

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 „JStG 2018“ v. 11.12.2018
 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

(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,
 - 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 oder
 - cc) deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren; für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen,

- 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 Einrichtung erfolgt, erzielt werden. ²§ 23 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend. ³Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstaben, 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. ⁴Zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen im Sinne dieses Buchstaben gehören auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, 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 10 000 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, 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 handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,
 - b) (weggefallen)

- 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 unterhaltenden 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 und digitale Infrastruktur die Steuerbefreiung nach Satz 1 für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt hat.

Autoren:

Dr. Sven-Eric **Bärsch**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
(Allgemeine Erläuterungen, Abs. 1 einleitender Satzteil,
Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil und Buchst. a)

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

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

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

- Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main/Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Frankfurt am Main (Abs. 1 Nr. 5)
- Dr. Thorsten **Kuhn**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Kuhn & Partner, Frankfurt am Main (Abs. 1 Nr. 7, Nr. 8, Nr. 8a und Nr. 10)
- Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Deloitte, Düsseldorf (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c, Abs. 3 und Abs. 4)
- Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Pricewaterhouse Coopers, Frankfurt am Main (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e)
- Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Pricewaterhouse Coopers, Frankfurt am Main/Dr. Antje **Hagena**, LL.M., Richterin am FG, Hannover (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g)
- Dr. Michael **Maßbaum**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Deloitte, Berlin (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d)
- Dipl.-Kffr. Petra **Peffermann**, Steuerberaterin, Braunschweig (Abs. 1 Nr. 1, Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f)
- Mitherausgeber:
- Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main
- Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 49 . . . 1

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

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Inländische Einkünfte iSd. beschränkten
Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4 100**

	Anm.		Anm.
I. Abgrenzung der Einkünfte (Abs. 1 einleitender Satzteil)	100		
1. Inländische Einkünfte	100		
2. Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4	109		
3. Abschließende Aufzählung	111		
II. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft gem. §§ 13, 14 (Abs. 1 Nr. 1)	120		
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1	120		
a) Grundinformation	120		
b) Verhältnis zu anderen Vorschriften	121		
aa) Stellung innerhalb des § 49	121		
bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	122		
c) Verfahrensfragen	123		
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1	130		
a) Land- und Forstwirtschaft	130		
b) Im Inland betrieben	133		
aa) Betrieb	133		
bb) Inlandsbezug	134		
c) Einkünfte	135		
3. Ermittlung der Einkünfte	138		
III. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 bis 17 (Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil)	140		
1. Rangfolge der Tatbestände der Nr. 2	140		
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 bis 17	144		
a) Begriffsmerkmale	144		
b) Gewerbebetrieb	148		
c) Fiktionen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 3	160		
d) Betriebsveräußerung nach § 16	166		
e) Einkünfte bei Beteiligung nach § 17	167		
IV. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a)	170		
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a	170		
a) Betriebsstättenprinzip	170		
b) Verfahrensfragen	172		
2. Unterhalten einer Betriebsstätte im Inland (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1)	181		
a) Unterhalten im Inland	181		
b) Betriebsstätte	190		
aa) Betriebsstättenbegriff in § 12 AO und Doppelbesteuerungsabkommen	190		
bb) Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs	191		
(1) Geschäftseinrichtung oder Anlage	191		
(2) Feste Geschäftseinrichtung	196		
(3) Tätigkeit eines Unternehmens	200		
(4) Dienen	201		
cc) Betriebsstättenkatalog	205		
dd) Bauausführungen und Montagen: Sachliche Anknüpfung ohne Geschäftseinrichtung	210		
(1) Betriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung	210		
(2) Bauausführungen	211		
(3) Montagen	212		
(4) Instandsetzungs- und Reparaturarbeiten	213		
(5) Planungs- und Überwachungstätigkeiten	214		
(6) Sonderformen der Werkherstellung	215		
(7) Örtlich fortschreitende oder schwimmende Bauausführungen und Montagen	217		
(8) Zeitgrenze (zeitliche Voraussetzung)	218		
(9) Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen und Montagen	219		

	Anm.		Anm.
cc) Beginn und Ende der Betriebsstätte	220	cc) Ausgewählte Innentransaktionen	316
3. Ständiger Vertreter im Inland (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2)	226	(1) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte ins Ausland	316
a) Bestellung im Inland	226	(2) Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Ausland in die inländische Betriebsstätte	317
b) Ständiger Vertreter	230	(3) Überlassung von Wirtschaftsgütern zur vorübergehenden oder zur anteiligen Nutzung	318
aa) Personelle Anknüpfung	230	(4) Fiktive Dienstleistungen	319
bb) Person	231	f) Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben	320
cc) Besorgung der Geschäfte eines Unternehmens	232	g) Branchenspezifische Sonderregelungen	321
dd) Nachhaltige Vertretung	233	h) Gewinn des ständigen Vertreters	330
ee) Sachliche Weisungsgebundenheit	234	i) Zeitpunkt der Einkünfte	340
ff) Katalogtätigkeiten	235	aa) Betriebsausgaben und -einnahmen vor Begründung einer Betriebsstätte	340
gg) Beginn und Ende des ständigen Vertreters	236	bb) Nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte	341
4. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	240	cc) Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte	342
a) Systematik	240	j) Berichtigung der Einkünfte	350
b) Ermittlung der Einkünfte	241		
c) Zuordnungsgrundsätze	242	V. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb bestimmter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus bestimmten Beförderungen erzielt werden (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b)	410
aa) Zuordnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit	242	1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b	410
bb) Zuordnungsmethoden	250	a) Regelungsstruktur, Rechtsentwicklung und Bedeutung	410
d) Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Dotationskapital, übrigen Passivposten und Geschäftsvorfällen	260	b) Verhältnis zu anderen Vorschriften	413
aa) Einheitliche Zuordnung	260	aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	413
bb) Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung	261	bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	422
cc) Zuordnung von Wirtschaftsgütern	270	cc) Verhältnis zu besonderen Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen	423
dd) Zuordnung von Dotationskapital	280	c) Verfahrensfragen	428
ee) Zuordnung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	289		
ff) Zuordnung von Geschäftsvorfällen	290		
e) Innentransaktionen zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen	300		
aa) Konzepte zur Abrechnung von Innentransaktionen	300		
bb) Rechtsgrundlage für die Abrechnung von Innentransaktionen	305		

	Anm.		Anm.
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b	430		
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erzielt werden	430		
b) Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe und Luftfahrzeuge	431		
aa) Betrieb	431		
bb) Seeschiffe oder Luftfahrzeuge	432		
cc) Eigene oder gecharterte Seeschiffe oder Luftfahrzeuge	441		
(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	447		
aa) Beförderungen	447		
bb) Zwischen inländischen Häfen	448		
(1) Erfasste Beförderungen	448		
(2) Nicht erfasste Beförderungen	449		
cc) Von inländischen zu ausländischen Häfen	450		
(1) Erfasste Beförderungen	450		
(2) Nicht erfasste Beförderungen	451		
d) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen	455		
aa) Einschließlich	455		
bb) Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen	456		
(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	465		
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)	470
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c	470
		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	480
		a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von einem Unternehmen erzielt werden	480
		b) Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Abs. 1 Nr. 2 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	485
		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	486
		(1) Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland	486
		(2) Durchführung der Beförderung	487

	Anm.		Anm.
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)	500		
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d	500		
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	515		
a) Besteuerungsmerkmale	515		
b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	516		
aa) Einkunftsart	516		
bb) Gewinnerzielungsabsicht	517		
c) Soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Abs. 1 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	521		
aa) Darbietungen	521		
(1) Begriff der Darbietung	521		
(2) Sachliche Darbietungen ohne persönliche Aktivitäten	523		
bb) Künstlerische Darbietungen	525		
(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	530		
(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	539
		(1) Verwertung	539
		(2) Verwertung einer Darbietung	540
		(3) Im Inland	542
		(4) Verwertungstatbestände iSd. Abs. 1 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	547
		aa) Bedeutung dieser Besteuerungsmerkmale	547
		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

	Anm.		Anm.
VIII. Bestimmte unter den Voraussetzungen des § 17 erzielte Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e)		560	
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 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland			
582			
4. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb			
583			
5. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc			
584			
6. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte			
585			
IX. 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)		590	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f			
a) Regelungsinhalt	590		
b) Rechtsentwicklung des Buchst. f	591		
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	594		
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	615		
aa) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a gehören (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1)	615		
(1) Originär gewerbliche Einkünfte	615		
(2) Soweit sie nicht zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a gehören	616		
bb) Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2)	618		
cc) Fiktive gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3)	618a		
b) Erzielung durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung bestimmter Gegenstände mit Inlandsbezug	619		
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) Wertveränderung von Wirtschaftsgütern, die mit der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen in Zusammenhang stehen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4)	634		
c) Einzelfragen	635		

	Anm.		Anm.
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)	637		
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g	637		
a) Regelungsinhalt, Rechtsentwicklung und Bedeutung	637		
b) Verhältnis zu anderen Vorschriften	637a		
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	638		
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 10000 €	638c		
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)	640		
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3	640		
a) Rechtsentwicklung	640		
b) Bedeutung	641		
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	642		
d) Verfahrensfragen	654		
2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 3	660		
a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)	660		
b) Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1)	661		
aa) Inland	661		
		bb) Ausübung der selbständigen Tätigkeit	670
		(1) Ausübung	670
		(2) Ausübung einer Tätigkeit	671
		(3) Ort der Ausübung	672
		(4) Zeitpunkt der Ausübung	677
		cc) Verwertung der selbständigen Arbeit	680
		(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)	690
		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)	700
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4	700
		a) Von Nr. 4 erfasste Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	700
		b) Rechtsentwicklung	701
		c) Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	702
		d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	704
		e) Verfahrensfragen	725
		2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1)	730
		3. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a)	732
		a) Inland	732

	Anm.		Anm.
b) Ausübung der nichtselbständigen Arbeit	735	b) Einkünfte als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Halbs. 1)	786
aa) Ausüben einer Tätigkeit	735	c) Inländische Besteuerung der für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Halbs. 2)	787
(1) Tätigwerden	735		
(2) Dauer der Tätigkeit	736	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)	790
(3) Unterbrechungen der Tätigkeit	737	a) Sonderregelung für Bordpersonal international eingesetzter Luftfahrzeuge	790
(4) Tätigwerden im Auftrag des Arbeitgebers	738	b) Ausübung an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs	791
bb) Ort der Ausübung	740	c) Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland	792
cc) Zeitpunkt der Ausübung	746	8. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	795
c) Verwertung der nichtselbständigen Arbeit	750		
aa) Verwerten einer Tätigkeit	750	XIII. Bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Inlandsbezug (Abs. 1 Nr. 5)	800
bb) Ort der Verwertung	751	1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5	800
cc) Zeitpunkt der Verwertung	755	a) Regelungsstruktur	800
d) Verhältnis von Ausübung und Verwertung	756	b) Rechtsentwicklung der Nr. 5	801
4. Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis gewährt werden (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b)	760	c) Verhältnis der Nr. 5 zu anderen Vorschriften	805
a) Kassenstaatsklausel	760	aa) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften	805
b) Aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährte Einkünfte auch ohne unmittelbaren Zahlungsanspruch	761	bb) Verhältnis zu § 7 UmwStG	806
c) Gewährung mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis	767	cc) Verhältnis zu § 3 Nr. 40 und § 8b Abs. 1 KStG	807
5. Einkünfte aus Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft im Inland (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c)	775	dd) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	808
a) Sonderregelung für Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder	775	d) Verfahrensfragen	810
b) Einkünfte als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied	778	2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5	820
c) Gesellschaft	779	a) Überblick	820
d) Geschäftsleitung im Inland	780	b) Einkünfte aus Kapitalvermögen	821
e) Vergütung	781		
6. Einkünfte, die als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d)	785		
a) Sonderregelung für Entlassungsentschädigungen	785		

	Anm.
c) Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a . . .	822
aa) Durch Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfasste Einkunftsgruppen des § 20	822
bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 1)	831
(1) Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 1 Var. 1)	831
(2) Tafelgeschäft (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 1 Var. 2)	832
cc) Erstreckung auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 2)	833
d) Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c . . .	845
aa) Durch Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c erfasste Einkunftsgruppen des § 20	845
(1) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5	845
(2) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7	846
bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug .	847
(1) Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c 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 (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb Var. 2)	850
e) Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d . .	855
aa) Durch Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen	855
bb) Inlandsbezug	856
(1) Überblick und gemeinsame Voraussetzungen für den Inlandsbezug . . .	856

	Anm.
(2) Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d Doppelbuchst. aa)	857
(3) Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d Doppelbuchst. bb)	858
f) 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
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	902
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	928
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	931
(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

	Anm.		Anm.
c) Inlandsbezug	941	oder bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften handelt (Abs. 1 Nr. 8)	1010
aa) Überblick	941	a) Allgemeine Erläuterun- gen zu Abs. 1 Nr. 8	1010
bb) Belegenheit im Inland	942	aa) Rechtsentwicklung	1010
cc) Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register	943	bb) Bedeutung	1011
dd) Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung	952	cc) Geltungsbereich	1012
(1) Überblick	952	dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1015
(2) Inländische Betriebsstätte	953	ee) Ermittlung und Ver- fahrensfragen	1021
(3) Andere Einrichtung	954	b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8	1024
(4) Verwertung	955	aa) Umfasste private Ver- äußerungsgeschäfte	1024
d) Keine Subsidiarität nach Abs. 1 Nr. 6 oder nach § 21 Abs. 3	959	bb) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräuße- rungsgeschäfte handelt	1025
3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	961	cc) Private Veräußerungs- geschäfte mit inländi- schen Grundstücken (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a)	1026
XV. Bestimmte sonstige Ein- künfte iSd. § 22 (Abs. 1 Nr. 7 bis 10)	1000	dd) Private Veräußerungs- geschäfte mit inländi- schen Rechten, die den Vorschriften des bürger- lichen Rechts über Grundstücke unterliegen (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b)	1027
1. Systematik von Abs. 1 Nr. 7 bis 10	1000	ce) Anwendung der Rege- lungen des § 23	1029
2. Bestimmte sonstige Ein- künfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a (Abs. 1 Nr. 7)	1001	ff) Von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasste (private Ver- äußerungs-)Geschäfte	1031
a) Allgemeine Erläuterun- gen zu Abs. 1 Nr. 7	1001	4. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4 (Abgeordneten- bezüge; Abs. 1 Nr. 8a)	1040
aa) Rechtsentwicklung	1001	a) Allgemeine Erläuterun- gen zu Abs. 1 Nr. 8a	1040
bb) Bedeutung	1002	b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8a	1044
cc) Verhältnis zu Doppel- besteuerungsabkommen	1003	5. Bestimmte sonstige Ein- künfte iSd. § 22 Nr. 3 (Abs. 1 Nr. 9)	1050
dd) Ermittlung und Verfah- rensfragen	1004	a) Allgemeine Erläuterun- gen zu Abs. 1 Nr. 9	1050
b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 7	1005	aa) Bedeutung	1050
aa) Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 1)	1005	bb) Rechtsentwicklung	1051
(1) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a	1005	cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1053
(2) Gewährung durch be- stimmte inländische Zahlstellen	1006	(1) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften	1053
bb) Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 2)	1007	(2) Verhältnis zu Doppel- besteuerungsabkommen	1060
3. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungs- geschäfte mit inländischen Grundstücken, grund- stücksgleichen Rechten		dd) Verfahrensfragen	1080

	Anm.		Anm.
b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 9	1090	(1) Gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten	1110
aa) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3	1090	(2) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung	1111
(1) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1	1090	(3) Know-how-Überlassung als Teil einer einheitlichen Leistung	1112
(2) Mindesteinkünfte iHv. 256 € – Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2	1091	(4) Gegenwärtige oder frühere Nutzung im Inland	1115
(3) Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 22 Nr. 3 Satz 3	1092	ee) Subsidiarität	1120
bb) Inländische unterhaltende Darbietungen (1. Fall)	1100	c) Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte	1129
cc) Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall)	1101	6. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 (Abs. 1 Nr. 10)	1150
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	a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10	1150
		b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 10	1160
		aa) Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 1)	1160
		bb) Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2)	1161

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Isolierende Betrachtungsweise 1200**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	1200	2. Keine Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale	1220
1. Regelungsinhalt	1200	3. Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1 könnten nicht angenommen werden	1230
2. Rechtentwicklung	1201	III. Rechtsfolgen des Abs. 2	1240
3. Bedeutung	1202	1. Außerbetrachtbleiben ausländischer Besteuerungsmerkmale	1240
4. Geltungsbereich	1205	2. Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise auf die verschiedenen Einkünfte	1245
a) Sachlicher Geltungsbereich	1205	a) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1)	1245
b) Persönlicher Geltungsbereich	1206		
5. Verfahrensfragen	1210		
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2	1215		
1. Aufbau und Auslegung des Abs. 2	1215		

	Anm.		Anm.
b)		Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 Nr. 6)	1256
		f) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Nr. 2)	1246
c)		g) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 8)	1260
		h) Isolierende Betrachtungsweise bei bestimmten sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 5 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 10)	1264
aa)			
		g) Isolierende Betrachtungsweise bei Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter und Know-how-Überlassung (Abs. 1 Nr. 9)	1263
bb)			
		h) Isolierende Betrachtungsweise bei bestimmten sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 5 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 10)	1264
d)			
e)			

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Gewinnfiktion für Seeschiffahrt- oder
Luftfahrteinkünfte 1300**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	1300		
1. Regelungsinhalt	1300	3. Kein Fall des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1)	1309
2. Rechtsentwicklung	1301	4. Deutsches Besteuerungsrecht nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten (Abs. 3 Satz 3 Alt. 2)	1310
3. Bedeutung	1302		
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1303	III. Rechtsfolge des Abs. 3: Ansatz der inländischen Einkünfte mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte (Abs. 3 Satz 1)	1320
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3	1307	1. Ansatz der inländischen Einkünfte	1320
1. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bei Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen (Abs. 3 Satz 1)	1307	2. Mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte	1321
2. Auch wenn durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt (Abs. 3 Satz 2)	1308		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuerbefreiung von Schifffahrt- oder
Luftfahrteinkünften 1400**

	Anm.		Anm.
<p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 1400</p> <p>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 1410</p> <p>1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 Satz 1 1410</p> <p>a) Abweichend von Abs. 1 Nr. 2 1410</p> <p>b) Beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat 1411</p> <p>c) Einkünfte durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge 1412</p> <p>d) Einkünfte aus einem Unternehmen, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet 1413</p>	<p>1400</p> <p>1410</p> <p>1410</p> <p>1410</p> <p>1411</p> <p>1412</p> <p>1413</p>	<p>2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 Satz 2 1420</p> <p>a) Gewährung einer entsprechenden Steuerbefreiung für derartige Einkünfte durch diesen ausländischen Staat für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes 1420</p> <p>b) Erklärung der verkehrspolitischen Unbedenklichkeit der Steuerbefreiung nach Abs. 4 Satz 1 durch das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung . . 1421</p> <p>III. Rechtsfolge: Steuerbefreiung 1430</p>	<p>1420</p> <p>1420</p> <p>1421</p> <p>1430</p>

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, DSr 1968, 427; DEBATIN, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277; CLAUSEN, Die beschränkte Steuerpflicht, DSrZ 1974, 315; HARTMANN, Die komplexe Struktur der beschränkten Steuerpflicht, DB 1975, 319; BAYER, Das Völkerrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StuW 1981, 61; BAYER, Die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht, in BERNARD/GECK/JAENICKE/STEINBERGER (Hrsg.), Völkerrecht als Rechtsordnung, FS 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, DSrJG 8 (1985), 49; ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988; ARNDT, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 1990, 364; TRZASKALIK, Marginalien zur Einkommensteuer der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, StuW 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; MORGENTHALER, 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, FS Franz Klein, Köln 1994, 361; ECKERT, Die beschränkte Steuerpflicht – Rechtfertigung und Systematik, Diss., Bonn 1995; FLIES, Die Umqualifizierung der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DSrZ 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, FS 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, FS 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 EG-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/LIPPEK, Die beschränkte Einkommensteuerpflicht, NWB 2001, F. 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; HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägungen, IWB 2004, F. 3 Gr. 1, 2003; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DSr 2008, Beihefter zu Heft 17, 25; EGE, Beschränkte Steuerpflicht – Systematik und aktuelle Entwicklungen, DSr 2010, 1205; K. VOGEL/LEHNER, DBA, München, 6. Aufl. 2015; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 5. Aufl. 2018.

1

I. Grundinformation zu § 49

§ 49 regelt den Steuergegenstand der beschränkten EStPflcht 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 Einkünfte von ausländ. Schiff- und Luftfahrtunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen.

2

II. Rechtsentwicklung des § 49

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 Steuerbefreiung gewährt (Gegenseitigkeitserfordernis).

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 Betrachtung

tungsweise, die zuvor in stRspr. angewandt worden war. Umgliederung der bisherigen Abs. 2 und 3 (betr. ausländ. Schifffahrt- 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 Seeschifffahrt 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 StPflcht 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 StPflcht 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 Geschäfts-

fürer, 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 besteuender 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 bis c; zeitlicher Anwendungsbereich ab VZ 2006 (§ 52 Abs. 57).

JSStG 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.

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung und Erweiterung des Abs. 1 mW ab VZ 2009 durch Aufnahme unterhaltender Darbietungen in Nr. 2 Buchst. d. Erweiterung der Nr. 2 Buchst. f um die Ver-

mietung 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 bis 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 StPflcht von Transferentschädigungen für Berufssportler regelt, die an einen inländ. Empfänger gezahlt werden. Es gilt eine Freigrenze von 10 000 € 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.

10. ZuStAnpVO v. 31.8.2015 (BGBl. I 2015, 1474): In Abs. 4 Satz 2 wurden die Worte „Verkehr, Bau und Stadtentwicklung“ durch „Verkehr und digitale Infrastruktur“ ersetzt.

InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a wurde gekürzt (Art. 3 Nr. 9 Buchst. b des InvStRefG), indem für Wj., die nach dem 31.12.2017 beginnen, die bisherige ausdrückliche Ausnahme von Erträgen aus Investmentanteilen entfallen ist, da für diese Erträge aus Investmentanteilen, die bislang gesondert unter Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b aufgeführt wurden, keine ausdrückliche Ausnahme mehr erforderlich ist. Denn Investmenterträge (§ 16 InvStG 2018) und Spezial-Investmenterträge (§ 34 InvStG 2018) fallen unter § 20 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a, ohne dass Abs. 1 um diese neuen Tatbestände erweitert wurde. Derartige Ertragsarten aus Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds werden daher auch künftig nicht auf Ebene der Anleger der beschränkten Stpl. unterworfen, soweit sie Einkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 3 bzw. Nr. 3a erzielen. Das InvStG 2018 unterwirft sie stattdessen entweder bereits auf Ebene der Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds der inländ. Besteuerung oder es kommt bei Spezial-Investmentfonds zu einer unmittelbaren Zurechnung der Dividendenerträge auf Anlegerebene, die von Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a erfasst werden. Darüber hinaus gelten die inländ. Immobilienerträge iSv. § 6 Abs. 2 InvStG 2018 eines Spezial-Investmentfonds nach § 24 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2018 als unmittelbar vom Anleger bezogene Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 oder Nr. 8; eine entsprechende Verweisteknik gilt nach § 24 Abs. 4 InvStG 2018 auch für sonstige inländ. Einkünfte iSv. § 6 Abs. 2 InvStG 2018 eines Spezial-Investmentfonds. Aus diesem Grund ist die Regelung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b entfallen. Im Übrigen wurde durch das InvStRefG ein neuer Satz 2 in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f eingefügt, wonach mW ab VZ 2017 die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes. entsprechend § 23 Abs. 1 Satz 4 als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen WG gilt.

