6, als privater Vermieter ohne, im Übrigen mit Hilfe des Abs. 2.

1246 b) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Nr. 2)

Rechtswentwicklung: Die Besteuerungslücke, die sich früher (s. Anm. 1202) dadurch ergab, dass nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a inländ. Einkünfte ausländ. Gewerbetreibender nur besteuert werden konnten, wenn im Inland eine BS oder ein stV vorhanden waren, hat zur Entwicklung der isolierenden Betrachtungsweise (iB) geführt (s. Anm. 1201). Aufgrund der iB konnte seither die Vermietung eines Grundstücks durch eine ausländ. KapGes. als Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6 erfasst werden (vgl. FG Münster v. 4.11.2002 – 9 K 5742/99 K, juris, rkr., NZB als unzulässig verworfen, BFH v. 14.8.2003 – I B 27/03, BFH/NV 2004, 63). Ab VZ 2009 bedarf es dazu der iB nicht mehr, denn durch das JStG 2009 ist ab VZ 2009 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f dahingehend geändert (Einfügung von Doppelbuchst. aa), dass die Vermietung von inländ. unbeweglichem Vermögen usw. durch einen Gewerbebetrieb – ebenso wie vorher bereits die Veräußerung von Grundbesitz – zu gewerblichen Einkünften führt.

Bedeutung ab Veranlagungszeitraum 2009: Weiterhin führt die iB aber bei Zinsen für ein Darlehen, das ein ausländ. Gewerbebetrieb ins Inland gegeben hat, zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. Abs. 1 Nr. 5 (RFH v. 12.5.1936, RStBl. 1936, 268; s. Anm. 1253) und bei Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer KapGes., die in einem ausländischen BV gehalten wird, zu Einkünften gem. § 17 (BFH v. 13.12.1961 – I 209/60 U, BStBl. III 1962, 84; R 49.3 EStH 2012; s. Anm. 577 zu Nr. 2 Buchst. e). Unter Berufung auf die iB lehnt es der BFH ab, mit künstlerischen Leistungen „zusammenhängende Leistungen“ iSd. Abs. 1 Nr. 2d anzunehmen, wenn die Nebenleistungen durch von den Künstlern unabhängige Dritte erbracht werden (BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, IStR 2012, 374, mit Anm. LAMPRECHT).

Über Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bei Gewerbetreibenden allgemein s. Anm. 1250; bei einer KapGes. s. Anm. 1251.

Gemischte Tätigkeiten: Übt eine natürliche Person sowohl eine gewerbliche (§ 15) wie auch eine selbständige (§ 18) Tätigkeit aus, so sind diese stl. getrennt zu beurteilen, sofern die Tätigkeiten voneinander abgrenzbar sind (anders bei einer Tätigkeit innerhalb einer Einkunftsart; s. Anm. 1230). Liegt eine sog. gemischte Tätigkeit vor (s. § 18 Anm. 17), so kann bei dieser die gewerbliche Tätigkeit außer Betracht gelassen werden, wenn sie ausschließlich im Ausland ausgeübt wird (s. auch Anm. 1221 Beispiel 1; glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 858). Die Rechtsauffassung des BFH, die iB könne im Verhältnis der Einkunftsarten des § 15 zu § 18 keine Anwendung finden (krit. Anm. 1250), steht diesem Ergebnis nicht entgegen, da hier nicht eine der Art nach gewerbliche Tätigkeit in eine selbständige Tätigkeit umqualifiziert wird, sondern die ausländ. gewerbliche Tätigkeit insgesamt außer Betracht und daher im Inland eine der Art nach selbständige Tätigkeit iSd. § 18 übrig bleibt (im Ergebnis glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 858).

Personengesellschaften und § 15 Abs. 3 Nr. 1: Übt eine PersGes. neben anderer Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist sie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 insgesamt als gewerblich zu behandeln; das gilt auch für ausländ. PersGes. (s. Anm. 160). Erzielt die ausländ. PersGes. im Inland ausschließlich nicht-gewerbliche Einkünfte, so bleibt nach § 49 Abs. 2 die ausländ. gewerbliche Tä-

tigkeit außer Betracht, so dass § 15 Abs. 3 Nr. 1 keine Anwendung findet, sondern die inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 2 als nichtgewerbliche Einkünfte besteuert werden können (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 271). § 15 Abs. 3 Nr. 1 findet dagegen auf die inländ. Einkünfte einer ausländ. PersGes. stets Anwendung, wenn von der PersGes. neben nichtgewerblichen Einkünften im Inland auch gewerbliche Einkünfte erwirtschaftet werden. Können die nichtgewerblichen inländ. Einkünfte der Betriebsstätte oder dem stV nicht zugerechnet werden, so bleiben sie wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 gleichwohl gewerbliche Einkünfte mit der Folge, dass sie nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nicht besteuert werden können (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 271), ausgenommen ab VZ 2009 Vermietungseinkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa infolge des JStG 2009 (s.o.).

Gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft durch ausländische Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2): Unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 kann eine KapGes. als persönlich haftender Gesellschafter eine PersGes., die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, gewerblich prägen. Das gilt auch für eine ausländ. KapGes. als phG (BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296; v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924). Dabei muss die ausländ. KapGes. nicht selbst (kraft Rechtsform oder kraft gewerblicher Tätigkeit) gewerbliche Einkünfte erzielen; es genügt, wenn sie nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Stellung einer inländ. KapGes. entspricht (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924; glA WACKER in SCHMIDT XXXIII. § 15 Rn. 216; KESSLER, DStR 2005, 2106, betr. Ltd. & Co. KG; MEINING/KRUSCHKE, GmbHR 2008, 91 [93]; s. auch § 15 Anm. 1435 und 1437). Über die iB lässt sich kein anderes Ergebnis erzielen (aA TOEBEN, ISR 2013, 350 [356]). Abs. 2 erlaubt zwar, die gewerbliche Tätigkeit einer ausländ. KapGes. außer Betracht zu lassen, nicht aber ihre Rechtsform; die Person des beschränkt Stpfl. sowie seine Rechtsform können mittels der iB nicht weggedacht oder umqualifiziert werden (s. Anm. 1220). Der BFH erwähnt in seinem Urteil vom 14.3.2007 die iB nicht einmal.

Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG: Seit VZ 2006 ist der Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf unbeschränkt KStpfl. beschränkt, so dass sich der Meinungsstreit, inwieweit die Vorschrift auch für beschränkt KStpfl. gilt, erledigt hat (s. § 8 KStG Anm. 34).

Einstweilen frei.

1247–1249

c) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)

aa) Verhältnis von § 15 und § 18

1250

Sowohl das allgemeine Verhältnis von § 15 und § 18 im Rahmen der beschränkten StPfl. wie auch die Anwendung des § 18 bei KapGes. (s. Anm. 1251) sind bislang nicht geklärt. Seit VZ 1986 ist mit der Einfügung des Buchst. d in Abs. 1 Nr. 2 eine Gruppe von Streitfällen im Wege der materiellen Erweiterung der beschränkten StPfl. aus der Diskussion genommen worden (gewerbliche Einkünfte aus Ausübung oder Verwertung von künstlerischen, sportlichen und ähnlichen Darbietungen im Inland; zur Bedeutung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d s. Anm. 503). Es ist aber weiterhin umstritten, ob die isolierende Betrachtungsweise (iB) dazu führen kann, einen ausländ. Gewerbetreibenden mit seinen inländ. Einkünften nach Abs. 1 Nr. 3 zu erfassen. Dabei wird uE nicht ausreichend zwi-

schen den Rechtsgrundsätzen zur Rechtslage vor 1974 und der heutigen Rechtsvorschrift des Abs. 2 unterschieden.

Der BFH hat – vor der gesetzlichen Kodifizierung in Abs. 2 – die Anwendung der iB auf das Verhältnis von vorrangigen zu subsidiären Einkunftsarten bezogen (s. Anm. 1202). Ein gewerblicher Unternehmer, sei er eine natürliche oder eine juristische Person, erziele auch bei beschränkter StPflcht Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit; auch aufgrund der iB sei eine andere rechtl. Beurteilung nicht möglich.

„Diese Betrachtung ist auf Fälle der vorliegenden Art jedoch schon deshalb nicht anwendbar, weil die Tatbestände des § 18 EStG und des § 15 EStG zueinander nicht im Verhältnis der Subsidiarität stehen. Beide Tatbestände schließen sich vielmehr gegenseitig aus, so dass die isolierende Betrachtungsweise gar nicht dazu führen kann, anstelle des einen den anderen als Besteuerungsgrundlage heranzuziehen“ (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428).

Stellungnahme: Jedenfalls unter der Geltung des Abs. 2 kann dem nicht mehr gefolgt werden; die Vorschrift unterscheidet nach ihrem Wortlaut, aber auch nach ihrem Sinn nicht zwischen den Verhältnissen der Einkunftsarten und verlangt keine Subsidiarität. Abs. 2 erlaubt es vielmehr, generell außer Betracht zu lassen, dass der Gewerbetreibende im Ausland gewerblich tätig ist, und ermöglicht es dadurch, seine im Inland anfallenden Einkünfte so zu beurteilen, als wären sie außerhalb eines gewerblichen Betriebs angefallen (s. Anm. 1220 aE). Wenn also ein ausländ. Gewerbetreibender im Rahmen seines Betriebs eine Erfindung macht (zB Patent, geschütztes Arzneimittel oder Rezept usw.) und dies im Wege eines Lizenzvertrags in Deutschland verwertet, so ist der Erfinder nicht mehr als Gewerbetreibender, sondern im Rahmen einer selbständig ausgeübten wissenschaftlichen Tätigkeit (s. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) tätig und daher gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 beschränkt stpfl. (glA RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 291; zur Tätigkeit des Erfinders s. § 18 Anm. 600 „Erfinder“). Nach der iB bleibt die Tatsache, dass der Erfinder sein Rezept in einem gewerblichen Betrieb nutzt, außer Betracht, so dass sich der Sachverhalt vom Inland aus als Verwertung einer Erfindung im Rahmen freiberuflicher Erfindertätigkeit darstellt. So hatte bereits der RFH entschieden (vgl. RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132, betr. Chemiker und Überlassung eines chemisch-technischen Rezepts gegen Umsatzprovision eines deutschen Unternehmens). Siehe auch Anm. 1251.

1251 bb) Kapitalgesellschaften und isolierende Betrachtungsweise

Der BFH vertritt in stRSpr., dass eine KapGes. keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit haben könne (BFH v. 7.7.1971 – I R 140/70, BStBl. II 1971, 771; v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393). Das soll nach BFH v. 20.2.1974 (I R 217/71, BStBl. II 1974, 511) aber nicht für Körperschaften oder Stiftungen gelten.

Der BFH begründete seine Auffassung (neben dem Subsidiaritätsgedanken; s. Anm. 1250) damit, dass „Betätigungen, die zu Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit führen können, ... begriffsnotwendig natürlichen, selbständig tätigen Personen vorbehalten“ seien, wie § 18 Abs. 1 Nr. 1 insbes. mit dem Katalog der freiberuflich Tätigen deutlich mache. Auch in Ansehung ihrer Mitarbeiter wie der Person ihres Vorstands oder Geschäftsführers könne eine KapGes. „schlechterdings keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit“ erzielen (BFH v. 7.7.1971 – I R 140/70, BStBl. II 1971, 771).

Stellungnahme: Dem BFH ist zuzustimmen, dass die isolierende Betrachtungsweise (iB) keine Handhabe bietet, einer ausländ. KapGes., die einem inländ. Veranstalter einen Sänger sowie Orchester und Chor vermittelt, oder einer Konzertdirektion, die Künstler ins Inland vermittelt, Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit gem. Abs. 1 Nr. 3 zuzurechnen, denn die KapGes. erbringt auch nach dem im Inland verwirklichten, isoliert betrachteten Tatbestand gewerbliche Vermittlungsleistungen und nicht die künstlerische Leistung selbst (vgl. BFH v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828). Damit lehnte der BFH zu Recht die gegenteilige Auffassung in Abschn. 223 Abs. 1 Satz 3 EStR 1984 ab.