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e wurde um einen neuen Doppelbuchst. cc ergänzt, um das Deutschland nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2014/2017 in zahlreichen DBA eingeräumte Besteuerungsrecht durch innerstaatliches Recht „auszufüllen“ und die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. mit beachtlichem inländ. Grundvermögen zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor dieser Veräußerung, aber ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, zu sichern. Nach § 52 Abs. 45a gilt dies erstmals für Gewinne aus Veräußerungen nach dem 31.12.2018 und nur, soweit den Gewinnen nach dem 31.12.2018 eingetretene Wertveränderungen zugrunde liegen. Anteile an KapGes., die die in § 17 vorgesehene Mindestbeteiligung von 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre nicht erfüllen, werden nicht erfasst. Im Übrigen wurde Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f um den Satz 4 ergänzt, um Erträge aus dem gläubigerseitigen Verzicht auf Darlehensforderungen der inländ. Besteuerung zu unterwerfen. Zu den inländ. Einkünften gehören daher – als Reaktion auf BFH (BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704), in dem der BFH entschied, dass der gläubigerseitige Verzicht auf die Rückzahlung eines Darlehens nicht zu inländ. Einkünften des Darlehensnehmers iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 führte, auch wenn die zuvor mit diesem Darlehen finanzierte Immobilie der Erzielung von Einkünften diene – nunmehr auch Wertveränderungen von WG, die mit dem veräußerten inländ. unbeweglichen Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und nach dem 31.12.2018 eintreten.

Einstweilen frei.

3–4

III. Bedeutung des § 49 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung des § 49

5

Verbindung zwischen § 1 und § 49: § 1 Abs. 4 knüpft die subjektive beschränkte StPflcht mangels anderer persönlicher Anknüpfungspunkte an das Vorhandensein inländ. Einkünfte iSd. § 49. Entsprechendes gilt auch für die unbeschränkte StPflcht 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 Einkünftecatalog des § 2 Abs. 1 abgeleitet, was sich auch unmittelbar aus § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 2 ergibt (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.123).

AA KLUGE (Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Rz. M 26), der § 49 Abs. 1 konstitutive Wirkung beimisst, da sein Einkünftecatalog zT materiell von dem der

§§ 13 ff. abweiche. Tatsächlich enthält § 49 Abs. 1 bspw. hinsichtlich der sonstigen Einkünfte (Nr. 7 bis 10) 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; BFH v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 11; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 3 [1/2017]). 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 Gewerbebetrieb, 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 bzw. beim „Ausfüllen“ der Deutschland in einigen DBA eingeräumten Besteuerungsrechte durch innerstaatliches Recht (zB bei Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. mit beachtlichem inländ. Grundvermögen). 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 bis 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.

Inlandsbezug: 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 zu inländ. Einkünften werden und durch die deutsche Besteuerung erfasst werden (DEBATIN, BB 1960, 1015; DEBATIN, DB 1961, 785). Eine solche Verknüpfung liegt vor, wenn sich die wesentlichen Elemente des StGegenstands im Inland ereignen (LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.87). Das ausschließliche Abstellen auf eine tätigkeitsbezogene Mindestaufenthaltsdauer – so zB bei einer Bauausführung oder Montage iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO – stellt noch keine hinreichend enge Verknüpfung zur inländ. Volkswirtschaft dar (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 321). Der Inlandsbezug ist umgekehrt zur Rechtfertigung des deutschen Steuerzugriffs auch erforderlich (BAYER, StuW 1981, 61 [69]; WASSERMAYER, 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. Ein hinreichender Inlandsbezug liegt grds. vor, wenn die Erwirtschaftung neuen Vermögens durch die hinreichend intensive Ausübung einer Tätigkeit im Inland (§§ 13, 15, 18, 19, 22) oder in einer Überlassung vorhandenen Vermögens zur Nutzung im Inland (§§ 20, 21, 22, 23) erfolgt, und gilt auch für die Veräußerung des betreffenden Vermögens (LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.87 ff.). Zu den sich hieraus er-

gebenden 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 dadurch 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 (grds. kein Abzug von WK, BA und SA, abgeltender StAbzug), in ihrem Charakter einer Objektsteuer an (LIEDTKE, DB 1985, 671; ARNDT, StuW 1990, 364; TRZASKALIK, StuW 1990, 380; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 1; LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.84). 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; 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. § 49 Abs. 3 enthält eine Regelung zur Ermittlung und zur Höhe der Bemessungsgrundlage für den Sonderfall der inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b.

Wirtschaftliche Bedeutung: Die Vorschriften des § 49 sind wesentlich durch das fiskalische Interesse geprägt, international eingeräumte Besteuerungsrechte durch innerstaatliches Recht „auszufüllen“.

Einstweilen frei.

6–9

2. Verfassungsmäßigkeit des § 49

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.

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die Regelungen des § 49 müssen formell und materiell verfassungsgemäß sein. Ihre Ausgestaltung muss dem auch für beschränkt Stpfl. geltenden Art. 3 Abs. 1 GG genügen sowie an den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Leistungsfähigkeit des Stpfl. ausgerichtet sein (s. BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BStBl. II 1977, 190). Eine Problematik der verfassungsrechtl. Zulässigkeit einer rückwirkenden Anwendung von einzelnen Regelungen des § 49 ist nicht erkennbar.

► *Verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber Abs. 1* wurden bislang von der Rspr. nicht gesehen (s. Nachweise bei GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 3). Allerdings sind in der Literatur von GOSCH (in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 3) Bedenken geltend gemacht worden, dass die Auswahl der Besteuerungsobjekte in Abs. 1 „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 einerseits Besteuerungslücken, zB bei Zinseinkünften und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, und andererseits ungerechtfertigte Unterschiede zwischen einzelnen Einkunftsarten, zB zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit, bestehen (vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 4; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 318 f. [3/2007]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.152; zweifelnd vgl. WASSERMEYER, DStJG 8 [1985], 49 [59]). Die Abs. 1 Nr. 1–9 weisen uE für die einzelnen Einkunftsarten genannten Merkmale inländ. Einkünfte einen ausreichenden Inlandsbezug auf. Obgleich 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 WASSERMEYER, DStJG 8 [1985], 49 [58]; aA STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 114 [1/2017]). Der Gesetzgeber kann bei der Abgrenzung der Besteuerungsobjekte in Abs. 1 auch Gesichtspunkte der praktischen Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs berücksichtigen. Es ist jedoch zweifelhaft, ob dies einen Eingriff in das Nettoprinzip rechtfertigen vermag (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 3).

► *Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2* (isolierende Betrachtungsweise) ist uE gegeben (aA LIEDTKE, DB 1985, 671; WALTER, Die sog. „isolierende Betrachtungsweise“ bei der Bestimmung der inländ. Einkünfte und des Inlandsvermögens der Ausländer, 1977, 38 f.).

► *Verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber Abs. 3* werden in der Literatur erhoben (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.186; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. L 36 [2/2005], s. Anm. 1302). Die Rspr. sieht bezüglich der zwingenden pauschalierten Besteuerung von Einkünften aus Seeschiff- und Luftfahrt nach Abs. 3 bei einem nachweislich eingetretenen Verlust jedoch keinen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, da die den natürlichen Personen eingeräumten Grundrechte nicht ausländ. juristischen Personen zustehen (BFH v. 24.1.2001 – I R 81/99, BStBl. II 2001, 290).

► *Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4* (Befreiungsvorschrift) ist uE gegeben, weil sie nur ein Anhängsel zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b zur Sicherung der Gegenseitigkeit darstellt.

11 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

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 Diskri-

minierung von Steuerausländern und Steuerinländern, DStJG 19 (1996), 81; 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.

Europarechtliche Bedenken: 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 StAbzug ohne die Möglichkeit einer Veranlagung behandelt. Bezüglich der Vorschriften des § 49 wurde allerdings bislang kein Verstoß gegen Europarecht festgestellt (vgl. STRUNK in KORN, § 49 Rz. 11 [8/2015]; vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 4). Der AEUV gewährt Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten (Art. 45 ff.) und nach ihrem Recht gegründeten Gesellschaften (Art. 49 ff.) Niederlassungsfreiheit in der EU. Diese Freiheit erstreckt sich auch auf deren Agenturen, Niederlassungen und Tochtergesellschaften, die untereinander gleich zu behandeln sind. Dazu grundlegend EuGH (EuGH v. 28.1.1986 – C-270/83 – Avoir Fiscal, Slg 1986, 273, bestätigt durch EuGH v. 13.7.1993 – C-330/91 – Commerzbank, Slg 1993, I-4017). Der EuGH erkennt innerstaatliche Vorschriften, die bestimmte inländ. Einkünfte eines lediglich im Ausland unbeschränkt StPfl. der inländ. Besteuerung unterwerfen, als grds. europarechtskonform an (vgl. nur EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-249; s. auch STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 146 [1/2017]). Andere Einkünfte mit Inlandsbezug lösen keine deutsche beschränkte StPflcht aus, mit Ausnahme von Investmentfonds, die inländ. Einkünfte nach § 6 Abs. 3 bis 5 InvStG erzielen können (s. Anhang zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 20 ff.).

4. Vereinbarkeit mit dem Völkerrecht

12

Schriftum: WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1979; VERDROSS/SIMMA, Universelles Völkerrecht, Berlin, 3. Aufl. 1984; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 5. Aufl. 2018.

Nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts muss die Besteuerung einen hinreichenden räumlichen oder persönlichen Bezug nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit oder *genuine link* (WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1979, 65; LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.3 ff.) zum besteuernenden Staat aufweisen. Die Schranken des allgemeinen Völkerrechts sind dabei weit gezogen (VERDROSS/SIMMA, Universelles Völkerrecht, 3. Aufl. 1984, 781 f.); es besteht kein völkerrechtl. Verbot einer Doppelbesteuerung (vgl. STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 103 [1/2017] mwN). Als hinreichenden Inlandsbezug werden neben Wohnsitz bzw. Sitz, Aufenthalt sowie Ort der Geschäftsleitung allgemein auch eine BS, die Grundstücksbelegenheit sowie der Tätigkeitsort angesehen (WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1979, 65). Ferner wird in den heutigen Zeiten fortschreitender Technisierung und Digitalisierung international der Steuerzugriff zunehmend ausgeweitet, indem auch auf Kunden und Nutzer als inländ. Anknüpfungsmerkmale abgestellt wird. Bezüglich der in § 49 genannten Besteuerungsobjekte sind keine Konflikte mit dem allgemeinen Völkerrecht erkennbar.

Einstweilen frei.

13–19

IV. Geltungsbereich des § 49

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

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige: Hierunter fallen beschränkt stpfl. natürliche Personen, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten StPfl. 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 inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 der beschränkten StPfl. 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.

Mitunternehmerisch tätige Personengesellschaften und Gemeinschaften sind nicht selbst beschränkt stpfl. Vielmehr sind ggf. die Gesellschafter nach ihren jeweiligen persönlichen Verhältnissen mit ihren mittels der PersGes. im Inland erzielten Einkünften – bspw. aus Gewerbebetrieb – beschränkt stpfl. Eine ausländ. Gesellschaft ist als PersGes. zu behandeln, wenn sie zivilrechtl. einer inländ. oHG, KG oder anderen PersGes. entspricht, und zwar unabhängig davon, wie sie in ihrem Domizilstaat rechtl. oder stl. behandelt wird (BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685). Zur Qualifikation ausländ. PersGes. für deutsche Besteuerungszwecke s. § 15 Anm. 15 ff.; ferner SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.114; WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 77 [10/2013]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 393 ff.; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411.

Juristische Personen: Für die beschränkt KStpfl. iSd. § 2 Nr. 1 KStG, die weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben, ist § 49 über § 8 Abs. 1 KStG entsprechend anzuwenden, dh., der abschließende Katalog beschränkt stpfl. Einkünfte des Abs. 1 gilt auch für Körperschaften; nach dem Wesen dieser Einkünfte sind jedoch insbes. Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 4, 7 und 8a ausgeschlossen. Zur Beurteilung, ob es sich bei der ausländ. Gesellschaft um eine kstpfl. KapGes. oder um eine PersGes., bei der die Gesellschafter mit ihren mittels der PersGes. im Inland erzielten Einkünften ggf. beschränkt stpfl. sind, für deutsche Besteuerungszwecke handelt, s. im Einzelnen § 1 KStG Anm. 26 f. und § 2 KStG Anm. 23 ff.; ferner JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 393 ff.; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411; zur vergleichenden Zusam-

menstellung in- und ausländ. Gesellschaftsformen innerhalb der EU s. Anlage 2 zu § 43b.

Einstweilen frei.

21–29

V. Verhältnis des § 49 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 49 zueinander

30

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; BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513). 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, dh., Buchst. a hat Vorrang vor den Buchst. b bis g (s. Anm. 140 für Nr. 2; BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704, Rz. 18).

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 durch eine inländ. BS oder einen inländ. stV erzielt werden. Ausgeschlossen sind Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c; es gilt auch nicht, soweit das deutsche Besteuerungsrecht nach einem DBA ohne Begrenzung des StSatzes aufrechterhalten bleibt.

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 stfrei gestellt.

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

31

Schrifttum: LÜDICKE, Die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, StbKongrRep. 1994, 217; BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; GROTHERR, Funktionsweise und Zweifelsfragen der neuen Zinsschranke 2008, IWB 2007, F. 3 Gr. 3, 1489; 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, ISrR 2008, 14.

Verhältnis zu allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbeständen: Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleich, insbes. wenn ein WG, das bisher einer inländ. BS des Stpfl. funktional zuzuordnen war, einer ausländ. BS funktional zuzuordnen ist (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4

EStG; § 12 Abs. 1 KStG; s. ausführl. § 4 EStG Anm. 220; § 12 KStG Anm. 28 ff.). Grundsätzlich spiegelbildlich dazu steht die Begr. des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG einer Einlage gleich, jedoch nicht dessen Erstarkung (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2; s. § 4 EStG Anm. 321 ff.; der Verstrickungstatbestand gilt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Körperschaften, vgl. RENGERS in BLÜMICH, § 8 KStG Rz. 46 [8/2017]). Eine solche Begr. liegt insbes. vor, wenn ein bisher einer ausländ. BS des Stpfl. zuzuordnendes WG einer inländ. BS funktional zuzuordnen ist. Die Vorschrift des § 4g ermöglicht in bestimmten Fällen der Entstrickungstatbestände eine aufgeschobene Besteuerung (s. ausführl. § 4g Anm. 15 ff.); sie gilt jedoch nicht für beschränkt Stpfl. (zu europarechtl. Bedenken s. CREZELIUS in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4g Rz. 9).

§ 4h (Zinsschranke): 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 sowie aus selbständiger Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 in Betracht. Die Zinsschranke kann damit insbes. in Bezug auf die inländ. BS eines beschränkt Stpfl. zur Anwendung kommen (glA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 115; GROTHERR, IWB 2007, F. 3 Gr. 3, 1489 [1496]; BRON, IStR 2008, 15 (16); STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 242 [1/2017] mwN; aA TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 974), zB wenn infolge eines anzuerkennenden Verlusts das EBITDA nicht zum vollen Zinsabzug ausreicht. Betrieb iSv. § 4h Abs. 1 ist nicht die inländ. BS, sondern der Gesamtbetrieb (s. BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 – S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 9). Die für die Anwendung der Zinsschranke maßgeblichen Bezugsgrößen (dh. tatsächlicher Zinsaufwand und -ertrag; sog. EBITDA iSv. § 4h Abs. 1 Satz 1; Freigrenze iSv. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) sollen jedoch nur insoweit berücksichtigt werden, als sie der inländ. BS zuzuordnen sind (vgl. GROTHERR, IWB 2007, F. 3 Gr. 3, 1489 [1496]; BRON, IStR 2008, 15). Im Übrigen bildet die inländ. BS in den Fällen, in denen sie als OT dient, zusammen mit den zum Organkreis gehörenden OG einen Betrieb iSd. § 4h iVm. § 8 Abs. 1 KStG (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 122 f.). In Bezug auf die Kapitalausstattung von BS im Verhältnis zum Stammhaus sind fiktive Zinsaufwendungen und -erträge iSd. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 220) für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen in Gestalt fiktiver Darlehensbeziehungen keine Zinsaufwendungen und -erträge iSd. § 4h (s. Anhang zu § 49 Anm. 7).

§ 4j (Aufwendungen für Rechteüberlassungen): Betriebsstätten gelten gem. § 4j Abs. 1 Satz 3 als Schuldner und Gläubiger von tatsächlichen Aufwendungen für Rechteüberlassungen iSd. § 4j, wenn sie ertragstl. als Nutzungsberechtigter bzw. -verpflichteter der betreffenden Rechte behandelt werden mit der Folge, dass die Abzugsbeschränkung des § 4j auch in Bezug auf eine inländ. BS wirken kann (s. Anhang zu § 49 Anm. 7).

§ 32b (Progressionsvorbehalt) gilt auch für bestimmte Einkünfte und im Einzelnen bezeichnete Leistungen eines beschränkt Stpfl., auf den § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Anwendung findet.

§ 34a (Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne) erstreckt sich auch auf beschränkt stpfl. natürliche Personen und kommt für Einkünfte aus einer inländ. LuF iSd. Abs. 1 Nr. 1, aus Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 Nr. 2 sowie aus selbständiger Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 in Betracht. Fraglich ist allerdings, welches der Betrieb iSv. § 34a Abs. 1 Satz 2 für die Anwendung der The-saurierungsbegünstigung ist, die inländ. BS oder der Gesamtbetrieb.

§ 34d (ausländische Einkünfte) ist iVm. § 34c die Gegenregelung zu § 49 für unbeschränkt Stpfl. mit ausländ. Einkünften iSd. § 34c Abs. 1 bis 5. Beide Vorschriften ähneln sich stark. Sie ergänzen sich allerdings nicht komplementär. Es gibt nämlich Einkünfte, die weder zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 noch zu den ausländ. Einkünften iSd. § 34d gehören. Umgekehrt können Einkünfte zugleich inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 und ausländ. 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 ausländ. Staat hat; Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit, die in einem ausländ. Staat ausgeübt und im Inland verwertet wird.

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

§ 50 und § 50a (beschränkt Steuerpflichtige): Die Anwendung dieser Vorschriften betreffend Einkünfte- und Einkommensermittlung, StTarif und StAbzugsverfahren setzt beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 49 voraus, dh., diesen Vorschriften kommt keine steuerbegründende Wirkung zu (s. auch FG München v. 29.1.2018 – 7 K 52/16, EFG 2018, 738, Rz. 24, nrkr., Az. BFH I R 8/18; FG München v. 14.5.2018 – 7 K 1440/17, EFG 2018, 1184, Rz. 15, nrkr., Az. BFH I R 18/18; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 11; zum Verhältnis von § 50a Abs. 4 zu § 49 Abs. 1 Nr. 3 vgl. BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511 [512]). Nach stRspr. sind Zahlungen nicht dem Gegenstand der Einkünfteerzielung zuzuordnen, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen stehen, die sich als stl. unbeachtliche „Liebhaberei“ darstellen; dies wird bei beschränkt Stpfl. nach denselben Kriterien beurteilt wie bei unbeschränkt Stpfl. (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703).

§ 50d (Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g): Auch diese Bestimmung setzt für die in Abs. 1 bis 7 geregelten Tatbestände die Existenz beschränkter StPflcht voraus, knüpft also insoweit an eine sich aufgrund von § 49 ergebende Verwirklichung bestimmter Tatbestandsmerkmale an. Hinsichtlich der Abs. 8 bis 12 ist die Vorschrift für beschränkt Stpfl. nicht einschlägig.

3. Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze

32

Schrifttum zum Verhältnis zu §§ 2, 5 AStG: MÖSSNER, Verlustverrechnung bei Zusammentreffen von beschränkter und erweitert beschränkter Steuerpflicht, FR 1980, 277; SCHAHOFF, 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; SCHMIDT/HEINZ, Neues zur Betriebsstättenbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009 – Unstimmigkeiten und Empfehlungen, IStR 2009, 43.

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 BURMES-TER/ENDRES (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS 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 natürlichen Personen über § 49 hinaus mit allen Einkünften beschränkt stpfl. werden, soweit sie nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34d Abs. 1 darstellen (erweiterte Inlandseinkünfte, vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, *BStBl.* II 2010, 398). Zum Umfang der erweiterten beschränkten StPflcht s. Anwendungsschreiben des BMF (BMF v. 14.5.2004, *BStBl.* I 2004 Sonder-Nr. 1, 3, Rz. 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. Die erweiterte beschränkte StPflcht ist bei den gewerblichen Einkünften nur anwendbar, wenn man gewerbliche Einkünfte für möglich hält, die weder durch eine ausländ. BS noch durch eine inländ. BS oder durch einen dort tätigen stV erzielt werden (sog. „betriebsstättenlose“ gewerbliche Einkünfte). Daher wurde – als Reaktion auf BFH (BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, *BStBl.* II 2010, 398), in dem der BFH entschied, dass „betriebsstättenlose“ gewerbliche Einkünfte prinzipiell ausgeschlossen sind, weil jedes gewerbliche Unternehmen zwingend zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte iSv. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO hat – in § 2 Abs. 1 Satz 2 AStG die Fiktion einer inländ. Geschäftsleitungsbetriebsstätte eingeführt, wenn (und nur wenn) gewerbliche Einkünfte weder durch eine ausländ. BS noch durch einen ausländ. stV erzielt werden. Dies hat zur Folge, dass die „betriebsstättenlosen“ Einkünfte für Zwecke der erweiterten beschränkten StPflcht der fiktiven inländ. BS zuzuordnen sind (s. SCHMIDT/HEINZ, *IStr* 2009, 43 [46]). § 2 AStG ist gegenüber § 49 EStG die speziellere Regelung (BFH v. 3.11.1982 – I R 3/79, *BStBl.* II 1983, 259; BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, *BStBl.* II 2010, 398). 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 bis 14 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung): §§ 7 bis 14 AStG gelten nicht für beschränkt Stpfl., die an einer ausländ. Zwischengesellschaft beteiligt sind (§ 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 Rz. 7.0.3 davon aus, dass §§ 7 bis 14 AStG eine beschränkte StPfl. der ausländ. Zwischengesellschaft hinsichtlich ihrer Inlandseinkünfte und ihres Inlandsvermögens unberührt lassen. Zur möglichen Hinzurechnungsbesteuerung bei beschränkt stpfl. Zwischengesellschaften, wenn keine GewSt anfällt und die Ges. daher lediglich mit KSt belastet wird, vgl. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 7 mwN. Die aufgrund der beschränkten StPfl. erhobene Steuer wird nach § 12 AStG auf die deutschen Steuern vom Hinzurechnungsbetrag angerechnet.

InvStG: Siehe Anm. 1015.

SolZG: Beschränkt Stpfl. unterliegen nach § 2 Nr. 1 und 3 SolZG dem SolZ.

§ 12 AO (Betriebsstätte): Die BS iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a wird in § 12 AO (s. Anm. 190 ff.) definiert.

§ 13 AO (ständiger Vertreter): Der stV iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a wird in § 13 AO (s. Anm. 230 ff.) definiert.

§ 42 AO (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten): Der BFH hält § 42 AO in stRspr. bei beschränkt Stpfl. für anwendbar (vgl. BFH v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163; BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235, 237, mwN; BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978; BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924), desgleichen auch die hM (vgl. PILTZ, BB 1987, Beilage 14, 6; WASSERMAYER, DStJG 8 [1985], 49 [72]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 42 AO Rz. 19 [10/2010]; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 216 [1/2017]; 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. Spezielle Missbrauchsvorschriften in Einzelsteuergesetzen, zB § 50d Abs. 3, haben gem. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO jedoch Vorrang (vgl. auch STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 217 f. [1/2017]).

Einstweilen frei.

33–40

4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

41

Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen: Die Regelungen des § 49 sind in allen DBA- und Nicht-DBA-Fällen anzuwenden. Nach allgemeiner Ansicht (vgl. BFH v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; BFH v. 27.8.2008 – I R 81/07, BStBl. II 2009, 632; LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Einl. Rz. 68; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 6; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 69 ff.) können DBA jedoch weder eine persönliche (unbeschränkte oder beschränkte) StPfl. begründen oder verändern noch deren Umfang abgrenzen, sondern schränken eine nach innerstaatlichem Recht ggf. bestehende StPfl. lediglich ein, indem sie dem einen Vertragsstaat das Recht (aber nicht die Pflicht) zur Besteuerung belassen und es dem anderen Vertragsstaat nehmen. Es ist unerheblich, ob der erstgenannte Vertragsstaat tatsächlich von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht, außer es besteht eine Rückfallklausel oder *subject-to-tax-/switch over*-Klausel nach DBA oder innerstaatlichem Recht. Abkommensrechtliche Beschränkungen sind von Amts wegen zu beachten. Soweit Deutschland nach einem anwendbaren DBA das Besteuerungsrecht zugewiesen wird, bedarf es zur Begr. der beschränkten StPfl. daher inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 und 2. Insofern stellt § 49 die Begr. des StAnspruchs in sachlicher Hinsicht auch bei An-

wendung eines DBA dar. Dies gilt auch im Fall einer Rückfallklausel oder *switch over*-Klausel, vgl. BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394.

Einkunftsarten: Die abkommensrechtl. Einkunftsarten sind nicht deckungsgleich mit denen des §§ 13 ff. und des § 49 Abs. 1. Während das innerstaatliche Recht sieben Einkunftsarten kennt, enthält das OECD-MA 15 Einkunftsarten (Art. 6–8, 10–21) und das UN-MA nach der Einf. von Art. 12A (*fees for technical services*) in 2017 sogar 16 Einkunftsarten (vgl. auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 77). Das abkommensrechtl. BS-Prinzip kommt nach stRspr. nur für originär gewerbliche Einkünfte zur Anwendung (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754; BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, BStBl. II 2014, 751; BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760; BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764; s. auch BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 2.2.1.).

Spezialitätenvorrang: Im Verhältnis der abkommensrechtl. Einkunftsarten untereinander geht die speziellere Vorschrift regelmäßig den allgemeineren rechtsfolgenreicheren vor, es sei denn, die speziellere Vorschrift enthält einen anwendbaren rechtsfolgenreicheren Vorbehalt zu Gunsten der allgemeineren, so zB Art. 10 Abs. 4 (vgl. WASSERMEYER/DRÜEN in WASSERMEYER, DBA, Vor Art. 6 OECD-MA 2014 Rz. 21 [5/2017]).

Drittstaateneinkünfte: Die Schrankenwirkung eines anwendbaren DBA greift nicht für beschränkt stpfl. Einkünfte ein, die aus einem Drittstaat stammen. Der deutsche Steueranspruch bezüglich dieser ausländ. Einkünfte bleibt unter Beachtung von § 34c iVm. § 34d uneingeschränkt erhalten (vgl. § 34c Anm. 126).

Ansässigkeitsregelungen der DBA gelten nur für die Anwendung des jeweiligen DBA und haben deshalb keinen Einfluss auf eine persönliche (unbeschränkte oder beschränkte) StPfl. Sie sind aufgrund der eigenständigen Begriffsdefinitionen und Auslegungen der einzelnen DBA nicht deckungsgleich mit denen der unbeschränkten und beschränkten StPfl. Insbesondere kann ein unbeschränkt Stpfl. im Ausland ansässig im Sinne des anwendbaren DBA sein. Im Einzelnen s. § 1 Anm. 34.

Diskriminierungsverbot: Art. 24 OECD-MA enthält einen abkommensrechtl. Grundsatz der stl. Nichtdiskriminierung, dh. der stl. Ungleichbehandlungen zweier vergleichbarer Sachverhalte. Das abkommensrechtl. Diskriminierungsverbot führt jedoch nicht zum Bestehen einer allgemeinen Drittwirkung von DBA im Sinne eines abkommensrechtl. Meistbegünstigungsgebots (vgl. BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649; BFH v. 19.11.2003 – I R 22/02, BStBl. II 2004, 560).

Vorrang der Doppelbesteuerungsabkommen: Ein DBA ist ein völkerrechtl. Vertrag, der dem innerstaatlichen StRecht vorgeht (§ 2 Abs. 1 AO). Das BVerfG hat klargestellt, dass die in innerstaatlichem Recht angeordneten Steueransprüche, die nach dem Willen des Gesetzgebers nicht durch DBA beschränkt werden sollen (sog. *treaty overrides*), trotz des darin liegenden Völkerrechtsbruchs innerstaatlich zulässig sind (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1; zu Einzelheiten s. Einf. ESt. Anm. 1050 f.). 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).

VI. Ermittlung inländischer Einkünfte

1. Grundsätze zur Ermittlung inländischer Einkünfte

50

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). 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 (s. Anm. 465), keine Regelungen zur Ermittlung der beschränkt stpfl. Einkünfte. Daher sind die inländ. Einkünfte iSd. beschränkten StPfl. 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 Regelungen (§§ 4 ff., 8 ff.) zu ermitteln.

Für beschränkt stpfl. Land- und Forstwirte s. Anm. 138; beschränkt stpfl. Gewerbetreibende s. Anm. 240 ff., 465, 475, 485 und 633; beschränkt stpfl. Selbständige s. Anm. 696; beschränkt stpfl. ArbN s. Anm. 795; beschränkt stpfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen s. Anm. 865; beschränkt stpfl. Einkünfte aus VuV s. Anm. 961; beschränkt stpfl. sonstige Einkünfte s. Anm. 1004, 1021, 1129.

Nach § 50 Abs. 1 Satz 1 sind BA und WK grds. abziehbar, soweit sie nach dem Veranlassungsprinzip 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, bedarf es keiner Einkünftermittlung, da sich die Abzugsteuer regelmäßig nach den Einnahmen bemisst (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 besteuereungsrelevanten 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, Rz. 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, darf 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; BFH 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, Rz. 2.8.1 Abs. 2).

Einstweilen frei.

51–52

2. Vorbereitende und nachträgliche Einkünfte

53

Schriftum: HALFAR, Betriebsstättenbesteuerung, IWB 1993, F. 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; WASSERMEYER, Das Be-

steuerungsrecht für nachträgliche Einkünfte im internationalen Steuerrecht, IStR 2010, 461; WASSERMAYER, Nachträgliche „ausländische“ Einkünfte, IStR 2011, 361; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Köln, 2. Aufl. 2017.

Nachträgliche Einnahmen: Auch bei beschränkter StPflcht gilt § 24 Nr. 2, dh., nachträgliche Einnahmen aus ehemaligen im Inland ausgeübten Tätigkeiten oder der ehemaligen Überlassung vorhandenen Vermögens zur Nutzung im Inland, zB nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, führen ebenfalls zu inländ. Einkünften bei hinreichendem Inlandsbezug (vgl. BFH v. 20.5.2015 – I R 75/14, BFH/NV 2015, 1687, zu nachträglichen Erträgen aus der Auflösung einer Rückstellung, die während der Zeit des Bestehens einer ausländ. BS für deren Tätigkeiten gebildet worden war). Dies ergibt sich aus dem das StRecht durchziehenden Veranlassungsprinzip 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, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.97; KUMPF/ROTH, DB 2000, 787; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 4147 f. [6/2007]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 107; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 15; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 465 f. [1/2017]; aA WASSERMAYER, IStR 2011, 361, der im Wesentlichen darauf abhebt, dass Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nach seinem Wortlaut gegenwartsbezogen ist; ferner s. Anm. 341).

Vorweg oder nachträglich entstandene Aufwendungen sind zu berücksichtigen, wenn und soweit die vorweggenommenen (zB Gründungsaufwand; FG München v. 27.7.2007 – 8 K 3952/05, EFG 2007, 1677) oder nachträglichen WK und BA (zB Abwicklungskosten; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019) nach dem Veranlassungsprinzip in wirtschaftlichem Zusammenhang mit künftigen inländ. Einkünften bzw. früheren inländ. Einkünften stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1; s. im Einzelnen § 50 Anm. 38; vgl. auch BFH v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756; LÜDICKE, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25 [28]; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 447 ff. [1/2017]).

Die Rspr. (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 Entsch. uE nicht auf die ESt übertragbar.

Vergebliche vorweggenommene Aufwendungen: Entstehen Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit zukünftigen inländ. Einkünften, ohne dass diese Einkünfte tatsächlich erzielt werden, können vergebliche BA/WK uE nicht als negative inländ. Einkünfte berücksichtigt werden, da der Tatbestand, an den Abs. 1 die Besteuerung knüpft (Existenz einer BS), gerade nicht verwirklicht wurde (vgl. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 68 [3/2018]; LÜDICKE, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25 [28]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.151; WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 7.7 f.; aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 107a [mit Bezug auf BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566, und BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703]; s. auch STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 458 [1/2017], allerdings betr. Aufwendungen im Zusammenhang mit der gescheiterten Errichtung einer ausländ. BS durch einen unbeschränkt Stpfl.). Das Veranlassungsprinzip habe nach dieser Rspr., die gleichermaßen auch im Rahmen der beschränkten StPflcht in einer sog. Inbound-Situation maßgeblich ist (so ausdrücklich BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703), Vorrang, ohne dass es darauf ankommen soll, ob der objektive Bezugspunkt in tatsächlicher Hinsicht realisiert wurde oder nicht.

Demnach sei der Umstand maßgeblich, dass Aufwendungen (zB Gründungsaufwand der gescheiterten Errichtung einer inländ. BS) „angefallen sind, um diesen Objektbezug herzustellen“, sodass „schon die zielgerichtete Mittelverwendung ... einen jedenfalls vorrangigen Veranlassungszusammenhang zur Betriebsstätte“ begründen kann (BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703) und damit vergebliche vorweggenommene Aufwendungen als negative inländ. Einkünfte berücksichtigt werden können. Hierfür reicht die bloße Absicht der Tätigkeitsaufnahme im Inland jedoch nicht; vielmehr muss die betreffende Tätigkeit zumindest konkret ins Auge gefasst worden sein (BFH v. 27.4.2005 – I R 112/04, BFH/NV 2005, 1756).

Verlustabzug: Ein etwaiger Verlust kann nach § 10d abgezogen werden, wenn dieser mit inländ. Einkünften wirtschaftlich in Zusammenhang steht, zB bei Gründungsaufwendungen einer BS.

Wechsel der Steuerpflicht: Siehe § 50 Anm. 38.

Einstweilen frei.

54–59

VII. Verfahrensfragen zu § 49

60

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. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 19 AO Rz. 8 (10/2014). Entsprechendes gilt nach § 20 Abs. 3, 4 AO für beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Mitwirkungspflichten: Beschränkt Stpfl. unterliegen umfassenden Mitwirkungspflichten.

► *Anzeigespflicht nach § 138 Abs. 1 AO* besteht bei Eröffnung, Verlegung oder Aufgabe eines Betriebs oder einer BS oder einer freiberuflichen Tätigkeit innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis (§ 138 Abs. 4 AO). Die Bestellung eines stV ist hingegen nicht anzuzeigen. Diese Pflicht besteht auch für beschränkt Stpfl. Adressat der Anzeige ist für Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende regelmäßig 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. Die Buchführungspflicht entfällt, wenn Deutschland nach einem anwendbaren DBA kein Besteuerungsrecht zusteht (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238, Rz. 13). Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb s. Anm. 172. Derivative stl. Buchführungspflichten können sich nach § 140 AO iVm. anderen Gesetzen ergeben. 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). Zur Führung einer Hilfs- und Nebenrechnung für inländ. BS s. Anm. 172. Weitere Aufzeichnungspflichten sowie Aufbewahrungs- und Ordnungsvorschriften ergeben sich aus §§ 143–147 AO. Der Grundsatz, dass Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen gem.

§ 146 Abs. 2 Satz 1 AO im Inland zu führen und aufzubewahren sind, gilt auch für beschränkt stpfl. Gewerbetreibende. Der Stpfl. darf zwar im Einvernehmen mit den Finanzbehörden seine elektronische Buchführung ins Ausland verlagern (§ 146 Abs. 2a Satz 2 AO); die Originalbelege bzw. Bild- und Datenträger sind jedoch regelmäßig im Inland aufzubewahren.

► *Steuererklärungspflichten:* 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). Da ein DBA die Anwendung des Verfahrensrechts nicht auszuschließen vermag (s. BFH v. 29.1.2003 – I R 10/02, BStBl. II 2003, 687), sind beschränkt Stpfl. zur Abgabe von StErklärungen selbst dann verpflichtet, wenn Deutschland kein Besteuerungsrecht zugewiesen wird (zB mangels Existenz einer inländ. BS iSd. Art. 5 OECD-MA). In diesem Fall besteht keine Notwendigkeit zur Einkünfteermittlung, denn die zu erklärenden Einkünfte betragen null, weil dem Inland kein Besteuerungsrecht eingeräumt wird. Es ergeht eine Steuerfestsetzung von null, sodass die Festsetzung eines Verspätungszuschlags iSd. § 152 AO unzulässig wäre (vgl. BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144 mwN).

► *Aufbewahrungspflichten:* Der Verlustabzug nach § 10d setzte bei beschränkter StPfl. 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).

► *Erhöhte Mitwirkungspflichten:* Der beschränkt Stpfl. ist trotz der Beweispflicht der FinVerw. nach §§ 90 Abs. 1, 2 und 200 AO zur erhöhten Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung und Beschaffung erforderlicher Beweismittel bei Vorgängen mit Auslandsbezug verpflichtet. Verletzt er seine Mitwirkungspflichten, gehen die Folgen der Nichterweislichkeit zu seinen Lasten und es kommt zu einer Umkehr der Beweislast.

► *Pflichten zur Aufstellung von Hilfs- und Nebenrechnungen nach § 3 BsGaV:* Beschränkt Stpfl. sind nach § 3 BsGaV verpflichtet, für eine inländ. BS zum Beginn eines Wj. eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen, während des Wj. laufend fortzuschreiben und zum Ende des Wj. abzuschließen (zu Einzelheiten s. Anhang zu § 49 Anm. 32 ff.).

► *Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO iVm. der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV v. 28.10.2003, BStBl. I 2003, 739, zuletzt geändert durch UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912) bestehen bei Vorgängen mit Auslandsbezug zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG zur Fremdüblichkeit der angesetzten Verrechnungspreise. Diese Pflichten gelten auch für beschränkt. Stpfl. in Bezug auf die Einkünfteermittlung bzw. -aufteilung inländ. BS und stV iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Werden diese Pflichten verletzt, stehen der FinBeh. die Sanktionsbefugnisse des § 162 Abs. 3 AO (zur Schätzung der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171) und des § 162 Abs. 4 AO zu (s. ausführl. SÖHN in HHSp., § 90 AO Rz. 188 ff. [11/2012]).*

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: EU-/EWR-Staatsangehörige können bei Vorliegen der in § 1a genannten Voraussetzungen für die auf inländ. Einkünfte begrenzte unbeschränkte StPfl. optieren und dadurch Familienvergunstigungen in Anspruch nehmen (s. § 1a Anm. 25 ff.).

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht: Das Jahressteuerprinzip nach § 2 Abs. 7 Satz 1 gilt auch für beschränkt stpfl. Einkünfte. Die innerhalb eines VZ während der beschränkten EStPflcht erzielten inländ. Einkünfte sind mit den während der unbeschränkten EStPflcht 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 StPflcht 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 ProgrVorb. beim Wechsel der StPflcht s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302. Bis zum VZ 1995 waren bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter StPflcht sowie umgekehrt zwei Veranlagungen durchzuführen.

Widerstreitende Festsetzung in- und ausländischer Steuern: Werden im Rahmen der beschränkten StPflcht Einkünfte erklärt und vom FA durch bestandskräftigen StBescheid festgesetzt, die tatsächlich nicht der inländ. Besteuerung unterliegen und im DBA-Fall im Ansässigkeitsstaat des Stpfl. erklärt und besteuert wurden, kann darin nach BFH (BFH v. 9.5.2012 – I R 73/10, BStBl. II 2013, 566) eine widerstreitende StFestsetzung iSd. § 174 Abs. 1 AO liegen.

Einstweilen frei.

61–99

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

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

1. Inländische Einkünfte

100

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 verwendet den Begriff „Inland“ in § 1 Abs. 1 Satz 1, enthält aber keine Definition des Inlandsbegriffs. Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen (vgl. BFH v. 3.3.1978 – VI R 195/75, BStBl. II 1979, 372; BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614; § 1 Anm. 57). Es sind somit die hoheitlichen Grenzen maßgebend, nicht die Zollgrenzen. Der Begriff „inländisch“ dient als Oberbegriff für die bei den einzelnen Einkunftsgruppen notwendigen inländ. Anknüpfungsmerkmale. Zur Systematisierung dieser Anknüpfungsmerkmale vgl. KOBLENZER, BB 1996, 933 (935).

Einstweilen frei.

101–108

109 **2. Einkünfte im Sinne der 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 (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO), 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, da sich die Wirkung der unbeschränkten StPfl. nach § 1 Abs. 3 auf deren „inländische Einkünfte im Sinne von § 49“ beschränkt (§ 1 Abs. 3 Satz 1). Dagegen bezieht sich die erweiterte beschränkte StPfl. des § 2 AStG nicht auf die Definition der inländ. Einkünfte in Abs. 1, sondern schafft eine eigene Bemessungsgrundlage, nämlich alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 abzgl. der ausländ. Einkünfte iSd. § 34c Abs. 1 (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG).

110 Einstweilen frei.

111 **3. Abschließende Aufzählung**

Die Aufzählung in Abs. 1 ist abschließend (s. auch Anm. 5), wird durch den Gesetzgeber jedoch fortwährend erweitert. Nur die in Abs. 1 Nr. 1–10 aufgezählten Einkünfte können inländ. im Sinne der beschränkten EStPfl. sein. Andere Einkünfte mit Inlandsbezug lösen keine beschränkte StPfl. aus.

112–119 Einstweilen frei.

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; HOLTHAUS, Grenzüberschreitende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Anwendung von DBA, § 2a EStG und die Frage nach dem Progressionsvorbehalt, IStR 2014, 766.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1

120 **a) Grundinformation**

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

121 **aa) Stellung innerhalb des § 49**

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

bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

122

In den meisten DBA sind die Einkünfte aus LuF nicht gesondert geregelt; nach dem OECD-MA sind die Einkünfte aus LuF in Art. 6 Abs. 1 enthalten. Land- und Forstwirtschaft zeichnet sich grds. durch ihren Bodenbezug aus. Es gelten damit 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; zum DBA-Spanien: BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, DStRE 2012, 743; s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 10). Danach hat idR der Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht.

Land- und forstw. Nebenbetriebe fallen dagegen im Regelfall nicht unter Art. 6, 13 OECD-MA, sondern grds. unter Art. 7 OECD-MA (REIMER in VOGEL/LEHNER, 6. Aufl. 2015, Art. 6 OECD-MA Rz. 41). Nur soweit eine Nutzung des Bodens im Vordergrund steht, ist Art. 6 anwendbar (REIMER in VOGEL/LEHNER, 6. Aufl. 2015, Art. 6 OECD-MA Rz. 35), sonst ist Art. 7 „Unternehmensgewinne“ anzuwenden.

c) Verfahrensfragen

123

Die Besteuerung erfolgt im Wege der Veranlagung. Verluste sind im Rahmen von § 50 Abs. 1 Satz 3, § 10d zu berücksichtigen.

§ 34c Abs. 1–3 ist dagegen nur anzuwenden, wenn auch ein inländ. Betrieb vorliegt (§ 50 Abs. 3). Der BFH (BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875) hat entschieden, dass auch bewirtschaftete Grundstücksflächen eine BS iSv. § 12 AO darstellen können. Damit sind die Voraussetzungen für die Anrechnung oder den Abzug ausländ. Steuern grds. (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) erfüllt (vgl. § 50 Anm. 410).

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

Einstweilen frei.

124–129

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1**a) Land- und Forstwirtschaft**

130

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. Hinsichtlich der Einkünfte aus sonstiger land- und forstw. Nutzung, bspw. Imkerei, Binnenfischerei und Wanderschäferei, ist zu beachten, dass diese uU nach den DBA einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind, da hier der Bodenbezug nicht im Vordergrund steht (REIMER in VOGEL/LEHNER, 6. Aufl. 2015, Art. 6 OECD-MA Rz. 38 und 39). Zur zT recht schwierigen Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 13 Anm. 15 ff. Zur isolierenden Betrachtungsweise s. Anm. 1245.

Einzelfälle: Die Ausbildung von Pferden zu Renn- und Turnierpferden kann LuF darstellen, wenn der Betrieb für die Tiere eine ausreichende Futtergrundlage bietet (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 forstw. Betriebs ausgeführt wird (BFH v. 13.7.1978 – IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100).

Einstweilen frei.

131–132

b) Im Inland betrieben133 **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 Rz. C 5 [3/2007]).

Betrieb: Der BFH (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 forstw. Betriebs oder einen selbständigen inländ. Betrieb versteht, offengelassen. Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, dass ein im Inland selbständiger Betrieb im Sinne einer Organisationseinheit nicht erforderlich ist (HIDIEN in KSM, § 49 Rz. C 17 [3/2007]). 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 8; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 18; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. C 13 [3/2007]; HILLER in LADEMANN, § 49 Rz. 685 [1/2017]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 74 [3/2018]). 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 Rz. C 13 [3/2007]).

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

Verpächter: Bis zur Betriebsaufgabe ist auch der Verpächter Betreiber der LuF (Anm. 1245; § 13 Anm. 84; HILLER in LADEMANN, § 49 Rz. 685 [1/2017]; STRUNK in KORN, § 49 Rz. 36 [8/2015]). 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; BFH v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521.

134 **bb) Inlandsbezug**

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 StPfl. 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 Rz. C 21 [3/2007]; STRUNK in KORN, § 49 Rz. 36 [8/2015]).