In BFH v. 1.12.1982 (I B 11/82, BStBl. II 1983, 367) entschied der I. Senat, Vergütungen aus zeitlich begrenzter Überlassung von im Inland verwerteten Rechten seien auch unter der Geltung des Abs. 2 bei einer ausländ. KapGes. nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen. Auch dem ist für den konkreten Fall zu folgen, denn die ausländ. KapGes. war Inhaber der Nutzungs- und Schutzrechte am Drehbuch; sie hatte aber das Drehbuch nicht verfasst und verwertete daher kein von ihr selbst bewirktes Ergebnis selbständiger Arbeit. Die iB erlaubt es nicht, die durch die beschränkte StPflcht erfassten Einkünfte zu erweitern oder ihrem Wesen nach zu verändern (BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367, unter Hinweis auf DEBATIN, BB 1960, 1015 [1016]).

Im Übrigen ist der Satz, eine KapGes. könne schlechterdings keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit haben, aber unzutreffend (aA WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 38; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 32; HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 114; J. HEY in GASSNER (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, 2004, 26 (29); wohl auch LOSCHELDER in SCHMIDT XXXIII. § 49 Rn. 132). Ob unter Berufung auf die iB angenommen werden kann, dass eine KapGes. selbständig iSd. § 18 tätig ist, richtet sich danach, ob die selbständige Tätigkeit als Leistung der Gesellschaft selbst, handelnd durch ihre Organe und Mitarbeiter, zuzurechnen ist. Gesang, Malerei, Schauspielerei können zB als Individualleistungen nicht einer Gesellschaft zugerechnet werden. Etwas anderes gilt uE für die Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie (§ 18 Abs. 1 Nr. 2), für Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit wie Testamentsvollstrecker und Vermögensverwalter (§ 18 Abs. 1 Nr. 3) sowie auch für eine Vielzahl freiberuflicher Tätigkeiten nach § 18 Abs. 1 Nr. 1. So sind einer KapGes. die Leistungen ihrer Organe und Mitarbeiter, also zB ihrer Lehrer und Erzieher, Vermessungsingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer sowie ähnlicher Berufe als eigene Leistungen zuzurechnen. Das bedeutet in der Praxis: Eine KapGes. kann zwar nicht singen, sie kann aber zB beraten. Infolgedessen können Künstlervermarktungsgesellschaften durch die Vermittlung von Sängern, Schauspielern, Musikern usw. keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen (s.o.). Wohl aber ist eine ausländ. Wirtschaftsprüfungs-AG mit ihrer im Inland ausgeübten Revisionsstätigkeit sowie eine ausländ. Steuerberatungs-GmbH mit ihrer im Inland ausgeübten Beratungstätigkeit gem. Abs. 1 Nr. 3 beschränkt stpfl. Die KapGes. selbst erbringt hier die Beratungstätigkeit, nicht der angestellte Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer; außer Betracht bleibt, dass es sich im Ausland um einen Betrieb gewerblicher Art handelt (gleich aus welchem Grund, zB als Folge der Rechtsform oder als Folge der Art und Weise, wie die KapGes. im Ausland ihre Tätigkeit organisiert und durchführt); übrig bleibt dann eine freiberufliche Steu-

erberatungs- oder Wirtschaftsprüfungstätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 3, ggf. nach DBA stbefreit.

Die dagegen vorgebrachten Argumente können nicht überzeugen. Der BFH verengt § 18 unzulässig auf „freiberufliche“ Tätigkeit, obwohl es um Einkünfte aus „selbständiger Tätigkeit“ geht, die weiter als die freiberufliche und nicht notwendig eine höchstpersönliche ist. Zudem widerspricht sich der BFH ohne nachvollziehbare Begründung selbst mit seiner Ausnahme für Körperschaften und Stiftungen (s.o.). Der Einwand im Schrifttum, durch die iB dürfe die Abschirmwirkung der KapGes. nicht durchbrochen werden (so J. HEY in GASSNER (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, 2004, 26 (29); glA HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 114) bringt deren Funktionen durcheinander. Die Abschirmwirkung bezieht sich auf die hinter der KapGes. stehenden Personen, um die es bei der iB nicht geht, und betrifft nicht das objektive Wesen der inländ. Tätigkeit der ausländ. KapGes. und den sich dadurch rechtfertigenden Steuerzugriff. Durch die Umqualifizierung ihrer Einkünfte in solche aus selbständiger Arbeit wird die KapGes. auch nicht gleichheitsrechtl. diskriminiert und gegenüber anderen Steuerausländern oder Steuerinländern schlechter gestellt (so HIDIEN in KSM, § 49 Rn. K 114). Abs. 2 qualifiziert die Einkunftsart des ausländ. Stpfl. immer um; das ist sein Sinn und Zweck. Der durch die Tatbestände des Abs. 1 sachlich begrenzte Steuerzugriff auf beschränkt Stpfl. wird durch Abs. 2 personell erweitert (s. Anm. 1200 und 1202 aE). Ob dabei eine Umqualifizierung in Einkünfte aus subsidiären Einkunftsarten oder aus Haupteinkunftsarten stattfindet, macht funktional keinen Unterschied und ist von der „Diskriminierung“ her das Gleiche. Bei all dem ist zu berücksichtigen, dass die ausländ. KapGes. als Person und ihre Rechtsform durch Abs. 2 weder in Frage gestellt noch außer Betracht gelassen werden, sondern dass nur außer Betracht bleibt, dass die im Ausland durch die KapGes. ausgeübte Tätigkeit ihrer Art nach oder Kraft ihrer Rechtsform gewerblich ist (s. Anm. 1220 aE).