Die Vorschrift stellt damit auf das Belegenheitsprinzip ab und nicht wie Nr. 2 Buchst. a auf das BS-Prinzip (HIDIEN in KSM, § 49 Rz. C 20 [3/2007]; VIEBROCK in LBP, § 49 Rz. 32 [10/2015]). 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 forstw. Betrieb unterhalten wird. In diesem Fall unterliegt nur der inländ. Teil des (ausländ.) land- und forstw. Betriebs der inländ. Besteuerung. Ei-

ne BS ist nach Nr. 1 nicht erforderlich, sodass auch Traktatländereien besteuert werden können (HOLTTHAUS, IStR 2014, 766 [768]). Für den Outbound-Fall hat der BFH allerdings entschieden, dass auch Traktatländereien eine BS iSd. § 12 AO sein können (BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875).

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 Einkünfteermittlung für LuF handelt (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260; ebenso GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 8; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. C 28 [3/2007]; VIEBROCK in LBP, § 49 Rz. 34 [10/2015]; STRUNK in KORN, § 49 Rz. 37 [8/2015]; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 61 [8/2018]; FETZER in BeckOK, § 49 Rz. 163 [9/2018]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 79 [3/2018]). 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; HILLER in LADEMANN, § 49 Rz. 689 [1/2017]; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 61 [8/2018]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 79 [3/2018]).

Bei grenzüberschreitenden Betrieben ist der Gewinn nur für den inländ. Betriebsteil zu ermitteln (FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 62 [8/2018]). Dies gilt sowohl im Falle der laufenden Einkünfte aus LuF als auch der Veräußerung oder Aufgabe. 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 Rz. 42; aA BMF v. 30.11.2001 – IV B 6 - S 1301 Ndl - 70/01; OFD NRW v. 27.8.2014 Kurzinfo ESt Nr. 33/2014 hinsichtlich des DBA-Niederlande, wonach bei Traktatländereien grds. eine Aufteilung im Verhältnis der niederländischen zu den deutschen Flächen erfolgt; dabei kann der Hofstelle vorab ein Anteil bis zu 50 % des Gesamtgewinns zugerechnet werden). Obwohl nach nationalem Recht Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen der LuF als solche erfasst (§ 20 Abs. 8) und mangels eigener Einkünfteermittlungsvorschriften im Rahmen der beschränkten StPflcht grds. von Nr. 1 umfasst werden, dürfte das Besteuerungsrecht idR durch die DBA eingeschränkt sein, da sie regelmäßig nicht unter die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nach DBA fallen dürften (FG Nürnberg v. 17.12.1980 – V 55/77, BeckRS 1980, 03726; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 77 [3/2018]; aA STRUNK in KORN, § 49 Rz. 38 [8/2015], der für DBA-Zwecke die Barmittel und Wertpapiere unter das Zubehör unbeweglichen Vermögens fassen will). Für Zwecke der DBA kommt es maßgeblich auf den Zusammenhang der Einkünfte mit dem Grund und Boden an. Einkünfte aus Bankguthaben und Wertpapieren der inländ. LuF sind damit nicht in die Gewinnermittlung einzubeziehen bzw. außerbilanziell hinzuzurechnen.

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 Rz. C 31 [3/2007]).
- ▶ *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).
- ▶ *Der besondere Steuersatz für Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen gem. § 34b* ist ebenfalls 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 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) mittlerweile sechs weitere Tatbestände (Abs. 1 Nr. 2 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. Die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 2 ist abschließend (s. Anm. 5 und 111).

Verhältnis der Regelungen in Abs. 1 Nr. 2 zueinander: Einkünfte nach Buchst. a (BS und stV) gehen den Einkünften nach den übrigen Buchstaben der Nr. 2 vor (vgl. BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704, Rz. 18). 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 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b), Anm. 473 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c) und Anm. 505 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d), Anm. 562 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e), Anm. 616 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) und Anm. 637a (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g). Bedeutung hat diese Rangfolge ua. für die nicht abgeltende Wirkung des StAbzugs nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (§ 50 Anm. 221) sowie die Anrechnung von ausländ. Abzugsteuern nach § 50 Abs. 3 bei BS-Einkünften (§ 50 Anm. 410). Ferner hängt von der vorrangigen Zuordnung der unter Buchst. b bis g genannten Einkünfte zu den BS-Einkünften iSv. Buchst. a auch der Umfang der gewstl. Belastung ab, da das Erfüllen der Voraussetzungen der Buchst. b bis g für sich genommen nicht zum Vorliegen einer BS iSd. § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG führt (FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2014 – 12 K 12320/12, EFG 2015, 308, Rz. 22, rkr.).

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.

Einstweilen frei.

141–143

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, sodass sich zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht hinsichtlich des Begriffs der gewerblichen Einkünfte keine Abweichungen ergeben. Der Verweis bezieht sich auf alle dort angeführten Einzelatbestände und 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 3) die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit vorliegen.

Heranziehung in- und ausländischer Merkmale: Für die Bestimmung, ob gewerbliche Einkünfte vorliegen, sind alle Merkmale einer Tätigkeit heranzuziehen. Dies gilt 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 3 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 (u.a.) § 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

160 c) **Fiktionen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 3**

Teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1): Danach gilt die mit Einkünfterzielungsabsicht 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.

Gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2): Danach gilt als Gewerbebetrieb die mit Einkünfterzielungsabsicht 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 (BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFH/NV 2018, 684). Dies gilt auch für ausländ. PersGes., da der Gesetzeswortlaut nicht zwischen in- 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 (BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFH/NV 2018, 684; s. im Einzelnen § 15 Anm. 1437).

Keine gewerbliche Qualifizierung nach § 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 gilt nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung nicht für beschränkt kstpfl. KapGes. (vgl. § 8 KStG Anm. 66 f.), sodass solche Gesellschaften alle Arten von Einkünften erzielen können, soweit keine besondere gesetzliche Regelung besteht, wie zB in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3 (s. BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513).

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 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 StPflicht 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 StPflicht 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 entweder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat (Doppelbuchst. aa) oder 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) oder deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung (un-)mittelbar zu mehr als 50 % auf inländ. unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren (Doppelbuchst. cc); 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: (Auswahl): 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, F. 3 Deutschland Gr. 1, 1393; SEITZ, Steuerliche Gewinnermittlung von Zweigniederlassungen EG-ausländischer Versicherungsunternehmen, RIW 1994, 964; JANN, Können Betriebsstätten die Vergünstigungen der DBA aufgrund der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 52 EGV erlangen?, IWB 1997, F. 11 Gr. 2, 279; GÖTTSCHE/STANGL, Der Betriebsstättenerlass 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 Betriebsstättenerlass, IStR 2000, 33; PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln, 2001; BUCIEK, Aktuelle Entwicklungen zur Betriebsstättenbesteuerung, DStZ 2003, 139; 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; GALLINGER, Solaranlagen und Windkraftanlagen im OECD-Musterabkommen, IWB 2008, F. 10 Gr. 2, 2033; LÜHN, Gefahr der Begründung einer inländischen Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Lohnveredelung, IWB 2008, F. 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; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, München, 3. Aufl. 2017; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Köln, 2. Aufl. 2017.

Siehe auch das Schrifttum bei Anm. 190 (zur Betriebsstätte), Anm. 210 (zum Betriebsstättenbegriff bei Bauausführungen und Montagen), Anm. 230 (zum stV) und Anm. 237 (zu Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte).

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

a) Betriebsstättenprinzip

Grundtatbestände: Die Vorschrift enthält zwei unterschiedliche Tatbestände, nämlich die BS als sachlichen Anknüpfungspunkt einerseits und den 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: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind – 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 ausländ. Person im Rahmen ihres Gewerbebetriebs im Inland außerhalb einer BS und eines stV tätig werden kann, ohne dass diese Einkünfte unter Nr. 2 Buchst. a fallen, sie somit also nicht stbar sind, sofern keine andere Vorschrift des § 49 greift.

Mittelbare Folgen des Vorliegens inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a: – keine Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a iVm. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (s. § 50 Anm. 200 ff.) und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG (s. § 23 KStG Anm. 23 f.);

170

- inländ. BS als OT gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG unter der Voraussetzung, dass die Beteiligung an der OG der inländ. BS des OT (zB PersGes.) zuzuordnen ist;
- Berücksichtigung ausländ. Steuern (§ 50 Abs. 3); s. § 50 Anm. 400 ff.;
- internationales Schachtelprivileg unter den Voraussetzungen von § 8b KStG und die indirekte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 7 KStG ab VZ 1994 bis zur letztmaligen Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Die deutschen DBA können weder eine persönliche (unbeschränkte oder beschränkte) StPflcht begründen noch deren Umfang abgrenzen, sondern schränken eine nach innerstaatlichem Recht bestehende StPflcht lediglich ein, indem sie dem einen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen (abkommensrechtl. Schrankenwirkung; s. Anm. 41). Das Besteuerungsrecht verbleibt bei gewerblichen Einkünften beim Betriebsstätten- bzw. beim Vertreter-Staat (sog. Betriebsstättenprinzip; Art. 7 Abs. 2 OECD-MA). Die Begriffe der BS und des stV, die für das Bestehen einer beschränkten Stpfl. iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a erforderlich sind, sind jedoch nur nach innerstaatlichem Recht (§ 12 AO bzw. § 13 AO) und nicht nach einem anwendbaren DBA zu bestimmen (vgl. BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049; BFH v. 20.7.2016 – I R 50/15, BStBl. II 2017, 230; FG Münster v. 17.6.2016 – 9 K 593/13, EFG 2016, 1919, rkr.; AEAO Nr. 4 zu § 12 AO), dh., der innerstaatliche BS-/stV-Begriff wird nicht durch den jeweiligen abkommensrechtl. Begriff verdrängt. Trotzdem ergeben sich regelmäßig Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts aus dem in den DBA insgesamt engeren BS-Begriff (Art. 5 Abs. 1–4 OECD-MA) und Vertreter-Begriff (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA).

▶ *Betriebsstättenbegriff:* Eine abkommensrechtl. BS kann nur durch die Ausübung von Haupttätigkeiten begründet werden (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA; übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46), wohingegen die Ausübung von Hilfs- und vorbereitenden Tätigkeiten für die Annahme einer BS iSd. § 12 AO hinreichend sind (s. Anm. 190). In Bezug auf Bauausführungen und Montagen gelten häufig engere zeitliche Grenzen für den abkommensrechtl. BS-Begriff, als es für die BS iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO der Fall ist (s. Anm. 210 ff.).

▶ *Vertreterbegriff:* Der Begriff der abkommensrechtl. Vertreter-BS ist deutlich enger als der des stV iSd. § 13 AO (s. Anm. 230). Denn es können nur (persönlich) abhängige, nicht jedoch unabhängige Vertreter eine abkommensrechtl. BS für den Geschäftsherrn begründen (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA [2014]; übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46), wohingegen unabhängige Vertreter auch als stV iSd. § 13 AO gelten können. Außerdem verlangt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (2014) – im Gegensatz zu § 13 AO – eine Abschlussvollmacht und deren gewöhnliche Ausübung.

▶ *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. 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 fehlten, seit dem VZ 2006 nur partiell vorhanden waren und erst ab dem VZ 2013 bzw. dem VZ 2015 mit der BsGaV existieren; s. im Einzelnen Anm. 240 ff.

▶ *Diskriminierungsverbot:* Nach dem Diskriminierungsverbot iSd. Art. 24 Abs. 3 OECD-MA (übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA,

IStR-Beihefter 2013, 46) darf eine BS, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat unterhält, im Belegenheitsstaat nicht ungünstiger besteuert werden als ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats, das eine vergleichbare Tätigkeit wahrnimmt. Die Annahme beschränkt stpfl. gewerbliche 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. Die geforderte Gleichbehandlung bezieht sich auf betriebliche Besteuerungsmerkmale, zB Vorschriften zur Bestimmung der stl. Bemessungsgrundlage (vgl. BFH v. 13.1.1970 – I 32/65, BStBl. II 1970, 790; BFH v. 13.10.1973 – I R 38/70, BStBl. II 1974, 255). Maßgebend ist die Gesamtsteuerbelastung, sodass die Steuerbelastung der BS insgesamt nicht höher ausfallen darf als die Besteuerung von inländ. Unternehmen mit derselben Tätigkeit (vgl. BFH v. 22.4.1998 – I R 54/96, FR 1998, 899; BFH v. 10.3.2005 – II R 51/03, BFH/NV 2005, 1500). Das BS-Diskriminierungsverbot führt nicht zum Bestehen einer allgemeinen Drittwirkung von abkommensrechtl. BS-Regelungen im Sinne eines abkommensrechtl. Meistbegünstigungsgebots (vgl. BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649; BFH v. 19.11.2003 – I R 22/02, BStBl. II 2004, 560).

Verhältnis zum Europarecht: Die Heranziehung von Steuerausländern mit inländ. BS oder stV zur beschränkten StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a stellt keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar (zur generellen Europarechtskonformität des § 49 s. Anm. 11). 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 F. 11 Gr. 2, 279.

Einstweilen frei.

171

b) Verfahrensfragen

172

Anzeigepflicht: Die Eröffnung, Verlegung und Aufgabe einer inländ. BS unterliegt der Anzeigepflicht nach § 138 AO. Diese Anzeigepflicht gilt jedoch nicht bei einem inländ. stV.

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. 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: Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind im Inland zu führen und aufzubewahren, sofern sich eine Buchführungspflicht auf eine inländ. BS eines beschränkt Stpfl. erstreckt (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.3.2). Die Erleichterung des § 146 Abs. 2 Satz 2 AO gilt auch dann nicht, wenn der beschränkt Stpfl. nach dem Recht seines Ansässigkeitsstaats verpflichtet ist, Bücher und Aufzeichnungen zu führen und dieser Verpflichtung auch nachkommt. Dagegen haben die FinBeh. gem. § 148 AO die Möglichkeit, für bestimmte Fälle Erleichterungen (rückwirkend) zu bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999,

1076, Rz. 1.1.3.2). Nach § 5b sind auch beschränkt Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 ermitteln, verpflichtet, den Inhalt der Bilanz sowie der GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (sog. E-Bilanz). Die Übermittlung der E-Bilanz ist beschränkt auf die Bilanz und GuV der inländ. BS als unselbständiger Teil des Unternehmens (vgl. BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Rz. 4).

► *Derivative Pflicht* bei einer inländ. Zweigniederlassung ergibt sich aus § 140 AO iVm. § 13d HGB (ebenso [abgeleitet aus § 238 HGB] SEITZ, RIW 1994, 964, mwN). Nach Meinung des BFH und der FinVerw. kann eine inländ. stl. Buchführungspflicht aufgrund einer Buchführungspflicht des beschränkt Stpfl. nach ausländ. Rechtsnormen bestehen, § 140 AO (vgl. BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, DStR 2019, 876 mwN; BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530; AEAO Nr. 3 zu § 140 Satz 4 AO; s. auch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7 [10/2015]; aA noch BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; FG Hessen v. 29.10.2010 – 11 V 252/10, IStR 2011, 116, rkr.; ferner § 5 Anm. 29; GÖRKE in HHSP., § 140 AO Rz. 11 [9/2008]; DUMKE in SCHWARZ/PAHLKE, § 140 AO Rz. 2 [9/2017]; MÄRTENS in GOSCH/HOYER, § 140 AO Rz. 10 [3/2009]; offengelassen von BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238; BFH v. 25.6.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141; FG Berlin-Brandenb. v. 13.9.2017 – 7 K 7270/14, EFG 2017, 1897, Az. BFH I R 70/17).

► *Originäre Pflicht* ergibt sich nach § 141 AO bei Überschreitung der dort genannten Grenzen, zB im Kj. erzielte Umsätze von mehr als 600 000 € oder im Wj. erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb von mehr als 60 000 € (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rz. 6 [10/2015]). 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).

► *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, Rz. 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). Außerdem entfällt die Buchführungspflicht, wenn Deutschland nach einem anwendbaren DBA kein Besteuerungsrecht hat, zB mangels Existenz einer inländ. BS iSd. Art. 5 OECD-MA oder bei BS-Gewinnen von null (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238, Rz. 13).

Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3: Besteht keine Buchführungspflicht nach § 140 ff. AO, weil bspw. keine inländ. Zweigniederlassung besteht, steht es dem beschränkt Stpfl. frei (Wahlrecht), seine inländ. Einkünfte gem. § 4 Abs. 3 als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln. Dies setzt voraus, dass der beschränkt Stpfl. nicht aufgrund inländ. gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und auch keine Bücher führt und keine Abschlüsse macht (s. § 4 Anm. 544 f.). Aus der inländ. stl. Buchführungspflicht nach § 140 AO lediglich aufgrund einer Buchführungspflicht beschränkt Stpfl. nach ausländ. Rechtsnormen folgt jedoch nicht, dass eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ausgeschlossen ist. Diese Art der Ge-

winnermittlung scheidet bei Bestehen einer Buchführungspflicht nach ausländ. Rechtsnormen erst dann aus, wenn den ausländ. Büchern die für den BV-Vergleich erforderlichen WG nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entnommen werden können, was jedoch die Ausnahme sein dürfte (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7a [10/2015]).

Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen: Beschränkt Stpfl. sind zur Abgabe von StErklärungen verpflichtet (s. Anm. 60, s. auch 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]). Dies gilt selbst dann, wenn Deutschland nach einem anwendbaren DBA kein Besteuerungsrecht zugewiesen wird, zB mangels Existenz einer inländ. BS iSd. Art. 5 OECD-MA oder bei bestimmten selbständigen Unternehmen als Vertreter (s. Anm. 330). In diesem Fall besteht keine Notwendigkeit zur Einkünfteermittlung, denn die zu erklärenden Einkünfte betragen null. Es ergeht eine Steuerfestsetzung von null und die Festsetzung eines Verspätungszuschlags iSd. § 152 AO wäre unzulässig (vgl. BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144 mwN).

Hilfs- und Nebenrechnung: Zur Ermittlung der BS-Einkünfte sieht § 3 BsGaV die Pflicht zur Führung einer Hilfs- und Nebenrechnung für die inländ. BS unter Berücksichtigung der stl. Gewinnermittlungsregeln vor (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 32 ff.). Die Hilfs- und Nebenrechnung muss spätestens zum Zeitpunkt der tatsächlichen Abgabe der StErklärung erstellt sein. Sie ist nicht mit der StErklärung einzureichen, sondern wird regelmäßig im Rahmen der Außenprüfung durch die FinBeh. angefordert (§ 3 Abs. 1 Satz 3 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 32). Die Pflicht zur Führung einer Hilfs- und Nebenrechnung entfällt uE, wenn Deutschland nach einem anwendbaren DBA kein Besteuerungsrecht zugewiesen wird, zB mangels Existenz einer inländ. BS iSd. Art. 5 OECD-MA (s. auch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 57).

Verrechnungspreisdokumentation: Bei Vorgängen mit Auslandsbezug zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG bestehen nach § 90 Abs. 3 AO iVm. der GAufzV v. 28.10.2003 (BStBl. I 2003, 739, zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809) für Wj., die nach dem 21.12.2002 beginnen, bzw. der neu gefassten GAufzV v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2367) für Wj., die nach dem 31.12.2016 beginnen, bestimmte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten zur Fremdüblichkeit der angesetzten Verrechnungspreise. Diese Pflichten gelten auch für die Einkünfteermittlung bzw. -aufteilung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle von inländ. BS und stV beschränkt Stpfl.

Weitere Pflichten: Aufzeichnung von Wareneingang (§ 143 AO) und Warenausgang (§ 144 AO) auch für den Warenaustausch mit einer inländ. BS eines beschränkt Stpfl. (vgl. BUSCH in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 13.39); Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO); Anzeigepflicht in Bezug auf den länderbezogenen Bericht (§ 138a Abs. 5 Satz 4 AO).

Einstweilen frei.

173–180

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

181 a) Unterhalten im Inland

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

Ebenso HALFAR, IWB 1993, F. 3 Deutschland Gr. 1, 1393, 1409; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.151; REIMER in BLÜMICH, § 50 Rz. 40 (8/2018); STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33 (38); WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 7.4 ff.; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 4117 (6/2007); LOOKS in LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl. 2017, Rz. 1071.

Die aA von GOSCH (in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 107a) und VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.1; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 67) bezieht sich auf die Rspr. (vgl. BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566; BFH v. 17.12.1998 – I B 80/98, BStBl. II 1999, 293; BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703) für den Fall einer gescheiterten stillen Beteiligung. 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 BA zur BS. Damit setzt sie sich über den Wortlaut der Vorschrift hinweg.

Bedeutung von § 1 Abs. 5 AStG: Mit der Einf. der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung durch § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV, welche erstmals für Wj. anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2012 beginnen (§ 21 Abs. 20 Satz 3 AStG), sind Geschäftsvorfälle und die damit zusammenhängenden BE und BA nach den wesentlichen Personalfunktionen eines Unternehmens zuzuordnen, sofern die Zugehörigkeit der BS zum Unternehmen keine andere Behandlung erfordert. Vorweggenommene Aufwendungen im Zusammenhang mit der gescheiterten Errichtung einer inländ. BS können daher idR nicht als negative inländ. Einkünfte berücksichtigt werden, da einer BS vor ihrem Entstehen keine Personalfunktionen zugeordnet werden können (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 66; LOOKS in LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl. 2017, Rz. 1072).

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. 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. Es ist nicht der zeitliche, sondern der wirtschaftliche Zusammenhang mit der (später errichteten oder bereits aufgelösten) BS maßgebend (s. § 50 Anm. 38); aA WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 7.3).

Für die Bestellung eines stV gilt das Gesagte entsprechend. Allgemein zu vorbereitenden und nachträglichen Einkünften vgl. Anm. 53.

Im Inland: Zum Inlandsbegriff s. Anm. 100. Die BS muss im Inland unterhalten werden, wozu sie im Inland belegen sein muss. Außerhalb der hoheitlichen Grenzen 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 WG an ein anderes Unternehmen – tatsächlich im Ausland befinden.

Einstweilen frei.

182–189

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 Steuerverpflicht, 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, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 945; GRÜTZNER, Die Entscheidungen des BFH und der FG zum Begriff der Betriebsstätte, IWB 2001, F. 3a Rspr. Gr. 1, 957; WASSERMAYER, Die Betriebsstätte – ein in vieler Hinsicht unbekanntes Wesen, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS 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; 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; 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; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 5. Aufl. 2018.

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

aa) Betriebsstättenbegriff in § 12 AO und Doppelbesteuerungsabkommen 190

Maßgeblichkeit von § 12 AO: Für § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bestimmt sich der BS-Begriff nach der Definition des § 12 AO und nicht nach der Definition eines ggf. einschlägigen DBA (stRspr., vgl. zB BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663; BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462 [464], C.3; BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148; BFH v. 20.7.2016 – I R 50/15, BStBl. II 2017, 230; BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209; BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, BFHE 260, 169). Die BS iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a richtet sich auch nicht nach den europarechtl. Vorgaben zur Präzisierung des umsatzsteuerlichen BS-Begriffs, wengleich die FinVerw. von einem ähnlichen Begriffsverständnis ausgeht (s. Abschn. 3a.2 Abs. 3 UStAE).

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.

Besonderheiten bei Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften):

Die Beteiligung eines Steuerausländers an einer gewerblich tätigen in- oder ausländ. PersGes., die über eine BS im Inland verfügt, vermittelt ihm (anteilig) eine inländ. BS.

Doppelbesteuerungsabkommen: Deutsche DBA können eine beschränkte StPflcht einschränken, indem sie Deutschland das Recht zur Besteuerung von inländ. BS-Einkünften nehmen (s. auch Anm. 41), denn der Begriff der abkommensrechtl. BS iSd. Art. 5 OECD-MA ist idR enger als der Begriff der BS iSd. § 12 AO (vgl. HRUSCHKA in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 (2014) OECD-MA Rz. 26; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 309). Zum einen kann nur die Ausübung von Haupttätigkeiten eine abkommensrechtl. BS begründen (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA [2014]; übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46), wohingegen die Ausübung von Hilfs- und vorbereitenden Tätigkeiten für die Annahme einer BS iSd. § 12 AO hinreichend ist. Das insoweit engere Begriffsverständnis besteht im neugefassten Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (2017), welcher bislang in fast keinem deutschen DBA enthalten ist, jedoch nur noch teilweise fort. Zum anderen ist der Begriff der abkommensrechtl. Vertreter-BS (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA [2014]; übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46) deutlich enger als der des stV iSd. § 13 AO (s. Anm. 230), anders als der neugefasste Vertreterbegriff des Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA (2017). In Bezug auf Bauausführungen und Montagen gelten häufig engere, aber vereinzelt auch weitere zeitliche Grenzen für den abkommensrechtl. BS-Begriff, als es für die BS iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO der Fall ist (s. Anm. 210 ff.). Soweit der abkommensrechtl. BS-Begriff weiter ist als der nach § 12 AO, begründet dies kein deutsches Besteuerungsrecht (s. Anm. 41).

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). Die Nutzungsüberlassung von immateriellen WG oder die Erbringung von Dienstleistungen können deshalb keine Geschäftseinrichtung iSd. § 12 Satz 1 AO begründen (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 539, D 553 f. [3/2007]). Die Einrichtung erfordert weder besondere Vorrichtungen noch muss sie für den Aufenthalt von natürlichen Personen geeignet sein (s. BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 5 [1/2016]). Auch eine vollautomatisch arbeitende Geschäftseinrichtung oder Anlage kann eine BS begründen (vgl. BFH v. 12.10.1977 – I R 227/5, BStBl. II 1978, 160; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; BUCIEK, DSStZ 2003, 139). Das bloße Halten von Anteilen an einer inländ. KapGes. kann

für sich genommen keine inländ. BS begründen (s. BFH v. 29.8.1984 – I R 154/81, BStBl. II 1985, 160).

Anlage ist meist eine Einrichtung, deren Zweckbestimmung mehr im technischen als im kaufmännischen Bereich liegt (s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 4 [1/2016]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 300). 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 Rz. D 550, D 557 [3/2007]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 300 f.).

Einzelfälle:

▶ *Arbeitstisch* eines Schlachters im Schlachthof: Siehe FG Münster v. 6.11.2000 – 9 K 8595/98 K, EFG 2001, 234, rkr.

▶ *Aufenthalts-, Arbeits- und Lagerräume* in den Räumlichkeiten eines Auftraggebers: Siehe BFH v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624; BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462; BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922.

▶ *Automat*: Siehe 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).

▶ *Kehrbezirk* eines Schornsteinfegers begründet keine BS (s. BFH v. 13.9.2000 – X R 174/96, BStBl. II 2001, 734); Entsprechendes gilt für Milchverteilerbezirke bzw. Müllentsorgungsbezirke (s. BFH v. 8.3.1988 – VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735).

▶ *Lager- und Bauplätze, abgrenzbare unbebaute Flächen*: Siehe BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875; FG Düss. v. 11.3.1970 – II 520-529/66 G, EFG 1970, 460, rkr.; 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.

▶ *Robrleitung*: 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; vgl. ferner LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.154; MUSIL in HHSp., § 12 AO Rz. 43a ff. (8/2018).

▶ *Unterirdischer Gasspeicher*: Siehe FG Hamb. v. 1.10.2004 – VI 181/02, EFG 2005, 804, rkr.

▶ *Verkaufsstand*: Siehe BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396

▶ *Webseite* ist keine BS, da kein körperlicher Gegenstand; vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 3283 (5/2007).

▶ *Wohnung oder gar nur die Büroecke* in Privatwohnung eines gewerblichen Zimmervermitlers: Siehe BFH v. 15.7.1986 – VIII R 134/83, BStBl. II 1986, 744.

Einstweilen frei.

192–195

(2) Feste Geschäftseinrichtung

196

Örtlich: „Fest“ ist die Geschäftseinrichtung mit einer festen Beziehung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche, wenn sie örtlich fixiert und räumlich

begrenzt ist. Dabei muss es sich nicht zwingend 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; BFH v. 8.3.1988 – VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735; vgl. auch HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 570 [3/2007]). Demzufolge können nur abgrenzbare, räumlich zusammenhängende Geschäftseinrichtungen oder Anlagen eine BS bilden (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 300 f.; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 576 [3/2007]). 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: Der BS-Begriff beinhaltet auch ein zeitliches Moment, sodass die Geschäftseinrichtung oder Anlage auf eine gewisse Dauer bestehen muss.

► *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.; Thür. FG v. 7.7.2015 – 2 K 646/12, EFG 2015, 1496, nrkr.; offen lassend BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396. Eine vorübergehende Produktionsverlagerung für drei Monate reicht nicht aus (vgl. BFH v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162). Nur kurzfristige Tätigkeiten an einem bestimmten Ort begründen auch dann keine BS, wenn sie sich jährlich wiederholen (vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 87/04, BStBl. II 2006, 220; FG Rhld.-Pf. v. 15.6.2016 – 1 K 1685/14, EFG 2016, 1324, Az. BFH I R 54/16).

► *Finanzverwaltung:* Nach VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.1.1) ist eine Geschäftseinrichtung immer dann auf Dauer angelegt, wenn sie länger als sechs Monate besteht (zur Begr. vgl. RUNGE in PILTZ/SCHAUMBURG, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2001, 131 [132]).

► *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); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 10 (1/2016), „nicht zwingend“; BUCIEK in GOSCH/HOYER, § 12 AO Rz. 10 (5/2011); LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 23 (für von Anfang an zeitlich begrenzte Tätigkeiten). Für mehr als sechs Monate: JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 301 f. (neun bis zwölf Monate); STORCK, RIW 1979, 769; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 606 (3/2007): 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); LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 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 Sechsenmonatsfrist als Mindestgrenze verlangen müssen, sodass bei kürzerer Dauer eine

BS nicht gegeben ist. Bei einer Dauer von mehr als zwölf Monaten dürfte im Normalfall eine Dauerhaftigkeit vorliegen. Dabei kommt es vorrangig auf die beabsichtigte Dauer an. Unwesentliche Überschreitung der Mindestzeitgrenze aus unvorhergesehenen Gründen ist uE entgegen VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 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 Rz. D 607 [3/2007]).

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 sind mangels dauerhafter örtlicher Fixierung weder ein Bohrschiff (s. GREBNER, AWD 1974, 75; s. auch SCHRÖDER, StBp. 1978, 173; aA BODE, DB 1976, 407) noch ein Errichterschiff zum Aufbau von Offshore-Windkraftanlagen eine feste Einrichtung.

► *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 jährlichen 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 nur in größeren Zeitabständen stattfindenden Veranstaltungen (s. BUCIEN, 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 iSd. § 12 AO (vgl. BFH v. 13.2.1974 – I R 218/71, HFR 1974, 231; BFH 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, Rz. 4.5.1). Dies entspricht auch der Auslegung von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 26). Entsprechendes muss für Kfz. und Eisenbahnen gelten.

► *Wohnwagen*: Zweifelnd zu möglicher Eigenschaft als feste Einrichtung/BS BFH v. 19.5.1993 – I R 80/92, BStBl. II 1993, 655.

Einstweilen frei.

197–199

(3) Tätigkeit eines Unternehmens

200

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; BFH v. 2.4.2014 – I R 68/12, BStBl. II 2014, 875; BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209). 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; BFH 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 Rz. D 634 [3/2007]).

Tätigkeitwerden von natürlichen Personen in oder an der Geschäftseinrichtung ist keine Tatbestandsvoraussetzung für eine BS iSd. § 12 AO (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, Rz. 4.8; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 20 [1/2016]; BUCIEK in GOSCH/HOYER, § 12 AO Rz. 18 [5/2011]).

Tätigkeit eines „Unternehmens“: Dem Regelungszusammenhang nach ist der Begriff des Unternehmens einengend im Sinne von Gewerbebetrieb auszulegen (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 632 [3/2007]).

Lohnveredelung: In der Regel begründet ein inländ. Lohnveredler für den ausländ. Auftraggeber keine BS. Stellt der Auftraggeber dem Lohnveredler die Räumlichkeiten und Produktionsanlagen im Inland zur Verfügung und unterliegt der Lohnveredler umfangreichen und ins Einzelne gehenden Weisungsbefugnissen, kann die Tätigkeit des Lohnveredlers dem Auftraggeber zuzurechnen sein mit der Folge, dass der ausländ. Auftraggeber im Inland eine BS unterhält (vgl. LÜHN, IWB 2008, F. 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.).

Doppelbesteuerungsabkommen: Abkommensrechtlich kann nur die Ausübung von Haupttätigkeiten eine BS begründen, da Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten ausgenommen sind (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA [2014]; übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46).

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 Rz. D 672, D 677 [3/2007]). 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 (übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46) ab; denn die OECD sieht auch in einem zu bearbeitenden Gegenstand eine feste Geschäftseinrichtung, wenn eine Dauerhaftigkeit der Tätigkeitsausübung vorliegt (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 17).

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; BFH v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; BFH v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653. Ebenso LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.113 ff.; krit. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 22 (1/2016); WASSERMEYER, FS Kruse, 2001, 589 (598); aA BUCIEK in GOSCH/HOYER, § 12 AO Rz. 23 (5/2011).

Verfügungsmacht: Zum bloßen Tätigwerden im Inland muss nach stRspr. die Verfügungsmacht über den Ort bestehen, von dem diese Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. nur BFH v. 18.3.1976 – IV R 168/72, BStBl. II 1976, 365). 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; BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922). Zur Zeitdauer s. Anm. 196. Eine hinreichende Verfügungsmacht besteht nur, wenn der Stpfl. eine Rechtsposition innehat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres verändert werden kann (vgl. BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922).

► *In der Regel wird es sich um eine rechtlich abgesicherte Verfügungsmacht, zB in Form des Eigentums oder eines Miet- oder Pachtvertrags oder ähnlicher Nutzungsüberlassungen, 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; BFH v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162; BFH 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, also wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Stpfl. ein bestimmter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht, der für seine Tätigkeit geeignet ist (vgl. BFH v. 30.1.1974 – I R 87/72, BStBl. II 1974, 327; BFH 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; BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922). Es muss sich in der örtlichen Bindung eine gewisse „Verwurzelung“ des Stpfl. mit dem Ausübungsort der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken (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; BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922). Danach reicht es aus, wenn aufgrund einer allgemeinen rechtl. Absicherung und zusätzlicher Umstände, die auf eine örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen, die Geschäftseinrichtung dem Stpfl. aus tatsächlichen Gründen zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (vgl. BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922 mwN).

► *Eine bloße (Mit-)Benutzungsmöglichkeit 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; BFH 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; BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922). Damit genügt das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Auftraggebers für sich genommen nicht, um eine diesbezügliche Verfügungsmacht zu begründen, auch wenn die Tätigkeit zeitlich wiederholt oder sogar dauerhaft erbracht wird. Dies ist auch die Ansicht der FinVerw. (vgl. OFD Karlsruhe v. 16.9.2014 – S 130.1/316 - St 222, juris). Neben der zeitlichen Komponente müssen vielmehr zusätzliche Umstände auf eine örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen. Nach der Rspr. (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 (aA BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154, wonach eine Mitbenutzung der zugewiesenen Räume durch das Personal des Auftraggebers nicht schädlich ist; vgl. zur Abgrenzung davon BFH v. 4.6.2008 –

I R 30/07, IStR 2008, 702). Die dauerhafte Mitbenutzung der Räumlichkeiten einer beauftragten Managementgesellschaft lässt insbes. bei einer Identität der Leitungsorgane von Auftraggeber und Auftragnehmer auf eine hinreichende örtliche Verfestigung schließen (vgl. BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764; BFH v. 8.6.2015 – I B 3/14, BFH/NV 2015, 1553; s. hierzu CORTEZ/REISER, IStR 2013, 6 [9 ff.]).

► *Darauf, dass die Verfügungsmacht 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; BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462).

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; BFH v. 16.8.1962 – I B 223/61 S, BStBl. III 1962, 477; BFH v. 28.7.1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77; BFH v. 2.3.1990 – III R 24/85, BStBl. II 1990, 756; BFH 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, Rz. 1.2.1.1). So ist eine Tankstelle keine BS der Mineralölgesellschaft, wenn sie an einen Tankwart verpachtet wird (s. BFH v. 30.6.2005 – III R 76/03, BStBl. II 2006, 84; BFH v. 13.6.2006 – I R 84/05, BStBl. II 2007, 94).

► *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]).

► *Home Office*: Ein Angestellter, der von seiner Wohnung aus für seinen ArbG tätig wird, begründet dadurch keine BS für den ArbG, wenn er (arbeits-)vertraglich nicht verpflichtet ist, bestimmte Räume seiner Wohnung seinem ArbG nicht nur vorübergehend zur Verfügung zu stellen (vgl. BFH v. 23.5.2002 – III R 8/00, BStBl. II 2002, 512; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 303 f., 328). Dies gilt auch dann, wenn der ArbN hierzu zwar arbeitsvertraglich verpflichtet ist, aber die jederzeitige Verfügungsmacht des ArbG über die Räume nicht unbestritten ist; dies ist bspw. der Fall, wenn die Räume auch für private Zwecke des ArbN genutzt werden können und daher der Schluss gerechtfertigt ist, dass anderen Angestellten nicht der jederzeitige uneingeschränkte Zutritt zu den Räumen gestattet ist (vgl. BFH v. 10.11.1998 – I B 80/97, BFH/NV 1999, 665; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 303 f., 328). Eine BS kann dagegen vorliegen, wenn ein leitender Angestellter eines Unternehmens Räume unter seinem Namen anmietet und dem Unternehmen zur Verfügung stellt (vgl. BFH v. 30.1.1974 – I R 87/72, BStBl. II 1974, 327).

► *Hotelzimmer*, die immer nur kurzzeitig von Fall zu Fall angemietet werden, stellen keine BS dar (s. BFH v. 10.5.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317).

► *Konsignationslager, Kommissionslager*: Unterhält ein ausländ. Unternehmen in den Räumlichkeiten des inländ. Abnehmers ein Warenlager, aus dem der Abnehmer nach Bedarf selbst Waren bspw. zum Verkauf im eigenen Namen und auf eigene Rechnung oder zur sofortigen Verwendung in der Produktion entnehmen kann,

so fehlt es mangels Zugangsberechtigung zum Warenlager idR an einer jederzeitigen Verfügungsmacht des ausländ. Unternehmens über die Lagereinrichtung. Dies entspricht auch der Auffassung der OECD zur Verfügungsmacht im Abkommensrecht (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 16). Eine bloße Kontrollbefugnis des ausländ. Unternehmens genügt uE noch nicht, damit dessen Verfügungsmacht über die Lagereinrichtung unbestritten ist. Denn wenn die Räume auch für eigenbetriebliche Zwecke des Abnehmers genutzt werden können, ist dem ausländ. Unternehmen häufig nicht der jederzeitige uneingeschränkte Zutritt zu den Räumen gestattet (s. auch BFH v. 19.6.1963 – I B 103/62, HFR 1963, 416; MUSIL in HHSp., § 12 AO Rz. 30 [8/2018]; LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.118). Das ausländ. Unternehmen unterhält damit keine BS iSd. § 12 AO im Inland, es hat aber ggf. einen stV im Inland bestellt (s. Anm. 235).

► *Kundenräume* eines Auftraggebers können grds. keine BS des ausländ. Auftragnehmers begründen (s. BFH v. 10.11.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166, mwN). Sie können jedoch eine BS darstellen, wenn der Auftraggeber zur Gestellung von Räumen an den ausländ. Auftragnehmer verpflichtet ist (s. BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154). Es reicht jedoch kein bloßes Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners aus (vgl. BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922); entgegen OECD-MK Art. 5 (2017) Rz. 17 begründet ein Maler, der zwei Jahre lang für drei Tage die Woche in einem großen Bürogebäude für einen Kunden Anstreicherarbeiten durchführt, dort keine BS nach § 12 AO, wenn es sich nicht um eine Bauausführung iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO handelt.

► *Lagerplatz*: Nach RFH (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; s. aber auch „Warenlager“.

► *Managementgesellschaften*: Übernimmt eine ausländ. Managementgesellschaft die Leitung eines Unternehmens und übt sie die Leitungstätigkeit durch eigene Angestellte in den im Inland belegenen Räumlichkeiten ihres Auftraggebers dauerhaft aus, begründet die Managementgesellschaft eine inländ. BS (vgl. BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462). Umgekehrt kann ein ausländ. Auftraggeber aufgrund seiner dauerhaften Mitbenutzung der im Inland belegenen Räumlichkeiten der beauftragten Managementgesellschaft eine inländ. BS begründen, zumindest bei einer Identität der Leistungsorgane (vgl. BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764; BFH v. 8.6.2015 – I B 3/14, BFH/NV 2015, 1553; s. hierzu CORTEZ/REISER, IStR 2013, 6 [9 ff.]).

► *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; BFH v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577).

► *Solar-/Windkraftanlagen*: Siehe GAILINGER, IWB 2008, F. 10 Gr. 2, 2033.

► *Sozialeinrichtungen* wie Sportanlagen, Umkleieräume, Erholungsheime oder Werkwohnungen, 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; BFH v. 29.11.1960 – I B 222/59 U, BStBl. III 1961, 52, Erholungsheim; BFH 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 dieser fest zugewiesen und regelmäßig genutzt wird (s. BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203, Marktstand; BFH v. 18.10.1962 – IV 319/60 U, BStBl. III 1963, 38, Taxistand; Abschn. 22 Abs. 1 Satz 8 GewStR).

► *Stillgelegte 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).

► *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 (s. Anm. 231).

► *Warenlager*: Ein Warenlager stellt, wenn es vom beschränkt stpfl. Unternehmen im Inland selbst betrieben wird, regelmäßig eine BS iSd. § 12 AO dar. Bei Betrieb des Lagers durch einen externen Lagerhalter ist mangels Zugangsberechtigung zum Warenlager idR keine Verfügungsmacht über die Lagereinrichtung gegeben (s. auch „Konsignationslager, Kommissionslager“; vgl. SELTENREICH, IStR 2004, 589).

202–204 Einstweilen frei.

205 cc) Betriebsstättenkatalog

§ 12 Satz 2 AO enthält eine nicht abschließende Aufzählungen von Beispielen, die „insbesondere [als Betriebsstätte] anzusehen“ sind (zu Einzelheiten s. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 305 ff.). 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 (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, Rz. 1.1.1.1 Satz 7; MUSIL in HHSp., § 12 AO Rz. 25 (8/2018); LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.118; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 23 (1/2016).

Auch BUCIEK in GOSCH/HOYER, § 12 AO Rz. 6 und 29.1 (5/2011), sieht in § 12 Satz 2 AO eine konstitutive Erweiterung der in § 12 Satz 1 AO enthaltenen Definition, hält dieses Erg. aber für zweifelhaft, da dadurch § 12 Satz 1 AO weitgehend leerläuft (krit. KRAMER, IStR 2004, 672).

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 (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; BFH 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 (so auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl.

2016, 305 f.). Anderenfalls 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 HHSpr., § 12 AO Rz. 25 [8/2018]). 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 die dort genannten Bauausführungen und Montagen rein tätigkeitsbezogen sind (s. Anm. 210).

Doppelbesteuerungsabkommen: Art. 5 Abs. 2 OECD-MA (übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefte 2013, 46) enthält ebenfalls Katalogbeispiele, denen lediglich ein deklaratorischer Charakter beigemessen wird (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 45; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 313 f.).

Einstweilen frei.

206–209

dd) Bauausführungen und Montagen: Sachliche Anknüpfung ohne Geschäftseinrichtung

Schrifttum: SCHIEBER, Betriebsstättenbegründung durch Montageüberwachung, IStR 1994, 521; FÖRSTER, Aktuelle Probleme aus der Betriebsprüfung, JbFStR 1994/95, 134; MÜNCH, Betriebsstättenbegründung durch Überwachung von Bau- und Montagetätigkeiten, 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, F. 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; DEMME, Betriebsstättenbegründung durch Aufsichtstätigkeiten über eine Bauausführung oder Montage?, IStR 2013, 559; KAHLE/KINDICH, Der Begriff der Bau- und Montagebetriebsstätte in der Diskussion, DStZ 2015, 751; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; BENDLINGER, Auswirkungen des OECD-Musterabkommens 2017 auf den internationalen Maschinen- und Anlagenbau, SWI 2017, 560; GROTHERR, Erschwerung von Gestaltungen zur Vermeidung des Betriebsstättenstatus durch das Multilaterale Instrument (Teil II), Ubg 2017, 188; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017.

(1) Betriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung

210

Nach der Rspr. kann eine Bauausführung oder Montage eine BS begründen, auch ohne dass eine feste Geschäftseinrichtung gegeben ist. Insoweit wird § 12 Satz 2 Nr. 8 AO erweiternd ausgelegt (vgl. BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148). Voraussetzung ist, dass entweder die einzelne Bauausführung oder Montage (Buchst. a) oder eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen (Buchst. b) oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen (Buchst. c) 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 Mindestzeitdauer. Darüber hinaus begründen sie keine (separate) BS nach den Regeln der festen Geschäftseinrichtung (s. BFH v. 27.4.1954 – I B 136/53 U, BStBl. III 1954, 179; BFH v. 16.5.2001 – I R 47/00,

BStBl. II 2002, 846; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.2.1.2; SCHIEBER, IStR 1994, 521 [526]; FÖRSTER, JbFStR 1994/95, 134 [141]), so auch die Ansicht der FinVerw. (vgl. H 2.9 Abs. 2 GewStR „Feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen im Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen“). 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.

211 (2) Bauausführungen

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 einem engen und unmittelbaren Zusammenhang stehenden Arbeiten gehören zur Bauausführung. Auch Bauneben Tätigkeiten, 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). Hilfstätigkeiten, die nur in einem weiteren Kausalzusammenhang mit der Errichtung eines Bauwerks stehen, verkörpern jedoch keine Bauausführungen. 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, Rz. 4.3.1 Abs. 1, unter Bezug auf BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140; BFH v. 21.10.1981 – I R 21/78, BStBl. II 1982, 241).