Die iB führt nicht zu Abs. 1 Nr. 3, wenn ein Dritter im Ausland das Recht auf Verwertung des Produkts selbständiger Arbeit erworben hat und dieses Recht durch entgeltliche Übertragung auf einen anderen im Inland verwertet (BFH v. 16.12.1970 – I R 137/68, BStBl. II 1971, 200); dann kommen allenfalls gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 oder auf der Grundlage der iB Einkünfte aus VuV (Abs. 1 Nr. 6) in Betracht (s. auch Anm. 1256). Auch einer KapGes. kann aber ein Schutzrecht als eigenes Produkt zugerechnet werden (zB als Folge einer ArbN-Erfindung) und die lizenzmäßige Verwertung im Inland dann gem. Abs. 1 Nr. 3 zu erfassen sein (vgl. RFH v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43; Einkünfte aus Patentverkäufen durch eine ausländ. Körperschaft an ein deutsches Unternehmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit; im Ergebnis aus anderen Gründen – Rechtskauf – allerdings zweifelhaft).

1252 Einstweilen frei.

1253 **d) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Nr. 5)**

Zinseinkünfte einer ausländ. AG, die im Inland keine BS und keinen stV hatte, führten den RFH dazu, erstmals eine beschränkte StPfl. der KapGes. wegen Einkünften aus Kapitalvermögen anzunehmen (RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193 betr. EStG 1925). Die Einkünfte seien dann „so zu versteuern ..., wie es der Fall wäre, wenn sie außerhalb eines gewerblichen Betriebs angefallen wären“

(ebenso RFH v. 12.5.1936, RStBl. 1936, 968, betr. Zinsen aus einem grundschuldgesicherten Inlandsdarlehen). Dem hat sich der BFH angeschlossen, und zwar auch für die Jahre ab 1974 unter der Geltung des Abs. 2 (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620). Mittels der isolierenden Betrachtungsweise wird die Subsidiaritätsklausel (§ 20 Abs. 8) aufgehoben. Im Urteil v. 28.3.1984 hat der BFH die RFH-Rspr. auch insofern bestätigt, als sich aus den Rechtsprechungsgrundsätzen der isolierenden Betrachtungsweise wie auch unmittelbar aus Abs. 2 ergibt, dass sich auch „die Berechnungsart bezügl. der Einkünfte ändert (vgl. RStBl. 1929, 193)“, also die Einkünfteermittlung dem Zu- und Abflussprinzip gem. § 11 folgt (s. Anm. 1210).

Zur StAnrechnung nach DBA oder § 34c bei grenzüberschreitenden Zinseinkünften s. Anm. 1206.

Einstweilen frei.

1254–1255

e) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 Nr. 6) 1256

Zu den Standardfällen der isolierenden Betrachtungsweise (iB) gehörte bis VZ 2008 die Umqualifizierung gewerblicher Einkünfte in Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6, insbes. wenn es sich bei dem beschränkt Stpfl. um eine ausländ. KapGes. handelt (vgl. BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133). Ab VZ 2009 fällt auch die Vermietung durch einen beschränkt stpfl. Gewerbetreibenden unter die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa (eingefügt durch JStG 2009), so dass es insoweit nicht mehr zur Anwendung der iB kommt (s. Anm. 619).

Lizenzgebühren: Überlässt ein im Ausland wohnhafter Erfinder selbstentwickelte Arzneimittelrezepturen einem inländ. Unternehmen zur Nutzung gegen Lizenzgebühren, so erzielt der beschränkt Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. Abs. 1 Nr. 3; hat der Lizenzgeber die Rezeptur seinerseits von einem Dritten erworben, so sind die von ihm bezogenen Lizenzgebühren Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6 (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407). Ist der Lizenzgeber eine ausländ. KapGes., so sind die Lizenzgebühren entweder nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f oder auf der Grundlage der iB nach Abs. 1 Nr. 6 zu erfassen, je nachdem, ob es sich um einen Rechtskauf oder um eine zeitlich begrenzte Überlassung (dann Nr. 6) handelt (zum Rechtskauf vor Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f s. CLAUSEN, DStZ 1974, 315 [321]).

Betriebsaufspaltung über die Grenze: Ab VZ 2009 führt diese zu gewerblichen Einkünften nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa. Bis VZ 2008 war umstritten, wie die sog. Betriebsaufspaltung über die Grenze estl. zu behandeln ist. Das ausländ. Besitzunternehmen erzielte uE Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6.

Beispiel: Ein ausländ. gewerbliches Unternehmen (Einzelunternehmen, PersGes., KapGes.) ist alleiniger Gesellschafter einer deutschen gewerblich tätigen Tochtergesellschaft und vermietet an diese wesentliche Betriebsgrundlagen (zB das Betriebsgrundstück).

Fraglich war bereits, ob die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auf diese Fälle überhaupt anwendbar sind (abl. WACKER in SCHMIDT XXVIII, § 15 Rn. 862: Besitzunternehmen muss seine Geschäftsleitung iSd. § 10 AO im Inland haben; anderenfalls liegt keine Betriebsaufspaltung über die Grenze vor). Geht man von der Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung auch bei Besitz-

unternehmen mit Geschäftsleitung im Ausland aus, so war umstritten, welche Konsequenzen sich aufgrund der iB ergeben.

► *Nach einem Teil des Schrifttums* führt die Anwendung des Abs. 2 dazu, die Einkünfte des ausländ. Besitzunternehmens als VuV-Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 6 zu qualifizieren. Der „einheitliche geschäftliche Betätigungswille“ (als Voraussetzung für die erforderliche personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft) wird nach dieser Auffassung am Ort der Geschäftsleitung der Besitzgesellschaft gebildet und stellt damit ein im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal dar, das aufgrund der iB außer Betracht zu bleiben hat.

So BARTH, DB 1968, 814; PILTZ, DB 1981, 2045; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 200; GEBBERS, RIW 1984, 711; KRUG, Betriebsaufspaltung, 1985, 125; CHRISTIANSEN, JbFStR 1986/87, 146; SCHIESSL, StWa. 2006, 43; RUF, IStR 2006, 232; GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 49 Rn. 103; RAMACKERS in LBP, § 49 Rn. 541.

► *Die andere Auffassung* lehnt die Anwendung der iB ab, weil der „einheitliche geschäftliche Betätigungswille“ kein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal“ sei, sondern nur unter Einbeziehung der inländ. Verhältnisse beurteilt werden könne.