Einzelfälle:

- ▶ *Abbrucharbeiten* gehören zu den Bauausführungen (vgl. FG Düss. v. 7.8.1980 – X 11/80, EFG 1981, 183, rkr.; PULS in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 2.150).
- ▶ *Erdarbeiten* gehören zu den Bauausführungen (vgl. BFH v. 30.10.1956 – I B 71/56 U, BStBl. III 1957, 8). Der Abtransport von Erdaushub und das Verfüllen von Rohrleitungsgräben mit dem Aushubmaterial stellt nach FG Düss. eine Bauausführung dar (FG Düss. v. 7.8.1980 – X 11/80, EFG 1981, 182, rkr.).
- ▶ *Explorationsaktivitäten*: Nach VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.7.1) handelt es sich um eine Bauausführung iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO.
- ▶ *Gerüstbauarbeiten* können als Bauneben Tätigkeit eine Bauausführungs-BS begründen (vgl. auch BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140).
- ▶ *Gestellungen von Baupersonal* stellen für das überlassende Unternehmen keine Bauausführungen dar (vgl. PULS in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 2.161).
- ▶ *Gewährleistungsarbeiten* nach einer Bauausführung stellen für sich genommen keine BS dar (vgl. 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).
- ▶ *Instandsetzungs- oder Reparaturarbeiten* stellen keine Bauausführungen dar (s. Anm. 213).
- ▶ *Maler- und Lackierarbeiten* im Zusammenhang mit der Errichtung von Hoch- und Tiefbauten gehören zu den Bauausführungen (vgl. RFH v. 17.9.1941, RStBl. 1941,

764; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 32 [1/2016]; aA STORCK, *Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, 174 Fn. 1). Maler- und Lackierarbeiten, die nicht mit der Errichtung von Hoch- und Tiefbauten zusammenhängen, stellen keine Bauausführung iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO dar (vgl. JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl. 2016, 317).

► *Materiallieferungen* sind noch keine Bauausführungen (vgl. BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140; BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694).

► *Planungs- und Überwachungstätigkeiten* stellen keine Bau- oder Montagearbeiten dar, können diesen aber als deren Teilleistung grds. zugerechnet werden. Siehe Anm. 214.

(3) Montagen

212

Begriff: Es handelt sich um einen selbständigen Tätigkeitsbereich neben den Bauausführungen. Nach der Rspr. liegt eine Montage vor, wenn vorgefertigte Einzelteile zu einem neuen Ganzen zusammengefügt oder umgestaltet 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; BFH v. 20.1.1993 – I B 106/92, BFH/NV 1993, 404).

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, *ISr* 2002, 40).

► *Gestellungen von Montagepersonal* stellen für das überlassende Unternehmen keine Montagen dar (vgl. auch PULS in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, *Betriebsstätten Handbuch*, 2. Aufl. 2017, Rz. 2.161).

► *Instandsetzungs- oder Reparaturarbeiten* stellen keine Bauausführungen dar (s. Anm. 213).

► *Planungs- und Überwachungstätigkeiten* sind grds. nicht betriebsstättenbegründend (s. Anm. 214).

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

(4) Instandsetzungs- und Reparaturarbeiten

213

Instandsetzungen und Reparaturen bereits bestehender Bauten oder Anlagen sind idR nicht auf die Errichtung eines Bauwerks bzw. das Zusammenfügen von Einzelteilen gerichtet und daher keine Bauausführung (vgl. BFH v. 27.4.1954 – I B 136/53 U, BStBl. III 1954, 179; BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 32 [1/2016]; D. JACOBS, *ISr* 2002, 505 [506], mwN; PULS in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, *Betriebsstätten-Handbuch*, 2. Aufl. 2017, Rz. 2.150) 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, Rz. 4.3.1; JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl. 2016, 317).

214 (5) Planungs- und Überwachungstätigkeiten

Reine Planungs- und Überwachungstätigkeiten: Tätigkeiten, die auf die reine Bau- oder Montageplanung, -leitung oder -überwachung gerichtet sind, stehen nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Errichtung eines Bauwerks bzw. dem Zusammenfügen von Einzelteilen, selbst wenn sie im Staat der Bauausführung bzw. Montage erbracht werden. Diese Tätigkeiten können auch nach der Rspr. (FG München v. 18.3.1975 – II 43/72, EFG 1975, 489, rkr.) grds. nicht betriebsstättenbegründend sein (s. auch BENDLINGER/REMBERG/KUCKHOFF, IStR 2002, 40 [42]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 33 [1/2016]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 318; ebenfalls krit. GASSNER in GASSNER/LANG/LECHNER, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, 57 [72] – insbes. für nicht vom Generalunternehmer erbrachte verantwortliche Überwachung).

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, Rz. 4.3.2 Satz 1). Nach SONNTAG (IWB 2000, F. 3 Deutschland Gr. 2, 883 [888 f.]), ist die Teilleistung auf den Anlagenerrichtungsauftrag insgesamt und nicht isoliert auf die Bauausführung oder Montage zu beziehen. Arbeiten, die der unmittelbaren Vorbereitung einer Bauausführung bzw. Montage dienen, verkörpern nach Rspr. und Ansicht der FinVerw. bereits eine Bauausführung bzw. Montage (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, Rz. 4.3.1 Abs. 4 und 5).

Verantwortliche Überwachung: Setzt ein Generalunternehmer für einen Teil der Arbeit Subunternehmer ein, dann beschränken sich die Aufgaben des Generalunternehmers im Hinblick auf die vom Subunternehmer zu erbringenden Tätigkeiten vor allem auf deren Überwachung. Nach Ansicht der Rspr. und FinVerw. sollen die Tätigkeiten von Subunternehmern dem Generalunternehmer dann zuzurechnen sein, wenn dieser die Herstellung des Werks schuldet und gleichzeitig die Überwachung mit eigenem Personal durchführt, die eigentliche Errichtungstätigkeit aber vollumfänglich von Subunternehmern ausgeübt wird (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, Rz. 4.3.2; H 2.9 Abs. 2 GewStR „Einbeziehung von Subunternehmern“; vgl. dazu auch JACOBS, IStR 2002, 505 [506] mwN). Dies ist uE allerdings nur dann sachgerecht, wenn der Generalunternehmer über konkrete Leitungs- und Dispositionsbefugnisse gegenüber den Subunternehmern verfügt. 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 (vgl. WASSERMEYER, FS Kruse, 2001, 589 [600]; s. Anm. 215), auch dann eine BS für den Generalunternehmer begründen (zusätzlich zur BS des Subunternehmers), wenn alle sonstigen Leistungen vor Ort durch Subunternehmer erbracht werden.

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, F. 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, Rz. 4.3.2 Satz 4; WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 117 [5/2017]; DEMME, IStR 2013, 559 [564].

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

(6) Sonderformen der Werkerstellung

215

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) nach Ansicht der Rspr. und FinVerw. zum Zweck der Bestimmung der Zeitdauer dem Generalunternehmer zuzurechnen (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, Rz. 4.3.3, s. ausführl. KAHLE/KINDICH, DSStZ 2015, 751 [759 ff.]). Überträgt der Generalunternehmer die Bau- und Montagetätigkeit einschließlich Planung und Überwachung hingegen vollständig an Subunternehmer (dh. Totalvergabe), soll der Generalunternehmer nach Ansicht der FinVerw. keine BS begründen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.3.2 Satz 3; s. krit. BENDLINGER/REMBERG/KUCKHOFF, IStR 2002, 40 [42]). Unabhängig vom Generalunternehmer kann auch der Subunternehmer selbst, wenn dieser die Voraussetzungen dafür erfüllt, eine BS im Inland haben (vgl. 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, Rz. 4.3.3). 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 Konsortialpartner separat zu prüfen, aber nicht für das Konsortium. Die Tätigkeiten des einen Konsortialpartners können nicht einem anderen Konsortialpartner zugerechnet werden (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.3.4; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 346).

Arbeitsgemeinschaft (ARGE): Die Tätigkeit der ARGE-Partner stellt sachlich und zeitlich eine Einheit dar (GbR); das Vorliegen einer BS und eine darauf begründeten Zurechnung der Tätigkeiten auf sämtliche ARGE-Partner bestimmt sich nach VWG Betriebsstätten einheitlich für die ARGE (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.3.4). WASSERMEYER (FS Kruse, 2001, 589 [601]) stellt zu Recht auf das Vorliegen einer Mitunternehmer-schaft ab (nur dann Begr. der BS durch diese).

Doppelbesteuerungsabkommen: Die OECD (OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 54) schlägt vor, die Tätigkeitszeiten der Subunternehmer dem Generalunter-nehmen auch bei der Totalvergabe zuzurechnen. Da Deutschland im OECD-MK Art. 5 (2017) keinen Vorbehalt hiergegen erklärt hat, kann die Totalvergabe bei der abkommensrechtl. Auslegung der künftig von Deutschland neu abzuschließenden bzw. zu ändernden DBA für den Generalunternehmer betriebs-stättenbegründend wirken (der BFH spricht sich in stRspr. gegen eine dyna-

mische Abkommensauslegung aus, vgl. nur BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16, BFHE 262, 354). Daneben kann auch der Subunternehmer selbst, wenn dieser die Voraussetzungen dafür erfüllt, eine BS im Inland haben (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 19). Das Vorliegen einer BS bestimmt sich einheitlich für die ARGE, während die Überschreitung der Mindestzeitgrenze nach dem für den jeweiligen ARGE-Partner einschlägigen DBA zu beurteilen ist (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 56).

216 Einstweilen frei.

217 (7) Örtlich fortschreitende oder schwimmende Bauausführungen und Montagen

Bauausführungen und Montagen können an einem bestimmten Ort oder auch örtlich fortschreitend (zB bei der Verlegung von Kabeln oder beim Straßenbau) oder schwimmend ausgeführt werden, so zB Errichtung von Offshore-Windkraftanlagen durch Errichterschiffe (vgl. MITTERMÜLLER, RIW 1982, 812; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 34 [1/2016]). Dies entspricht grds. auch der Auslegung von Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 57).

218 (8) Zeitgrenze (zeitliche Voraussetzung)

Tatsächliche Dauer: Gemäß § 12 Satz 2 Nr. 8 AO kommt es bei der Berechnung der Zeitgrenze von sechs Monaten ausschließlich auf die tatsächliche, nicht auch auf die voraussichtliche Dauer der Bauausführung oder Montage an. Ist eine Bauausführung oder Montage für weniger als sechs Monate geplant, dauert diese aber tatsächlich länger, besteht eine BS von Anfang an, und zwar auch bei veranlagungsübergreifenden Zeiträumen. Werden hingegen auf eine längere Dauer als sechs Monate erwartete Bau- oder Montagearbeiten tatsächlich in weniger als sechs Monaten abgeschlossen, so wird die Sechsmonatsgrenze des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO nicht überschritten.

Kalender- und Steuerjahr unabhängig: Die Sechsmonatsgrenze bezieht sich nicht auf einen bestimmten Zeitraum und muss nicht innerhalb eines Kalender- oder Steuerjahres erfüllt werden (vgl. BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140; R 2.9 Abs. 2 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 Konstruktions- oder Installationsarbeiten (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, Rz. 4.3.1 Abs. 4 und 5). Die Anlieferung zu montierender Teile ist weder erforderlich noch ausreichend (vgl. BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; BUCIEK, IStR 1999, 629; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 37 [1/2016]).

Ende: Die Frist endet, wenn die Arbeiten abgeschlossen oder endgültig eingestellt wurden, im Rahmen von Werklieferungsverträgen idR mit der Abnahme oder dem Abschluss der sich durch sie ergebenden Gewährleistungs- und Nachbesserungsarbeiten (vgl. BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; dazu BUCIEK, IStR 1999, 629; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.3.1 Abs. 4 und 5; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 37 [1/2016]). Zeiten für die Mängelbeseitigung erst nach der Abnahme bzw. dem Abschluss von Bau- und Montagearbeiten sind hingegen nicht zu berücksichtigen (s. auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 322). Die anschließende Lagerung von Materialien und Geräten ist nicht

mitzurechnen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.3.5 Abs. 4).

Unterbrechungen: Im Betriebsablauf begründete Unterbrechungen (zB wegen schlechter Witterung, Materialmangels, bautechnischer Gründe, Trocknungszeiten, Streiks) hemmen die Sechsmonatsfrist für die BS idR nicht, sondern werden in die Dauer der Bauausführung oder Montage eingerechnet. Andere Unterbrechungen, die nicht im Betriebsablauf des (General-)Unternehmens oder dessen Subunternehmer begründet sind (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, Rz. 4.3.1 Abs. 6; R 2.9 Abs. 2 Satz 7 GewStR).

Doppelbesteuerungsabkommen: Es gelten häufig engere zeitliche Grenzen für den abkommensrechtl. BS-Begriff in Bezug auf Bauausführungen und Montagen als für die BS iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO. Die abkommensrechtl. Mindestzeitgrenzen betragen idR sechs bis zwölf Monate (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 319f.). Die Auslegung von Fristbeginn, -ende, und -unterbrechungen bei der Auslegung von Art. 5 Abs. 3 OECD-MA entspricht grds. der Auslegung von § 12 Satz 2 Nr. 8 AO (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 54f.).

(9) Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen und Montagen

219

Selbständige Bauausführungen oder Montagearbeiten sind für die Berechnung der Sechsmonatsgrenze des § 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. a AO im Grundsatz nicht zusammenzurechnen, wenn sie unabhängig voneinander durchgeführt werden.

Zusammenfassung mehrerer selbständiger Bauausführungen oder Montagen: Eine einheitliche BS durch mehrere selbständige Bauausführungen oder Montagen ist anzunehmen, wenn eine von mehreren zeitlich 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, dh., es bedarf eines zeitlichen Zusammenhangs; ein wirtschaftlicher, organisatorischer oder geografischer Zusammenhang der einzelnen Tätigkeiten ist tatbestandlich dagegen nicht erforderlich. Keine der aufeinander folgenden Bauausführungen muss für sich gesehen sechs Monate überschreiten, wenn sie insgesamt länger als sechs Monate dauern (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 GOSCH/HOYER, § 12 AO Rz. 44 mwN [5/2011]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rz. 36 [1/2016]; MUSIL in HHSp., § 12 AO Rz. 41 [8/2018]).

Gegenstand der Zusammenfassung: Eine Zusammenfassung von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden oder ohne Unterbrechung aufeinander folgenden Tätigkeiten hat uE auch dann zu erfolgen, wenn ein Unternehmer sowohl Bauausführungen als auch Montagearbeiten ausübt. Zur (Nicht-)Zusammenrechnung von Bauausführungen und Montagen mit anderen Tätigkeiten s. SCHIEBER, IStR 1994, 521 (524).

Keine Zusammenrechnung über die Grenze: Nach Auffassung der FinVerw. kann es zwar grenzüberschreitende Bauausführungen und Montagen geben, dagegen sollen bei Beurteilung eines geografischen Zusammenhangs ausländ. Bau-

ausführungen nicht zu berücksichtigen sein (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.3.5; aA BUCIEK in GOSCH/HOYER, § 12 AO Rz. 44.1 mwN [5/2011]: keine Stütze im Gesetz).

Doppelbesteuerungsabkommen: Nach Abkommensrecht können selbständige Bauausführungen und Montagearbeiten eines Unternehmens als eine einheitliche BS iSd. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46) anzusehen sein, auch wenn Auftraggeber und/oder Erbringungsort unterschiedlich sind (vgl. OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 51). Nach der Rspr. (BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694) ist hierfür eine wirtschaftliche und geografische Einheit notwendig (vgl. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02, BStBl. II 2004, 932). Außerdem fordert die Rspr. (BFH v. 16.5.2001 – I R 47/00, BStBl. II 2002, 846) einen technischen und organisatorischen Zusammenhang. Diese Einheit bzw. dieser Zusammenhang 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, Rz. 4.3.5). Die FinVerw. hat die Rspr. durch amtliche Veröffentlichung von BFH v. 19.11.2003 (BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02, BStBl. II 2004, 932) anerkannt und ihre frühere Haltung aufgegeben (vgl. HRUSCHKA in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 (2014) OECD-MA Rz. 99). Die OECD missbilligt die rechtl. Aufteilung einer einheitlichen Tätigkeit auf mehrere Verträge desselben oder verschiedener Unternehmen und schlägt daher eine spezielle Anti-Missbrauchsregel zur Berechnung der einschlägigen Zeitgrenze bei Bau- und Montagebetriebsstätten vor (OECD-MK Art. 5 [2017] Rz. 52). Demnach sollen die Zeiten, während derer ein Unternehmen im anderen Staat qualifizierende Tätigkeiten (Bauausführungen oder Montagearbeiten) an einem Ort bei einem Projekt an mindestens 30 Tagen verrichtet, mit den Zeiten, die jeweils ein oder mehrere eng verbundene Unternehmen im anderen Staat durch qualifizierende Tätigkeiten an diesem Ort (dh. geografischer Zusammenhang) bei demselben Projekt (dh. wirtschaftlich funktionaler Zusammenhang) an mindestens 30 Tagen verrichten, zusammengefasst werden (s. hierzu BENDLINGER, SWI 2017, 560; GROTHERR, Ubg 2017, 188 [191 ff.]). Außerdem wurde mit Art. 29 Abs. 9 OECD-MA (2017) eine allgemeine Anti-Missbrauchs Klausel geschaffen, wonach ua. die Aufteilung eines einheitlichen Vertragswerks auf mehrere eng verbundene Unternehmen (Einzelverträge) zur Vermeidung der einschlägigen Zeitgrenze missbräuchlich sein kann (vgl. OECD-MK Art. 29 [2017] Rz. 182). Es kommt hierdurch zu einer steuersubjektübergreifenden Betrachtungsweise. Deutschland hat im OECD-MK Art. 5 (2017) keinen Vorbehalt gegen diese steuersubjektübergreifenden Fristberechnungen erklärt; daher können sie bei der abkommensrechtl. Auslegung der künftig von Deutschland neu abzuschließenden bzw. zu ändernden DBA maßgeblich werden (der BFH spricht sich in stRspr. gegen eine dynamische Abkommensauslegung aus, vgl. nur BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16, BFHE 262, 354).

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. Zu Aufwendungen vor Beginn der sachlichen Anknüpfung vgl. Anm. 53.

Ende: Die sachliche Anknüpfung endet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer BS überhaupt nicht mehr vorliegen (Auflösung, Verlegung oder Einstellung der Tätigkeit) oder die BS dem beschränkt Stpfl. nicht mehr zuzuordnen ist (Verkauf, Verpachtung). Abwickelnde Tätigkeiten auf der Bau- bzw. Montagestelle gehören idR noch zu der BS. Zu Bauausführungen und Montagen s. Anm. 218.

Unterbrechung: Vorübergehende Unterbrechungen beenden die BS nicht. Längerfristiges Ruhenlassen steht nach VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.2) einer Auflösung gleich (uE in dieser Pauschalität 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: Mit dem Begriff des Bestellseins wird ausgedrückt, dass der stV auf eine gewisse Dauer mit betraut sein muss, Handlungen vorzunehmen (vgl. BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BFHE 263, 102). 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 Rz. D 1630 [4/2007]).

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 Beauftragung 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), sodass bspw. eine nur gelegentliche Geschäftsbesorgung im Inland nicht ausreicht. Der stV muss selbst mangels eines entsprechenden Anhaltspunkts im Gesetz im Inland nicht über eine feste Einrichtung im Sinne einer BS nach § 12 AO verfügen (aA KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 748 [1/2017]). 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: BELLSTEDT, Der „ständige Vertreter“ im Außensteuerrecht, DB 1968, 1554; GEBBERS, Der „ständige Vertreter“ bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, StBp. 1989, 78; ENDRES, Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, IStR 1996, 1; U. PRINZ, Besteuerungsfragen inländischer Vertriebsmodelle bei international tätigen Unternehmen, FR 1996, 479; BOERGEN, Vertreterbetriebsstätte und organschaftliches Handeln, IStR 2003, 798; LÜDICKE, Lasst Blumen sprechen! – Zur fahrenden Vertreterbetriebsstätte, IStR 2003, 164; PILTZ, Wann liegt eine DBA-Vertreterbetriebsstätte vor?, IStR 2004, 181; PULS, Kann

der Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ im Inland sein?, RIW 2004, 172; BUCIEK, Kann ein Organ einer Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ sein?, in GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 289; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; WEBER, Organe von Kapitalgesellschaften als ständige Vertreter iSd § 13 AO, IStR 2017, 165.

230 aa) Personelle Anknüpfung

Personelle Anknüpfung ergibt sich durch die in § 13 Satz 1 AO genannten Begriffsmerkmale Person (s. Anm. 231), Geschäftsbesorgung für ein Unternehmen (s. Anm. 232), nachhaltige Tätigkeit (s. Anm. 233) und Sachweisungsgebundenheit (s. Anm. 234), die kumulativ gegeben sein müssen.

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; s. auch LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.158; MUSIL in HHSP., § 13 AO Rz. 4 [8/2018]).

Doppelbesteuerungsabkommen: Die DBA fingieren den stV als sog. Vertreter-BS. Der Begriff der Vertreter-BS iSd. Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA (2014) und der Deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA (IStR-Beihefter 2013, 46) ist deutlich enger als der des stV iSd. § 13 AO (vgl. HRUSCHKA in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 (2014) OECD-MA Rz. 127). Zum einen können nur (persönlich) abhängige, nicht jedoch unabhängige Vertreter als eine abkommensrechtl. BS für den Geschäftsherrn gelten, wohingegen unabhängige Vertreter auch einen stV iSd. § 13 AO begründen können; ob der Vertreter dabei innerhalb oder außerhalb seines gewöhnlichen Geschäftsbetriebs tätig wird, hat für § 13 AO – entgegen Art. 5 Abs. 6 OECD-MA – keine Bedeutung. Zum anderen verlangt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (2014) eine Abschlussvollmacht und deren gewöhnliche Ausübung. Das engere Begriffsverständnis der Vertreter-BS besteht im neugefassten Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA (2017), welcher bislang in fast keinem deutschen DBA enthalten ist, jedoch nur noch teilweise fort.

231 bb) Person

Natürliche und juristische Personen kommen als stV infrage, dh., die inländ. Tochtergesellschaft eines ausländ. Unternehmens kann als dessen stV bestellt werden. 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. KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 743 (10/2018).

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.; krit. LÜDICKE, IStR 2003, 164).

232 cc) Besorgung der Geschäfte eines Unternehmens

Personenverschiedenheit: Der Begriff der Vertretung setzt voraus, dass der Vertreter anstelle des Unternehmers Handlungen vornimmt, die in dessen Betrieb 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. Erforderlich ist die Personenverschiedenheit von Unternehmer und Vertreter (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. Nach Ansicht des BFH kann aus dem Erfordernis der Personenverschiedenheit nicht gefolgert werden, dass ein Organ einer juristischen Person mangels Personenverschiedenheit prinzipiell von der Eigenschaft als stV auszuschließen ist. Dies folgt aus einer am Sinn und Zweck der Regelung und an wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichteten Auslegung (vgl. BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BFHE 263, 102). Dagegen wird das Fehlen einer solchen Personenverschiedenheit von der FG-Rspr. (vgl. nur FG Münster v. 24.5.2004 – 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498, rkr.) und Teilen des Schrifttums (vgl. nur *MUSIL* in *HHSpr.*, § 13 AO Rz. 5a [8/2018]) bejaht. Denn aus dem Blickwinkel des deutschen Zivilrechts sprechen gute Argumente dagegen, da das Handeln eines Geschäftsführers als das Handeln der unternehmenstragenden Gesellschaft anzusehen ist, sog. Organtheorie (vgl. *DRÜEN* in *TIPKE/KRUSE*, § 13 AO Rz. 3a [7/2017]). Danach werden Handlungen von Organen juristischer Personen (zB Vorstandsmitglieder von AG und Geschäftsführer von GmbH) eben dieser juristischen Person als deren eigene zugerechnet, dh., die Geschäftsführer- und Vertretertätigkeit schließen sich gegenseitig aus. Insoweit wären die Grundsätze von BFH v. 18.12.1990 (BFH v. 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395) bezüglich Unternehmer entsprechend anzuwenden.

Ebenso für das Fehlen einer Personenverschiedenheit 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.; FG Rhld.-Pf. v. 15.6.2016 – 1 K 1685/14, EFG 2016, 1324, Az. BFH I R 54/16; *DRÜEN* in *TIPKE/KRUSE*, § 13 AO Rz. 3a (7/2017); *HIDIEN* in *KSM*, § 49 Rz. D 1549 (4/2007); *KALIGIN* in *LADEMANN*, § 49 Rz. 743 (10/2018); *BOERGEN*, *ISr* 2003, 798; aA *BUCIEK* in *GOSCH/HOYER*, § 13 AO Rz. 7.1 (5/2011); *WEBER*, *ISr* 2017, 165 (168 f.). Unscharf BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 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; ebenfalls offen lassend auch FG Sachsen v. 7.11.2017 – 3 K 61/15, juris, rkr.

Bedeutende Handlungen: Der Begriff der Vertretung ist wirtschaftlich und nicht iSv. § 164 ff. BGB zu verstehen (vgl. *MÖSSNER* in *MÖSSNER* ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.165; *HIDIEN* in *KSM*, § 49 Rz. D 1564 f. [4/2007]; offen lassend BFH v. 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395). Der Vertreter muss Tätigkeiten für ein fremdes Unternehmen und in dessen Interesse ausüben. An dieser Fremdbezogenheit fehlt es bei bestimmten geschäftsleitenden Tätigkeiten und Aufsichtstätigkeiten, die von einem Geschäftsführer aufgrund seiner Organstellung nicht im Interesse des vertretenen Unternehmens ausgeübt werden. Die Annahme eines stV erfordert kein rechtsgeschäftliches Handeln; es genügen rein tatsächliche Handlungen. Die Handlungen müssen jedoch geeignet sein, die wirtschaftliche Aktivität des Unternehmens zu verwirklichen und den Unternehmenszweck zu fördern (vgl. BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494). Die Geschäfte müssen außerdem eine gewisse Bedeutung haben. Unbedeutende (Hilfs- und Neben-)Geschäfte genügen idR nicht, da sie nicht zu den Geschäften zählen, durch die die Unternehmenszwecke unmittelbar gefördert werden (ebenso *DRÜEN* in *TIPKE/KRUSE*, § 13 AO Rz. 4 [7/2017]; aA *BUCIEK* in *GOSCH/HOYER*, § 13 AO Rz. 5 [5/2011]). Außerdem ist es bei der Anwendung von § 13 Satz 1 AO nur gerechtfertigt, von dem Erfordernis des Abschlusses oder der Vermittlung von Verträgen

oder des Einholens von Aufträgen (Regelbeispiele des § 13 Satz 2 AO; s. Anm. 235) abzusehen und eine vergleichbare Vornahme von beachtlichen Rechtsgeschäften oder geschäftsähnlichen tatsächlichen Handlungen miteinzubeziehen, wenn der Sachverhalt den Regelbeispielen nahekommt. 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 GOSCH/HOYER, § 13 AO Rz. 6.1 [5/2011], 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 (vgl. 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 (vgl. BFH v. 12.4.1978 – I R 146/77, BStBl. II 1978, 494).

233 dd) Nachhaltige Vertretung

Planmäßigkeit: Nur „ständige“ Vertretertätigkeiten können einen stV begründen. Daher muss die Geschäftsbesorgung mit einer gewissen Planmäßigkeit erfolgen, die zumindest konkret ins Auge gefasst wurde und auf einem die Wiederholungsabsicht einschließenden Willensentschluss beruht. Die tatsächlich wiederholte Geschäftsbesorgung oder die bloße Wiederholungsabsicht sind allein nicht ausreichend (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rz. 7 [7/2017]; ebenso KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 748 [10/2018]). Die Planmäßigkeit zeigt sich anhand einer gewissen Regelmäßigkeit der Geschäftsbesorgung (vgl. FG Sachsen v. 26.2.2009 – 8 K 428/06, juris, rkr.). Ein nur gelegentliches Tätigwerden des Vertreters, das unregelmäßige und nur relativ kurzzeitige Aufenthalte mit sich bringt, macht die Geschäftsbesorgung noch nicht „ständig“ (vgl. BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BFHE 263, 102).

Mindestzeitdauer: Sie ist sowohl im Sinne der Vertretung als solcher als auch des (tätigkeitsbezogenen) Aufenthalts im Inland von Bedeutung (vgl. zB LAMPERT in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.164). Die Rspr. hat bislang die notwendige Mindestzeitdauer nicht abschließend bestimmt. Nach der Rspr. (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 bis zu 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 GOSCH/HOYER, § 13 AO Rz. 8 [5/2011]; PULS, RIW 2004, 172 [177]) über sechs bis zwölf Monate (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 329 f.; 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 Rz. D 1586 [4/2007]).

Die erforderliche Mindestzeitdauer richtet sich uE nach den Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der geplanten Dauer der Geschäftsbesorgung. Dabei wird man fordern müssen, dass bei einer tätigkeitsbezogenen Aufenthaltsdauer von unter sechs Monaten innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums regelmäßig kein stV angenommen werden kann (bestätigt durch FG Sachsen v. 7.11.2017 – 3 K 61/15, juris, rkr.; offengelassen von BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BFHE 263, 102). Ebenfalls auf den Einzelfall abstellend PILTZ, IStR

2004, 181 (185); JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 329 f. Zur Berechnung im Sinne einer tätigkeitsbezogenen Aufenthaltsdauer vgl. WASSERMEYER, IStR 1999, 406.

ee) Sachliche Weisungsgebundenheit

234

Sachliche Weisungsgebundenheit liegt vor, wenn der Wille des Unternehmers die Tätigkeit des Vertreters maßgeblich bestimmt (vgl. BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785), der vertretene Unternehmer also die eigentliche Entsch. trifft und sich letztlich durchsetzen kann. Der Unternehmer muss in die Tätigkeit des Vertreters aktiv eingreifen, indem er bspw. Anweisungen erteilt (vgl. MUSIL in HHSp., § 13 AO Rz. 12 [8/2018]). Es ist unbeachtlich, ob der Vertreter für ein oder mehrere Unternehmen die Geschäfte besorgt. Die Weisungsgebundenheit muss sich auf die für den Unternehmer besorgten Geschäfte beziehen. Ist der Vertreter selbständiger Gewerbetreibender, kann sich die Weisungsgebundenheit aus dem Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis (§§ 662, 675 BGB) bzw. aus einem sonstigen Rechtsverhältnis ergeben (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rz. 5 [7/2017]). 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). Andererseits kann der Vertreter auch Angestellter eines selbständigen Gewerbetreibenden sein und sich seine Weisungsgebundenheit aus dem Arbeitsverhältnis ergeben.

Persönliche Abhängigkeit ist nicht erforderlich (vgl. BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785; s. auch FG Hamb. v. 17.10.1969 – II 362/66, EFG 1970, 174, rkr.; FG Hamb v. 29.11.1973 – II 31/72, EFG 1974, 338, rkr.).

Organ der Gesellschaft: Es ist str., ob Organmitglieder sachlich weisungsgebunden iSv. § 13 AO sein können. Die Weisungsgebundenheit von Organen ist uE zu verneinen, weil das Organ den Willen des Unternehmens bestimmt und nicht umgekehrt, dh., der Wille des Unternehmens bestimmt nicht die Tätigkeit des Organs (s. auch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rz. 3a [7/2017]; BOERGEN, IStR 2003, 798; Nds. FG v. 4.7.1991 – VI 480/89, RIW 1991, 1055, rkr.; aA FG München v. 10.9.1997 – 7 V 3061/97, DStRE 1998, 177, rkr.; offengelassen von BFH v. 15.7.1998 – I B 134/97, BFH/NV 1999, 372; FG Sachsen v. 26.2.2009 – 8 K 428/06, rkr., juris; WEBER, IStR 2017, 165 [169]). Allerdings ergibt sich eine sachliche Weisungsgebundenheit nach Ansicht des BFH dann, wenn ein Alleingeschäftsführer gleichzeitig Angestellter und Mehrheitsgesellschafter einer unternehmenstragenden Gesellschaft ist. In diesem Fall soll eine Einheitlichkeit der Willensbildung gegeben sein (vgl. BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BFHE 263, 102). Der BFH hat dagegen die Auffassung, dass die Gesellschafter als „Unternehmer“ iSd. § 13 AO und die Organmitglieder als deren weisungsgebundene Vertreter anzusehen sind, also die Maßgeblichkeit gesellschaftsrechtlicher Weisungsbefugnisse im Bereich des § 13 AO, abgelehnt (vgl. BFH v. 23.10.2018 – I R 54/16, BFHE 263, 102).

Doppelbesteuerungsabkommen: Die Begr. einer abkommensrechtl. Vertreter-BS setzt – entgegen § 13 AO – eine persönliche Abhängigkeit des Vertreters vom Geschäftsherrn oder einen unabhängigen Vertreter, der außerhalb seines gewöhnlichen Geschäftsbetriebs tätig wird, voraus (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA). R 49.1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR und BMF v. 24.12.1999 (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.2 Abs. 2) schränken jedoch auch für den Nicht-Abkommensfall den Tätigkeitsbereich, der zur Annahme eines stV führt, in einer auf § 50 Abs. 4 gestützten Selbstbindung (s. REIMER

in BLÜMICH, § 49 Rz. 101 [2/2019]) 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.

235 ff) Katalogtätigkeiten

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 DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rz. 8 [7/2017]; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 1614 [4/2007]; BUCIEK in GOSCH/HOYER, § 13 AO Rz. 10 [5/2011]).

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 (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.
- ▶ *Geschäftsführer*: S. Anm. 232 und 234.
- ▶ *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 Prinzipals verfügt und daraus regelmäßig Bestellungen ausführt.
- ▶ *Kommissionär* ist kein stV des ausländ. 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, Rz. 1.1.2).
- ▶ *Lagerhalter*: Der Betrieb eines im Inland belegenen Warenlagers, in dem Waren eines ausländ. Unternehmens gelagert werden, durch einen Abnehmer oder externen Lagerhalter kann einen stV iSd. § 13 AO begründen, wenn eine sachliche Weisungsgebundenheit vorliegt; vgl. SELTENREICH, IStR 2004, 589.
- ▶ *Linienagent*: Ein Unternehmen, das für eine ausländ. Reederei und gemäß deren Anweisungen die Vermittlung und den Abschluss von Frachten besorgt, die anlaufenden Schiffe betreut und die Fracht einzieht, ist nach BFH (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 ausländ. Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält.
- ▶ *Managementgesellschaft*: Eine Managementgesellschaft, die die Vermittlung, Aushandlung und Abwicklung von Kundenverträgen für eine Person übernimmt,

kann stV derselben sein (vgl. BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590; MUSIL in HHSP., § 13 AO Rz. 16 [8/2018]), nicht jedoch, wenn es sich um eine reine Beratung zu betriebswirtschaftlichen Fragestellungen handelt.

► *Modellagentur* ist 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; BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1979, 494; BFH 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 stV iSd. § 13 AO für ausländ. Unternehmen sein.

gg) Beginn und Ende des ständigen Vertreters

236

Wie bei der BS (s. Anm. 220) ist ein stV gegeben, sobald alle stV-Tatbestandsmerkmale vorliegen, und sie endet, sobald ein Tatbestandsmerkmal entfällt.

Einstweilen frei.

237–239

4. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

Schrifttum: (Auswahl): NEUBAUER, Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – Koreferat, JbFStR 1976/77, 312 und 322; RITTER, Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – ein steuersystematischer Versuch, JbFStR 1976/77, 288; 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-HANSENHEIM, Die Verstrickung von Wirtschaftsgütern in die deutsche Steuerhoheit, Baden-Baden 1991; KRAMER, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, StuW 1993, 149; 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; WASSERMEYER, Die weder einer inländischen noch einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte, IStR 1995, 230; DAHNKE, Betriebsstättenbesteuerung: Zuordnung von Generalunkosten des ausländischen Stammhauses gegenüber der inländischen Betriebsstätte, IStR 1996, 475; SIEKER, Betriebsstättengewinn und Fremdvergleichsgrundsatz, DB 1996, 110; ROTH, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung unter Berücksichtigung des Entwurfs eines Betriebsstättenerlasses, StbJb. 1997/98, 427; 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, IStR 2000, 577; KRAMER, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, 449; KUMPF/ROTH, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 787; ROTH in LÜDICKE (Hrsg.), Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, Köln 2000, 87; STRUNK/KAMINSKI, Aufgabe des Grundsatzes der funktionalen Zuordnung von Wirt-

schaftsgütern zu Betriebsstätten?, IStR 2001, 161; WASSERMEYER, 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; WASSERMEYER, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2004, 733; GRIEMLA, Welcher Gewinn ist einer Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen?, IStR 2005, 857; HRUSCHKA/LÜDEMANN, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 76; WASSERMEYER, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 84; ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Lohmar/Köln 2008; NIEHAVES, Die Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, IStR 2011, 373; SCHNITGER, Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633; WASSERMEYER, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277; DITZ/BÄRSCH, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten auch dem AOA – ein Plädoyer für die Nullsummentheorie, IStR 2013, 411; SCHAUMBURG, Grenzüberschreitende Einkünftekorrektur bei Betriebsstätten, IStR 2013, 197; DITZ/LUCKHAUPT, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – Neues Gewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten, IStR 2015, 1; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 8. Aufl. 2016; KAESER, Verfassungs- und Gemeinschaftsrechtliche Probleme der Umsetzung des „Authorized OECD Approaches“ (AOA) ins deutsche Recht, in LÜDICKE/SCHNITGER/SPENGLER (Hrsg.), Besteuerung internationaler Unternehmen, FS Dieter Endres, München 2016, 179; NIENHOF/SCHWARZ/STEIN, Einkünfteermittlung nach dem AOA – Plädoyer für eine einheitliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, IStR 2016, 487; LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, München, 3. Aufl. 2017; WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017; MÖSSNER u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 5. Aufl. 2018; WACKER, Das Veranlassungsprinzip national und international – eine Zwischenbilanz aus Sicht des Ertragsteuerrechts, BB 2018, 2519.

240 a) Systematik

Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften: § 49 enthält in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a keine Regelung zur Einkünfteermittlung bei inländ. BS bzw. stV. Es gelten daher die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. mit besonderen Regelungen in § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 sowie Satz 8 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 und Nr. 5a. Außerdem sind die Vorschriften der §§ 50 Abs. 1 und 50d Abs. 10 sowie § 1 AStG idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) iVm. der BsGaV v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603) zu beachten (vgl. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50 Rz. 19a).

► *Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2005:* Die Ermittlung des BS-Ergebnisses war bis einschließlich VZ 2005 durch Richterrecht im Sinne einer finalen Entnahme bestimmt (vgl. im Einzelnen § 4 Anm. 168). Diese gab der BFH mit Urteil v. 17.7.2008 (BFH 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.

► *Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2006:* Mit dem SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) wurden mehrere allgemeine Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände geschaffen. Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleich, insbes. wenn ein WG, das bisher einer inländ. BS des Stpfl. funktional zuzuordnen war, einer ausländ. BS zuzuordnen ist (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4; s. § 4 Anm. 220 ff.). Die Begr. des Be-

steuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG steht einer Einlage gleich, jedoch nicht dessen Erstarkung (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2; s. § 4 Anm. 321 ff.). Auf der Rechtsfolgenrechtsseite sind die angenommene fiktive Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1; s. § 6 Anm. 1197 ff.) und fiktive Einlage (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a; s. § 6 Anm. 890 ff.) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Korrespondierend wurde in § 12 Abs. 1 KStG ein nahezu wortgleicher Entstrickungstatbestand eingeführt, der eine Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert fingiert (s. ausführlich § 12 KStG Anm. 28 ff.); der Verstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 gilt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Körperschaften (vgl. RENGERS in BLÜMICH, § 8 KStG Rz. 46 [8/2017]). Die Regelungen zielen in erster Linie auf BS ab, sind jedoch nicht darauf beschränkt (im Einzelnen s. § 4 Anm. 206 ff.).

► *Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2013*: Mit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) ist eine Rechtsgrundlage für die uneingeschränkte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden BS-Fällen und die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603) geschaffen worden, wobei die BsGaV gem. § 40 BsGaV erstmals für Wj. anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Zu beachten ist indessen, dass diese Selbständigkeitsfiktion nur im Zusammenhang mit der Einkünftekorrekturvorschrift des § 1 Abs. 1 AStG wirkt.

Stellungnahme: Es ist zu begrüßen, dass der Gesetzgeber die Gewinnabgrenzung bei (inländ.) BS gesetzlich geregelt hat. Insbesondere wegen der geänderten Rspr. des BFH und der daraufhin verschiedentlichen Korrekturversuche durch den Gesetzgeber ist für den Rechtsanwender eine erhebliche Rechtsunsicherheit entstanden. Die Vorschrift des § 1 Abs. 5 AStG verweist auf die entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG und wirkt als Korrekturatbestand der ermittelten Einkünfte, die im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung erst auf der zweiten Stufe erfolgt; dies setzt zunächst Vorschriften zur Ermittlung von Einkünften voraus. Die Vorschriften des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV haben sich innerhalb dieser Einkünftekorrektur jedoch zu einer ausfüllenden Gewinnermittlungsvorschrift entwickelt, die im Zusammenhang mit Innentransaktionen als Einkünftefiktion wirkt (vgl. SCHNITGER, IStR 2012, 633 [638]; KAESER in WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 700 [10/2013]; SCHAUMBURG, ISR 2013, 197 [198 f.]; DITZ/LUCKHAUPT, ISR 2015, 1; KAESER, FS Endres, 2016, 183), und hätten deshalb systematisch in die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. gehört (vgl. WASSERMAYER, IStR 2012, 277). Die Positionierung der Vorschriften des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV im AStG wird im Schrifttum zu Recht kritisiert (s. auch WASSERMAYER, IStR 2012, 277; DITZ, ISR 2013, 261 [262 f.]; aA KAESER, FS Endres, 2016, 179 [183]). Diese Entsch. des Gesetzgebers führt zu einer Verkomplizierung bei der uneingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden BS-Fällen und ist problematisch, da § 1 Abs. 5 iVm. Abs. 1 AStG eine Minderung der inländ. Einkünfte eines beschränkt Stpfl. voraussetzt und eine Einkünftekorrektur im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung auf der zweiten Stufe daher nur zuungunsten des Stpfl. wirken kann. Hierdurch wirken die Regelungen eines anwendbaren DBA, die Art. 7 iVm. 23 OECD-MA ab der Fassung v. 22.7.2010 nachgebildet sind, nur im Ansässigkeitsstaat des unbeschränkt Stpfl. mit ausländ. BS-Einkünften unmittelbar (vgl. SCHNITGER, IStR 2012, 633; KAESER, FS Endres, 2016, 179 [183]). Im Schrifttum wird allerdings die Auffassung vertreten, dass die Einkünfte im Rahmen der zweistufigen Ge-

winnermittlung zumindest auf der ersten Stufe auch zugunsten des Stpfl. korrigiert werden können (vgl. NIENHAMP/SCHWARZ/STEIN, IStR 2016, 487 [487 ff.]). Der Anwendungsbereich der allgemeinen Entstrickungstatbestände überschneidet sich mit § 1 Abs. 5 und 6 iVm. der BsGaV. Nach § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG sind jedoch weitergehende Berichtigungen entsprechend § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV neben den Rechtsfolgen der allgemeinen Entstrickungstatbestände durchzuführen, so zB bei fiktiven Dienstleistungen und Nutzungseinlagen zwischen inländ. BS und übrigen Unternehmen sowie bei Geschäftsvorfällen mit anderen Personen.

Doppelbesteuerungsabkommen: Die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften und die Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV sind bei inländ. BS bzw. stV in DBA- und Nicht-DBA-Fällen gleichermaßen anzuwenden. Art. 7 OECD-MA ab der Fassung v. 22.7.2010 nachgebildete Regelungen sind in einigen wenigen deutschen DBA enthalten (vgl. zB 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, BGBl. II 2012, 1414; Art. 7 Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland v. 17.3.2014, BGBl. II 2015, 1297). Nur in diesem Fall ist davon auszugehen, dass der andere Vertragsstaat der uneingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden BS-Fällen folgt. Deutsche DBA, die lediglich eine Art. 7 OECD-MA bis zur Fassung v. 17.7.2008 nachgebildete Regelung enthalten (Regelfall), gehen den Regelungen des nationalen StRechts vor. Allerdings wird der Vorrang des Abkommensrechts an den Nachweis geknüpft, dass der andere Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem DBA auch tatsächlich ausübt und deshalb die Anwendung des § 1 Abs. 5 Sätze 1 bis 7 AStG zu einer Doppelbesteuerung führen würde (§ 1 Abs. 5 Satz 8 AStG).

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, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.30; HEINSEN in LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl. 2017, Rz. 353; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50 Rz. 19a; zur Buchführungspflicht für die inländ. BS s. Anm. 172). Soweit nach handelsrechtl. Vorschriften Bücher zu führen sind, ist das handelsrechtl. Erg. maßgeblich heranzuziehen. Es ist ggf. um Vermögen und Ergebnisbestandteile zu berichtigen, die nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit der BS bzw. dem stV oder dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; zust. LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 235).

Beschränkung auf inländische Betriebsstätte: Einkünfte müssen in persönlicher Hinsicht dem beschränkt Stpfl. zugerechnet und in sachlicher Hinsicht seinen inländ. Einkünften zugeordnet werden (vgl. SCHAUMBURG in LÜDICKE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 53 ff.). Der beschränkt Stpfl. hat das Erg. seiner inländ. BS bzw. seines inländ. stV zu ermitteln, indem er Vermögen und das Erg. seines Gewerbebetriebs anteilig dieser BS bzw. diesem stV zuordnet. Entscheidend ist dabei die Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (s. Anm. 242 f.). Im Gegensatz zum unbeschränkt Stpfl. mit ausländ. BS bzw. stV handelt es sich nicht um die Aufteilung des Gesamtergebnisses zwischen inländ. BS bzw. stV und übrigen Unterneh-

men, sondern um eine originäre Einkunftsermittlung (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1998, 140). Da sich die beschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nur auf die Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb bezieht, für den im Inland eine BS unterhalten wird oder ein stV bestellt ist, ist in diesen Fällen der Gewinn unmittelbar und ausschließlich für die BS bzw. den stV zu ermitteln (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663), dh., Einkünfteermittlung und Ergebniszuordnung fallen praktisch zusammen; zur Abgrenzung stbarer und nicht stbarer Einkünfte im Rahmen der beschränkten StPflcht vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260. Damit kommt, abgesehen von wenigen Ausnahmen, nur die direkte Methode, dh. die Zuordnung aufgrund einzelner Geschäftsvorfälle in Betracht (s. Anm. 250 f.). Einkünfte des beschränkt Stpfl. aus ausländ. BS bzw. aus dem ausländ. Stammhaus gehen, da nicht stbar, nicht in die Gewinnermittlung ein. Somit gilt: Erst wenn bestimmt ist, welche Tätigkeiten, Geschäftsbeziehungen und WG der BS zuzuordnen sind, ist die Höhe der zuzuordnenden Einkünfte zu bestimmen (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1695; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 26). Von dieser Vorstellung geht auch die durch § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV eingeführte uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung aus.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Geschäftsbeziehungen: Aufgrund der Einkünfteermittlung als Gewinn steht die Zuordnung von WG, die der inländ. BS dienen, im Mittelpunkt (s. Anm. 260 ff.). Dabei sind aktive WG, die entweder von mehreren Unternehmensteilen genutzt werden oder in keinem eindeutigen Zusammenhang zu einem bestimmten Unternehmensteil stehen (insbes. immaterielle WG, Beteiligungen und Finanzmittel) von besonderer Bedeutung. Entsprechendes gilt für Geschäftsbeziehungen des Unternehmens mit anderen Personen. Außerdem sind die BE und BA, soweit sie mit den der inländ. BS bzw. dem stV zuzuordnenden WG und Geschäftsbeziehungen zusammenhängen, dieser BS zuzuordnen (s. Anm. 290). Zum Problem der „betriebsstättenlosen“ gewerblichen Einkünfte (*floating income*) s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398; WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 11.7.