So GASSNER, BB 1973, 1352; GÜNKEL/KUSSEL, FR 1980, 553; KNOPPE, Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung, 1985, 239; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 8. Aufl. 1994, Rn. 231; GÜNKEL/BECKER, JbFStR 1986/87, 148; GÜNKEL/BECKER, FS Schmidt, 1993, 483 (491); CREZELIUS in HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, 92.

► *Stellungnahme zur Rechtslage bis VZ 2008:* Hält man die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch über die Grenze für anwendbar, so führt dies zu gewerblichen Einkünften des gewerblichen Besitzunternehmens nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Hat das ausländ. Besitzunternehmen im Inland keine BS und keinen stV, so sind die Einkünfte aus der Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen aufgrund der iB nach Abs. 1 Nr. 6 zu besteuern. Es kommt uE nicht darauf an, an welchem Ort (im Inland oder Ausland) der „einheitliche Betätigungswille“ festgestellt werden kann. Außer Betracht zu lassen ist hier – wie stets bei der Vermietung eines inländ. Grundstücks durch einen gewerblichen Steuerausländer –, dass die ausländ. Besitzgesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art unterhält (wenn auch nach deutschen Rechtsgrundsätzen). Auch vom Ergebnis her vermag die gegenteilige Auffassung nicht zu überzeugen. Gerade durch das Vorliegen der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung wird eine noch engere Verbindung des Besitzunternehmens mit dem inländ. Markt begründet, als dies ohne den Tatbestand der Betriebsaufspaltung der Fall wäre; eine Nichtbesteuerung würde somit einerseits die Zielsetzung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung und andererseits den Sinn und Zweck der iB unterlaufen.

Betriebsverpachtung: Verlegt der Verpächter eines Gewerbebetriebs, der anlässlich der Verpachtung keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben hat und damit weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt, seinen Wohnsitz ins Ausland, so führt dies nicht zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven nach den höchstgerichtlichen Grundsätzen über eine Betriebsaufgabe. Die Aufdeckung entfällt, wenn der Pächter als stV iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a angesehen werden kann (BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494). Regelmäßig ist allerdings bei Betriebsverpachtung weder eine inländ. BS im verpachteten BV noch ein stV in der Person des Pächters gegeben; in diesem Fall erzielt der Verpächter nach seiner Auswanderung bis VZ 2008 aufgrund der iB Einkünfte aus VuV iSd. Abs. 1 Nr. 6 mit der Folge, dass die stillen Reserven aufzulösen sind, ab VZ

2009 gewerbliche Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa, ohne die stillen Reserven auflösen zu müssen.

Einstweilen frei.

1257–1259

f) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 8) 1260

Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 8 iVm. § 22 Nr. 2, § 23 unterliegen private Veräußerungsgeschäfte mit inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten sowie private Veräußerungsgeschäfte mit wesentlichen Beteiligungen an einer KapGes. iSd. § 17 als sonstige Einkünfte der beschränkten StPflcht (vgl. im Einzelnen Anm. 1010 ff.).

Ausländisches Betriebsvermögen: Gehören Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte zu einem ausländ. BV, so ist ein Veräußerungsgeschäft, das die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 erfüllt, aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise (iB) nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 beschränkt stpfl. Dies gilt allerdings nicht, wenn bereits im Inland die Tätigkeit des beschränkt Stpfl., der die Veräußerung zuzurechnen ist, eine gewerbliche Tätigkeit darstellt (zB als gewerblicher Grundstückshandel); dann steht zum einen § 23 Abs. 2 Satz 1 einer Erfassung als sonstige Einkunft entgegen; zum anderen hilft die iB nicht, wenn die für die Gewerblichkeit maßgebenden Besteuerungsmerkmale auch im Inland verwirklicht werden (glA LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 791).

Einstweilen frei.

1261–1262

g) Isolierende Betrachtungsweise bei Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter und Know-how-Überlassung (Abs. 1 Nr. 9) 1263

Nr. 9 wurde in Abs. 1 zugleich mit der Kodifizierung der isolierenden Betrachtungsweise (iB) in Abs. 2 durch das 2. StÄndG 1973 in das EStG aufgenommen. Ohne die Regelung in Nr. 9 wäre auch durch die iB eine Besteuerung der Know-how-Überlassung nicht gesichert gewesen, da bei der Überlassung gewerblicher, technischer, wissenschaftlicher Erfahrungen usw. der inländ. Sachverhalt häufig allein nicht für die Bestimmung der Einkunftsart ausreicht und infolgedessen dann die notwendige Einbeziehung der ausländ. Verhältnisse (s. Anm. 1240) bei entsprechender Gestaltung zu stfreien Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt hätte.

Know-how-Überlassung: Nach Auffassung von FLIES (DStZ 1995, 431) geht die Bestimmung des Abs. 1 Nr. 9 hinsichtlich der Überlassung von Know-how ins Leere, weil diese Überlassung in Form einer Veräußerung oder eines veräußerungsähnlichen Vorgangs erfolge und daher keine Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 vorlägen. Dem kann nicht gefolgt werden, weil uE die Überlassung von Know-how nicht stets einer Veräußerung gleichsteht und auch zeitlich begrenzt erfolgen kann. Eine Veräußerung liegt nur vor, wenn die Vermögenssubstanz vom Veräußerer auf den Erwerber übergeht (vgl. § 22 Anm. 240, 245). Bleibt die Substanz dem Know-how-Anbieter erhalten und kann er sie mehrfach verwerten, so findet lediglich eine Überlassung des Rechts auf Nutzung oder der Nutzung als solcher statt. Eine Veräußerung liegt uE nur in den Fällen vor, in denen (häufig gleichzeitig mit der Übertragung von Schutzrechten) auch das Know-how exklusiv übertragen wird, also der Anbieter vertraglich oder tatsächlich an einer weiteren Know-how-Überlassung gehindert ist. Daraus ergibt sich für die Besteuerung Folgendes:

► Bei *zeitlich begrenzter Überlassung* von Know-how durch einen Steuerausländer ist dieser nach Abs. 1 Nr. 9 beschränkt stpfl.

► *Handelt es sich um eine zeitlich unbegrenzte Überlassung*, also um einen veräußerungsähnlichen Vorgang, ist die Know-how-Überlassung durch den Steuerausländer nur über Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f beschränkt stpfl., setzt also eine Überlassung im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit des Steuerausländers voraus (was unter Einbeziehung des im Ausland verwirklichten Sachverhalts zu beurteilen ist; s. Anm. 1240). Außerhalb einer gewerblichen Tätigkeit des Steuerausländers besteht keine beschränkte StPfl.

Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen sind über Abs. 1 Nr. 9 seit VZ 1974 beschränkt stpfl. Zuvor war über die iB eine Erfassung nach Abs. 1 Nr. 6 nicht möglich, weil diese Vorschrift nur unbewegliches Vermögen oder Sachinbegriffe als inländ. Anknüpfungsmerkmale erwähnt (s. Anm. 929 f.).

1264 h) Isolierende Betrachtungsweise bei bestimmten sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 5 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 10)

Nach der durch JStG 2009 in Abs. 1 eingefügten Nr. 10 sind Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die auf stfreien Beiträgen oder Leistungen nach § 3 Nr. 63 oder 66 oder auf stfreien Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 beruhen, beschränkt stpfl. (s. Anm. 1150–1151). Damit soll die nachgelagerte Besteuerung auch im Fall des Wegzugs sichergestellt werden. Ein Anwendungsbereich für die isolierende Betrachtungsweise ist derzeit nicht ersichtlich.

1265–1299 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Gewinnfiktion für Seeschiffahrt- oder Luftfahrt- einkünfte

Schrifttum: RITTER, Neugestaltung der beschränkten Steuerpflicht für ausländische Schiff- und Luftfahrtunternehmen, DStZ/A 1971, 16; – RR –, Inländische Einkünfte ausländischer Luftfahrtunternehmen aus Gewerbebetrieb, für die im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist, FR 1981, 142; DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuerdurchführungsverordnung (Teil IV und Schluss), DB 1986, 557; KESSLER, Neue Regelungen zur beschränkten und unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; HENSEL, Anm. zu FG Berlin, Urt. v. 17.1.2000, IStR 2000, 692; -SCH, Anm. zu BFH Beschl. v. 2.1.2001 – 1 R 81/99, DStR 2001, 616.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

1300 1. Regelungsinhalt

In Abs. 3 wird für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b eine unwiderlegbare Gewinnvermutung (5 % der vereinbarten Entgelte) aufgestellt, da eine tatsächliche Ermittlung der Einkünfte aus solcher Tätigkeit nur mit unverhältnismäßigem Aufwand durchzuführen wäre.

2. Rechtsentwicklung

1301

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Einführung als Abs. 2.

StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Wegen Einfügung eines neuen Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) Verschiebung zu Abs. 3.

StBereinG 1986 v. 18.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Anfügung von Satz 3 – keine Gewinnpauschalierung für Pooleinkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Erweiterung der Ausnahmeregelung in Satz 3 ab VZ 1994 auf den Fall, dass nach einem DBA das deutsche Besteuerungsrecht ohne Steuersatzbegrenzung aufrechterhalten bleibt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Siehe Anm. 2.

3. Bedeutung

1302

Die Pauschalierung der Einkünfte auf der Basis der vereinbarten Entgelte für die jeweiligen Beförderungsleistungen gibt der FinVerw. eine relativ einfach zu ermittelnde Bemessungsgrundlage für eine StFestsetzung an die Hand.

Die unwiderlegbare Gewinnvermutung führt allerdings zu verfassungsrechtl. Bedenken im Hinblick auf Art. 3 GG, insbes. in Verlustfällen (aA FG Hamb. v. 20.7.1999 – II 299/97, EFG 1999, 1230, rkr.; ausländ. juristischen Personen steht kein Grundrechtsschutz zu; vgl. BFH v. 24.1.2001 – I R 81/99, BStBl. II 2001, 290; anders jetzt BVerfG v. 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, „Cassina“, RIW 2011, 857 für juristische Personen aus EU-/EWR-Staaten), sowie zum Verstoß gegen Diskriminierungsverbote nach DBA und EG-Recht (vgl. BFH v. 22.4.1998 – I R 54/96, IStR 1998, 504 mit Anm. WASSERMEYER; HEINICKE, DStR 1998, 1332; KELLERSMANN/TREISCH, Europäische Unternehmensbesteuerung I, 2013, 106).

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1303

Doppelbesteuerungsabkommen Das Nichteingreifen eines DBA ohne Begrenzung des Steuersatzes ist seit VZ 1994 Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 (s. Anm. 1310).

Einstweilen frei.

1304–1306

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3**1. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bei Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen (Abs. 3 Satz 1)**

1307

Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b: Im Einzelnen vgl. Anm. 430 ff. Es ist nicht erforderlich, dass die StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b begründet wird. Auch Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a werden von Abs. 3 erfasst, soweit es sich um Einkünfte aus dem Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder

Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländ. und von inländ. zu ausländ. Häfen handelt (s. Anm. 1308).

Schiffahrt- oder Luftfahrtunternehmen: Siehe Anm. 432 ff. Eine bestimmte Rechtsform dieser Unternehmen ist nicht normiert, so dass die Pauschalierung der Einkünfte unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 3 für Einzelunternehmen, PersGes. und KapGes. greift.

1308 **2. Auch wenn durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt (Abs. 3 Satz 2)**

Durch den Vorrang der inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. 413) können Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b auch durch inländ. BS und stV erzielt werden. Erzielen die BS oder der stV daneben weitere Einkünfte, so ist für diese eine Gewinnermittlung nach den normalen Grundsätzen durchzuführen. Aufwendungen und Erträge sind entsprechend zu trennen.

1309 **3. Kein Fall des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1)**

Seit VZ 1986 gehören zu den inländ. Einkünften auch die aus bestimmten Beförderungen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Poolabkommens erzielten Einkünfte (vgl. im Einzelnen Anm. 480 ff.). Für diese Art von Schiffahrt- oder Luftfahrtteinkünften gilt die Gewinnfiktion des Abs. 3 Satz 1 nicht. Der Gesetzgeber befürchtete, dass die tatsächlichen Einkünfte regelmäßig über der vereinfachenden Gewinnfiktion liegen (s. BTDrucks. 10/1636, 64; krit. STRUNK in KORN, § 49 Rn. 139).

1310 **4. Deutsches Besteuerungsrecht nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten (Abs. 3 Satz 3 Alt. 2)**

Bei Einkünften aus dem internationalen Verkehr wird nach den DBA Deutschland grds. die Besteuerung nicht gestattet (s. Anm. 422). Damit entfällt auch die Notwendigkeit, Einkünfte zu pauschalieren.

Einkünfte aus der Beförderung im Binnenverkehr unterliegen dagegen regelmäßig entweder keiner DBA-Einschränkung oder dem für gewerbliche Einkünfte als Grundsatz geltenden BS-Prinzip (dazu Anm. 173). In diesen Fällen bleibt das deutsche Besteuerungsrecht aufrechterhalten. Die Einkunftsermittlung erfolgt nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften und nicht nach Abs. 3.

1311–1319 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolge des Abs. 3: Ansatz der inländischen Einkünfte mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte (Abs. 3 Satz 1)

1. Ansatz der inländischen Einkünfte

1320

Einkünfte: Die Gewinnfiktion betrifft Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (s. Anm. 1307). Der sich ergebende Betrag stellt diese Einkünfte dar, damit sind davon keine BA abziehbar.

Sind anzusetzen: Soweit die Tatbestandsmerkmale von Abs. 3 erfüllt sind, ist die Gewinnfiktion von Abs. 3 Satz 1 zwingend und kann nicht durch den Nachweis des tatsächlichen Gewinns widerlegt werden.

2. Mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte

1321

Vereinbarte Entgelte: Der pauschalierte Gewinn bestimmt sich nach dem vereinbarten, nicht dem tatsächlichen Entgelt. Dies kann zu einem unbilligen Ergebnis führen, wenn ein Entgelt herabgesetzt wird oder sogar ganz entfällt (zB wegen Uneinbringlichkeit der Forderung). Zur Berechnung der vereinbarten Entgelte in Einzelfällen vgl. Anm. 472. Zur „Bemessungsgrundlage“ bei nicht unter Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c fallenden Pooleinkünften vgl. LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 434.

Für diese Beförderungsleistungen: Nach dem Satzzusammenhang muss sich „diese Beförderungsleistungen“ auf „Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe b“ beziehen. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b seinerseits erfasst Beförderungen und Beförderungsleistungen. Aus der Bezugnahme auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b folgt uE, dass sämtliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b der Pauschalierung unterliegen und nicht etwa nur Beförderungsleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b letzter Teil. Zum Verhältnis der Begriffe Beförderung und Beförderungsleistung s. Anm. 456.

Personengesellschaften mit beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern: Soweit ein beschränkt Stpfl. an einer PersGes. mit BS im Inland beteiligt ist, wird ihm diese als inländ. BS zugerechnet. Seine Einkünfte sind inländ. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Soweit sie aus Beförderungen oder Beförderungsleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b stammen, ist Abs. 3 anwendbar. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der PersGes. ist auch über die unbeschränkte oder beschränkte StPfl. der Gesellschafter zu entscheiden (BFH v. 24.2.1988 – I B 95/84, BStBl. II 1988, 663). Für die Ermittlung der Einkünfte des beschränkt Stpfl. aus der PersGes. ist dann sowohl der gem. Abs. 3 pauschal zu versteuernde Anteil wie auch der normal zu versteuernde Anteil zu bestimmen.

Einstweilen frei.

1322–1399

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuerbefreiung von Schifffahrt- oder Luftfahrt-
einkünften**

Schrifttum: Siehe vor Anm. 410.

1400

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Rechtentwicklung:

- ▶ *StÄndG. v. 5.10.1956* (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Einführung der Regelung als Abs. 2 ab VZ 1957.
- ▶ *StÄndG 1971 v. 23.12.1970* (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Im Zuge der Neugestaltung der Besteuerung ausländ. Schiff- und Luftfahrtunternehmen Neufassung des bisherige Abs. 2 (s. Anm. 1421) und Verschiebung wegen Einfügung eines neuen Abs. 2 zu Abs. 3.
- ▶ *2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974* (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Wegen Einfügung eines neuen Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) Verschiebung des Abs. 3 zu Abs. 4.
- ▶ *StMBG v. 21.12.1993* (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Satz 3 Ersatz des Worts „Bundesminister“ durch „Bundesministerium“.

Bedeutung: Die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c geschaffenen Anknüpfungspunkte einer Besteuerung von bestimmten Einkünften ausländ. Seeschifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen werden wieder außer Kraft gesetzt und damit in ihrer Bedeutung relativiert. Die Befreiungsmöglichkeit des Abs. 4 verdeutlicht den Charakter der oben genannten Vorschriften als „Abwehrbesteuerung“. Die Regelung wurde geschaffen, um den Abschluss besonderer DBA für Schifffahrt oder Luftfahrt soweit wie möglich entbehrlich zu machen.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Doppelbesteuerungsabkommen:* Abs. 4 schafft im Gegenseitigkeitsweg eine weitere Möglichkeit des Steuerverzichts, wenn mit einem Land nicht bereits in einem DBA ein solcher vertraglich vereinbart wurde oder ein einschlägiges DBA durch Abs. 4 erfasste Einkünfte (ganz oder teilweise) nicht abdeckt.
- ▶ *DDR:* Vom 1.6. bis 31.12.1990 galt eine Abs. 4 entsprechende Regelung (s. BMF v. 10.7.1990, BStBl. I 1990, 314).

1401–1409 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4

1. Tatbestandsmerkmale Satz 1

1410 a) **Abweichend von Abs. 1 Nr. 2**

Abs. 4 bezieht sich nur auf gewerbliche Einkünfte, ist aber innerhalb des Abs. 1 Nr. 2 grds. nicht auf bestimmte Buchstaben beschränkt. Neben Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Anm. 410 ff.) und Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Anm. 470 ff.) bezieht sich Abs. 4 daher auch auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (Grundtatbestand bei BS oder stV).

b) Beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat 1411**Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt:** Siehe §§ 8 und 9 AO.

Vom Gesetzeszweck werden inländ. Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen sowohl in der Form von Einzelunternehmen oder PersGes. als auch in der Rechtsform von KapGes. erfasst. Bei Anwendung auf beschränkt KStpfl. ist auf den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung abzustellen (vgl. §§ 10 und 11 AO); ebenso WIED in BLÜMICH, § 49 Rn. 239; LÜDICKE in LADEMANN § 49 Rn. 448.

In einem ausländischen Staat: Der Stpfl. muss Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem ausländ. Staat haben. Während es für die beschränkte StPfl. lediglich darauf ankommt, dass im Inland kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gegeben ist, setzt Abs. 4 positiv das Vorliegen eines dieser Merkmale in einem ausländ. Staat voraus. Im gleichen Staat muss sich auch die Geschäftsleitung des Unternehmens befinden (s. Anm. 1413).

c) Einkünfte durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge 1412

Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen: Siehe Anm. 431 ff. Der Betrieb muss nicht im internationalen Verkehr erfolgen; auch rein inländ. Beförderungsleistungen werden erfasst (ebenso WIED in BLÜMICH § 49 Rn. 240).

Einkünfte erfasst auch eine Ergebnisteilhabe iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c, auch wenn diese nicht durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge bedingt ist (ebenso LÜDICKE in LADEMANN § 49 Rn. 446; WIED in BLÜMICH § 49 Rn. 101). Auch Einkünfte aus Zubringer- und Anschlussbeförderungen iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Anm. 455 ff.) sind nach dem Zweck von Abs. 4 mit erfasst.

d) Einkünfte aus einem Unternehmen, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet 1413

Unternehmen: Zur Einbeziehung juristischer Personen vgl. Anm. 1411.

Geschäftsleitung: Zur Definition vgl. § 10 AO. Allein der Sitz im ausländ. Staat genügt nicht.

In dem ausländischen Staat: Die Geschäftsleitung muss sich im gleichen („dem“) Staat befinden wie der Wohnsitz/gewöhnliche Aufenthalt oder Sitz. Durch das Erfordernis der Identität des ausländ. Staats der Geschäftsleitung mit dem ausländ. Staat des Wohnsitzes bzw. Sitzes des beschränkt Stpfl. wird sichergestellt, dass Einkünfte beschränkt Stpfl. aus inländ. Betrieben nicht befreit werden. Werden derartige Einkünfte durch ausländ. PersGes. bezogen, die auch nach deutschem Recht als PersGes. zu werten sind, gilt die Befreiung nur insoweit, wie die hinter der PersGes. stehenden Gesellschafter die Wohnsitz- bzw. Sitzvoraussetzung erfüllen.

Einstweilen frei.

1414–1419

2. Tatbestandsmerkmale Satz 2

- 1420 a) **Gewährung einer entsprechenden Steuerbefreiung für derartige Einkünfte durch diesen ausländischen Staat für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes**

Entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte: Der ausländ. Staat muss eine StBefreiung analog zu der durch dieses Gesetz gewährten Befreiung einräumen, also eine vom Umfang her volle StFreiheit für Einkünfte aus dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen. Liegt auf der Seite des ausländ. Staats nur eine teilweise Befreiung derartiger Einkünfte vor (zB nur Luftfahrt oder Seeschifffahrt), kommt im Inland nur eine entsprechend eingeschränkte Befreiung in Betracht.

Für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes: Dieses Tatbestandsmerkmal entspricht inhaltlich der Definition der unbeschränkten EStPflcht in § 1 Abs. 1 Satz 1. Für juristische Personen ist unbeschränkte KStPflcht iSd. § 1 Abs. 1 KStG erforderlich. Zur Einbeziehung juristischer Personen in die Befreiung vgl. Anm. 1411.

Tatsächliche Gewährung: Es kommt nicht nur auf die theoretische Möglichkeit der Befreiung an, sondern auf deren realen Vollzug in der Rechtspraxis des jeweiligen Staates. Die Gegenseitigkeit wird zwar regelmäßig durch Notenaustausch zwischen den beteiligten Staaten erklärt, jedoch ist der Notenaustausch nicht zwingend erforderlich (WIED in BLÜMICH § 49 Rn. 241). Ob Gegenseitigkeit bei anderen Staaten vorliegt, wird „erforderlichenfalls“ vom BMF festgestellt (vgl. BMF v. 22.1.2013, BStBl. I 2013, 162 mwN; OFD Hannover v. 25.2.1997, IStR 1997, 564; OFD Hannover v. 5.11.1997, IStR 1998, 33; OFD Düss. v. 29.6.1998, DB 1998, 1640).

- 1421 b) **Erklärung der verkehrspolitischen Unbedenklichkeit der Steuerbefreiung nach Abs. 4 Satz 1 durch das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung**

Neben der Gegenseitigkeit muss das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung die Befreiung für verkehrspolitisch unbedenklich erklären. Dadurch soll die unerwünschte Befreiung von Schiffen aus sog. Billigflaggenländern ausgeschlossen werden (vgl. Anl. 1, 3 zu BTDrucks. VI/1313 zum StÄndG 1971). Die Unbedenklichkeitserklärung wird im Zusammenhang mit der Feststellung der Gegenseitigkeit idR vom BMF eingeholt, sie kann aber im Einzelfall auch vom Stpfl. eingeholt werden.

1422–1429 Einstweilen frei.

1430 III. Rechtsfolge: Steuerbefreiung

Liegen die Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 vor, so sind die entsprechenden Einkünfte nach Abs. 4 Satz 1 abweichend von Abs. 1 Nr. 2 stfrei. Die StBefreiung gilt zur Zeit für Unternehmen, die in folgenden Staaten ansässig sind: Brasilien, Brunei, Chile, Costa Rica, Ghana, Irak, Jordanien, Katar, Kongo, Libanon, Madagaskar, Papua-Neuguinea, Peru, Seychellen, Sudan, Syrien, Taiwan, Togo, Zaire (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER, § 49 Rn. 441).