Abrechnung von Innentransaktionen: Bei der handelsrechtl. Gewinnermittlung einer inländ. BS sind Innentransaktionen unbeachtlich. Die inländ. BS kann nicht selbständig Inhaber von Rechten und Pflichten sein, sondern bildet mit dem übrigen Unternehmen eine rechtl. Einheit (sog. Einheitsunternehmen). Mangels rechtl. Wirkung von schuldrechtl. und sachenrechtl. „Vereinbarungen“ zwischen einer inländ. BS und dem übrigen Unternehmen sind bspw. Vermögensumschichtungen zwischen den rechtl. unselbständigen Teilen ein und desselben Unternehmen handelsrechtl. unbeachtliche Vermögensumschichtungen sowie Dienstleistungen innerhalb des Einheitsunternehmens mangels Personenverschiedenheit handelsrechtl. unmöglich. Innentransaktionen können daher – anders als Außentransaktionen – nach dem Realisations- und Imparitätsprinzip für handelsrechtl. Zwecke nicht gewinnwirksam sein. Dies gilt über den Maßgeblichkeitsgrundsatz im ersten Schritt auch für die stl. Gewinnermittlung. Für die stl. Abrechnung von Liefer- und Leistungsbeziehungen im Innenverhältnis zwischen den rechtl. unselbständigen Teilen ein und desselben Unternehmen, dh. bspw. zwischen inländ. BS bzw. stV und dem übrigen Unternehmen (s. Anm. 300 ff.), wurden jedoch unterschiedliche Konzepte vorgeschlagen, die sich in erster Linie auf die Ergebnisabgrenzung bei einem unbeschränkt Stpfl. im Verhältnis zu seiner ausländ. BS beziehen, aber auch auf den Fall der inländ.

BS eines beschränkt Stpfl. angewandt werden. Dabei wurde gleichwohl zumeist den Besonderheiten der beschränkten StPfl. nicht ausreichend Rechnung getragen (s. Anm. 305). Mit dem SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) und der Einf. allgemeiner Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände wurde erstmals eine Regelung für die Verrechnung bestimmter Innentransaktionen in das EStG/KStG aufgenommen.

Ermittlungszeitraum: Soweit die Pflicht zur gesonderten BS-Buchführung besteht (so gem. §§ 238 ff. HGB bei Zweigniederlassungen), ist der BS-Gewinn nach dem Wj. zu ermitteln. Bei beschränkt Stpfl., die nicht buchführungspflichtig sind, wird der BS-Gewinn grds. für das Kj. ermittelt (§ 4a Abs. 1).

Hilfs- und Nebenrechnung: Für eine BS ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zu Beginn eines Wj. eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen, während des Wj. laufend fortzuschreiben und zum Ende des Wj. abzuschließen. Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet gem. § 3 Abs. 2 BsGaV auch fiktive BE/BA, die aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV entstehen. Der Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet das Erg. der BS (§ 3 Abs. 1 Satz 2 BsGaV). Die Hilfs- und Nebenrechnung ist damit – ähnlich wie die Bilanz und GuV für rechtl. selbständige Unternehmen – die Grundlage für die Berechnung des stl. Ergebnisses der inländ. BS. Sie ist nach den inländ. Regeln, die für die stl. Gewinnermittlung gelten, zu erstellen. Die Hilfs- und Nebenrechnung ist die Aufzeichnung der Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich einer inländ. BS und kommt der Bilanz und GuV der inländ. BS als unselbständiger Teil des Einheitsunternehmens sehr nahe. Die Regelungen der BsGaV für die Bestimmung von Dotationskapital und die Zuordnung von übrigen Passivposten schließen einen „Bilanzzusammenhang“ für die Hilfs- und Nebenrechnung jedoch aus (vgl. Anhang zu § 49 Anm. 32).

Mehrere Geschäftseinrichtungen bzw. ständige Vertreter eines beschränkt Stpfl. im Inland können eine wirtschaftliche Einheit bilden, deren Erg. 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.). Die Summe der Gewinne aller inländ. BS und stV ergibt dann die inländ. Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des beschränkt Stpfl. Die stl. Abrechnung von Innentransaktionen bzw. anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen zwischen mehreren Geschäftseinrichtungen der einheitlichen inländ. BS untereinander führen uE nicht zu fiktiven BE/BA. Nicht geklärt ist die Frage, ob anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen zwischen mehreren inländ. BS desselben Stpfl. vorliegen und zu fiktiven BE/BA führen können.

Mitunternehmerisch tätige Personengesellschaften und Gemeinschaften können zwar keine ESt- und KStSubjekte sein, sie sind jedoch hinsichtlich Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und Gewinnermittlung partielle StSubjekte (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617). Dies bedeutet, dass auch zwischen ausländ. Mitunternehmerschaften einerseits und ihren rechtl. unselbständigen inländ. BS und stV andererseits Einkünfte zu ermitteln und WG des Gesamthandsvermögens anhand der tatsächlichen wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzuordnen sind. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Beteiligung eines Steuerausländers an einer gewerblich tätigen in- oder ausländ. PersGes., die über eine BS im Inland verfügt, ihm (anteilig) eine inländ. BS vermittelt (sog. Mitunternehmerbetriebsstätte). Die grenzüberschreitende Zurechnung von Ein-

künftigen und Zuordnung von WG zwischen dem Gesellschafter und seiner Pers. Ges. bzw. zwischen dem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft erfolgt jedoch mangels Rechtsgrundlage nicht nach der tatsächlichen wirtschaftlichen Zugehörigkeit, sondern nach der rechtl. Zuordnung von WG, und zwar unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Eigentums iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Dies ist sachgerecht, da es sich bei einem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft – im Gegensatz zum typischen internationalen Einheitsunternehmen bestehend aus rechtl. unselbständigen BS – um zwei selbständige Rechtssubjekte handelt, die schuldrechtl. Beziehungen miteinander eingehen können. Außerdem stellen die WG des Gesamthandsvermögens zivilrechtl. Gesellschaftsvermögen und stl. BV der Mitunternehmerschaft dar. Dies entspricht auch der Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 13; s. auch REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 136 [3/2018]). Dagegen geht der BFH davon aus, dass eine Veranlassungsprüfung nach Maßgabe des wirtschaftlichen Zusammenhangs auch für die Zuordnung von WG des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft maßgeblich sei (vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209; s. auch WACKER, BB 2018, 2519).

c) Zuordnungsgrundsätze

aa) Zuordnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit

242

Keine Attraktivkraft der inländischen Betriebsstätte: 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 zu Recht ab und verlangt für die Zuordnung von WG und damit Einkünften die wirtschaftliche Zugehörigkeit zur inländ. BS (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). So auch die VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.2) sowie einhellig das Schrifttum (vgl. zB DITZ/QUILITZSCH in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 3.7; HEINSEN in LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl. 2017, Rz. 352). 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 Veranlassungszusammenhang: Die Gewinnermittlung der inländ. BS bzw. des stV erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhangs. Bei beschränkt Stpfl. bedarf es einer funktional ausgerichteten Veranlassungsprüfung, ob und in welchem Umfang aktive WG, aus deren Nutzung Einkünfte erzielt werden, der inländ. BS zuzuordnen sind oder ob und inwieweit eine Weitergabe aufgenommener Fremdmittel oder eine Dotation aus eigenen Mitteln des Einheitsunternehmens vorliegt. Maßstab ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu den durch die inländ. BS ausgeübten Tätigkeiten und die Zweckbestimmung für die Belange der BS.

► *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; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08,

BStBl. II 2011, 1019; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFHE 256, 32; BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209; so auch schon BFH v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165; BFH 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; BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209). 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; BFH v. 23.7.2003 – I R 62/02, BFH/NV 2004, 317). Entscheidend ist die wertende Beurteilung des auslösenden Moments (vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48).

▶ *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; KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 761 [1/2017]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 15; HAVERKAMP in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 5.6; ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, 2008, 170 ff.).

▶ *Finanzverwaltung:* Die FinVerw. folgt ebenfalls der Ansicht, dass der inländ. BS die WG nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und die mit den WG im Zusammenhang stehenden BE und BA nach dem Veranlassungsprinzip zuzuordnen sind (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.2).

Konkretisierung des Veranlassungszusammenhangs: In Ermangelung von allgemeinen gesetzlich festgelegten Zuordnungskriterien zum „Ausfüllen“ des Veranlassungszusammenhangs bis zur Einf. der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung durch § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV wurden der tatsächliche wirtschaftliche Zusammenhang (vgl. BFH v. 22.1.1981 – IV R 107/77, BStBl. II 1981, 564; BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; BFH 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; WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 4.1), 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; BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63) und die Zweckbestimmung für die Belange der BS (vgl. BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFHE 256, 32) als Abgrenzungskriterien herangezogen. Seit der Einf. der uneingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden BS-Fällen wird der Zurechnungszusammenhang in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV konkretisiert (vgl. WACKER, BB 2018, 2519 [2527 f.]) vorausgesetzt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschriften vorliegen. So ist § 1 Abs. 5 AStG bspw. erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 beginnen, und setzt ua. voraus, dass die Zugehörigkeit der inländ. BS zum Einheitsunternehmen keine andere Behandlung erfordert als die Anwendung der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion.

Zuordnung anhand von Personalfunktionen: Ausgangspunkt der in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV festgelegten Zuordnungskriterien bilden die Personalfunktionen, die in der BS ausgeübt werden (§ 4 Abs. 1 BsGaV;

s. Anhang zu § 49 Anm. 57) bzw. die zu der BS den sachlich engsten Bezug haben (§ 4 Abs. 2 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 60). Wirtschaftsgüter und Geschäftsvorfälle sind der BS auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der BS (§ 1 Abs. 2 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 15) und ausgehend von den maßgeblichen Personalfunktionen (§ 2 Abs. 5 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 25 f.) zuzuordnen. Maßgeblich sind diejenigen Personalfunktionen, denen im üblichen Geschäftsbetrieb im Verhältnis zu den übrigen Personalfunktionen des Einheitsunternehmens die größte wirtschaftliche Bedeutung für das jeweilige WG zukommt (§ 2 Abs. 5 BsGaV). Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Personalfunktionen können quantitative und qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend sein sowie ein Betrachtungszeitraum herangezogen werden, der über ein Wj. hinausgeht sowie vergangene Wj. und Prognosen für künftige Wj. berücksichtigt (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 44). Die maßgeblichen Personalfunktionen sind anhand von widerlegbaren Vermutungen in der BsGaV (§§ 5 ff. BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 66 ff.) normiert und hängen von der Art des Zuordnungsgegenstands (zB materielles oder immaterielles WG) ab. Davon ausgehend sind der inländ. BS ein Dotationskapital (insbes. § 12 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 170 ff.), übrige Passivposten (§ 14 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 194 ff.) und Geschäftsvorfälle des Unternehmens (§ 9 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 139) zuzuordnen. Es sind außerdem die anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen, die die BS zum übrigen Unternehmen unterhält (unternehmensinterne Leistungsbeziehungen), zu bestimmen (§ 16 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 216) sowie die (fiktiven) BE und BA zuzuordnen, die mit den betreffenden Zuordnungsgegenständen zusammenhängen. Problematisch kann das Kriterium der Personalfunktionen bei personallosen BS sein (zB Server, Pipeline, Automat).

Gewillkürtes Vermögen der Betriebstätte: Wenn unter Berücksichtigung des tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs keine eindeutige Zuordnung möglich ist, ist der Wille des Unternehmers bzw. der Geschäftsleitung des Unternehmens maßgeblich für die Zuordnung zur inländ. BS oder zum übrigen Unternehmen, sofern die Zuordnung den ggf. anwendbaren Grundsätzen der § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV nicht widerspricht. Dieser Wille kann sich insbes. in der bilanziellen Behandlung der WG und Einkünfte offenbaren, welche die Zuordnungsentscheidung des beschränkt Stpfl. dokumentiert (vgl. bereits RFH v. 19.12.1935 – I A 236/35, RStBl. 1935, 590; ihm folgend BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63).

Einstweilen frei.

243–249

bb) Zuordnungsmethoden

250

Direkte Methode: Auf Grundlage der direkten Methode sind die WG sowie BE und BA des Gesamtunternehmens auf die einzelnen Unternehmensteile unter Veranlassungsgesichtspunkten aufzuteilen und damit eine gesonderte BS-Bilanz und -GuV abzuleiten. Soweit die Pflicht zur gesonderten BS-Buchführung nicht besteht und freiwillig keine Bücher geführt werden, kann der BS-Erfolg 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, 1695 [1696]; ANDRESEN in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 4.10). Auch wenn bei der Ein-

künfttermittlung nach der direkten Methode der der BS zuzurechnende Erfolg gesondert bestimmt wird, so bleibt er doch lediglich ein Teil des Erfolgs des Einheitsunternehmens. Im Rahmen der beschränkten StPflcht sind die inländ. Einkünfte grds. unabhängig vom Gesamtgewinn des Unternehmens zu ermitteln (s. Anm. 241). Aufgrund unterschiedlicher Funktionen und Risiken bei der BS und dem übrigen Unternehmen können die einzelnen Teilerfolge allerdings unterschiedliche Vorzeichen haben (vgl. bereits BFH v. 27.7.1966 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24), wenngleich die Summe der Ergebnisse von Stammhaus und sämtlichen BS dem Gesamtgewinn des Unternehmens entsprechen muss. Zu beachten ist, dass nur tatsächlich realisierte BE und tatsächlich entstandene BA im Rahmen der direkten Methoden aufzuteilen sind, aber keine fiktiven BE und fiktiven BA für unternehmensinterne Geschäftsvorfälle (Innenumsätze) für handelsrechtl. Zwecke angesetzt werden dürfen. Allerdings gilt dieser Grundsatz seit Einf. zahlreicher allgemeiner Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände (zB § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 sowie § 12 Abs. 1 KStG) und der uneingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden BS-Fällen in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV nicht mehr für stl. Zwecke. So kann es bei der Überführung von WG zu Entstrickungsgewinnen kommen, die aus Sicht des Gesamtunternehmens erst in einem späteren Zeitpunkt realisiert werden.

Indirekte Methode: Ausgangspunkt ist das nach deutschen strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Erg. des Gesamtunternehmens (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 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 (s. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.3.2; vgl. auch KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 117 f., mwN; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 53; LOOKS in LOOKS/HEINSEN, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl. 2017, Rz. 727). 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).

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]; BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63; BFH 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, Rz. 2.3). Auch § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV setzen die Anwendung der direkten Methode ebenfalls voraus (eher krit. gegenüber der direkten Methode KRAMER, StuW 1991, 151 [153]; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 236 ff., 636 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), 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, Rz. 2.3).

▶ *Kein Anwendungsbereich der indirekten Methode bei beschränkt Steuerpflichtigen:* 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 übrigen Unternehmens bzw. dessen 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). Die inländ. Einkünfte dürfen bei beschränkt Stpfl., die weder buchführungspflichtig sind noch freiwillig Bücher führen (vgl. Anm. 172), als Überschuss der BE über die BA ermittelt werden. Ferner vermag die indirekte Methode unterschiedliche Funktions- und Risikoprofile von BS und übrigen Unternehmen nicht sachgerecht abzubilden. Dieser Mangel macht sie in vielen Fällen von vornherein unanwendbar, so auch die VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.3.1). Schließlich würde die Anwendung der indirekten Methode erfordern, dass das Erg. 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, zB allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten, Kosten einer zentralen Forschungs- und Entwicklungsabteilung sowie Erträge aus gemeinsamen Geschäften von Stammhaus und BS (vgl. WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 191 [10/2013]; HAVERKAMP in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 5.96). Auch die BsGaV lässt indirekte Elemente der Gewinnermittlung zu, zB bei der Zuordnung von Verbindlichkeiten und der damit zusammenhängenden Zinsaufwendungen (§ 14 Abs. 3 und § 15 Abs. 2 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 200 und 205).

► *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 Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Dies setzt idR Funktionsgleichheit bzw. gleiche innere Struktur von BS und übrigen Unternehmen voraus (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.3.2; BFH v. 28.3.1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405). Nach der Einf. der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV) ist die indirekte Methode nicht mehr anwendbar. Die indirekte Methode kann aber bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Schätzung des BS-Ergebnisses nach § 162 AO angewandt werden.

Methodenwechsel: Zum Übergang von der indirekten zur direkten Methode vgl. FG Hamb. v. 9.8.1985 – II 69/80, EFG 1986, 68, rkr. Der Wechsel darf nicht willkürlich erfolgen (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.3).

Einstweilen frei.

251–259

d) Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Dotationskapital, übrigen Passivposten und Geschäftsvorfällen

aa) Einheitliche Zuordnung

260

Einheitliche Zuordnung nach dem Veranlassungszusammenhang: Die WG und Geschäftsvorfälle sind nach Maßgabe des wirtschaftlichen Veranlas-

sungszusammenhangs einheitlich einer einzigen BS zuzuordnen und nicht etwa anteilig verschiedenen BS; dies gilt spätestens seit Einf. der BsGaV (vgl. BRDrucks. 401/14, 60, 66, 68). Ausnahmen sind für immaterielle WG im Fall der dauerhaften Ausübung von bedeutenden Personalfunktionen in verschiedenen BS vorgesehen, in diesem Fall kann das betreffende immaterielle WG einheitlich einer einzigen BS oder nach § 6 Abs. 4 Satz 2 BsGaV anteilig diesen verschiedenen BS zugeordnet werden. Weitere Ausnahmen bestehen für die Zuordnung von Verbindlichkeiten.

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; KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 767 (1/2017); LÜDICKE in FISCHER, Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 50 (insbes. für Fremdschulden); HRUSCHKA/LÜDEMANN, IStR 2005, 76 (76 ff.). Für eine anteilige Zuordnung vgl. STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögenssteuerrecht, 1980, 339; HALFAR, IWB 1993, F. 3 Deutschland Gr. 1, 1409; KLEINEIDAM, IStR 1993, 349; BUCIEK in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 7 OECD-MA Rz. 375; DITZ in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 11.19; ferner ZIEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, 2008, 192 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 779, unterscheidet zwischen zeit- und funktionsanteiliger Nutzung und tritt bei ersterer aus praktischen Gründen für eine Zuordnung beim überwiegend Nutzenden ein.

261 bb) Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung

Unternehmerische Zuordnungsentscheidung: § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV sind bestrebt, die Zuordnung von WG, Chancen und Risiken sowie Geschäftsvorfällen eindeutig zu regeln, indem widerlegbare Vermutungen getroffen werden, welche Personalfunktion maßgeblich für die jeweilige Zuordnung ist. Maßgeblichkeit ist dahingehend zu verstehen, welcher ausgeübten Personalfunktion im üblichen Geschäftsbetrieb im Verhältnis zu den Personalfunktionen, die in anderen BS des Unternehmens ausgeübt werden, die größte wirtschaftliche Bedeutung für den jeweiligen Zuordnungsgegenstand zukommt (§ 2 Abs. 5 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 25). Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Personalfunktionen können quantitative und qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend sein. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt zu entscheiden. Hierbei kann ein Betrachtungszeitraum herangezogen werden, der über ein Wj. hinausgeht sowie vergangene Wj. und Prognosen für künftige Wj. berücksichtigt (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 44). Es wird jedoch anerkannt, dass es Fälle gibt, bei denen es nicht möglich ist, die Personalfunktion mit der größten wirtschaftlichen Bedeutung für einen Zuordnungsgegenstand zu bestimmen. Deshalb hat das Unternehmen in verbleibenden Zweifelsfällen insbes. nach § 5 Abs. 4 (s. Anhang zu § 49 Anm. 85), § 6 Abs. 4 (s. Anhang zu § 49 Anm. 102), § 7 Abs. 4 (s. Anhang zu § 49 Anm. 119), § 8 Abs. 4 (s. Anhang zu § 49 Anm. 136), § 9 Abs. 4 (s. Anhang zu § 49 Anm. 148) sowie § 10 Abs. 5 (s. Anhang zu § 49 Anm. 162) einen Beurteilungsspielraum bei der Bestimmung der maßgeblichen Personalfunktion im Hinblick auf den jeweiligen Zuordnungsgegenstand und letztendlich auf die Zuordnung von WG, Chancen und Risiken, Geschäftsvorfällen und den damit zusammenhängenden BE und BA. Auch vor der Einf. der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5

und 6 AStG iVm. der BsGaV) war bereits auf die unternehmerische Zuordnungsentscheidung abzustellen:

► *Rechtsprechung*: Soweit der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu keiner eindeutigen Zuordnung führte, weil das WG mehreren BS gleichzeitig dient, war auf die in Buchführung und Bilanzierung zum Ausdruck kommende Willensentscheidung abzustellen. Sie durfte 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 konnte 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. Ohne auf die Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung einzugehen, forderte der BFH den „funktionalen Zusammenhang“ mit der in der BS ausgeübten Unternehmenstätigkeit, der nach der Verkehrsauffassung das Schwergewicht in der BS zukommt. Dabei sollte es ein Indiz gegen die Zugehörigkeit eines WG 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. war in den Fällen, in denen ein WG einen funktionalen Bezug sowohl zum Stammhaus als auch zur BS bzw. gleichzeitig zu mehreren BS 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, Rz. 2.4 (für WG) und Rz. 2.5.1 (für das Dotationskapital). Allerdings wurde dieser Grundsatz wesentlich dadurch eingeschränkt, dass bei der Zuordnung die „Zentralfunktion des Stammhauses“ zu beachten war. Danach waren 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, Rz. 2.4). Auch bei der Zuordnung von Dotationskapital billigte 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, Rz. 2.5.1).

Einstweilen frei.

262–269

cc) Zuordnung von Wirtschaftsgütern

270

Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern: Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist ein materielles WG regelmäßig der BS zuzuordnen, in der es genutzt wird. Unter der Nutzung eines materiellen WG ist dessen unmittelbarer Ge- oder Verbrauch für Zwecke der Unternehmenstätigkeit zu verstehen. Wechselt die Nutzung eines materiellen WG häufig zwischen verschiedenen BS, ist das WG nach § 5 Abs. 1 Satz 3 der BS zuzuordnen, für deren Geschäftstätigkeit es überwiegend genutzt wird. Ein materielles WG kann nach § 5 Abs. 2 Satz 1 BsGaV einer anderen BS als der nutzenden BS zugeordnet werden, wenn die wirtschaftliche Bedeutung insbes. der Anschaffung, Herstellung oder Veräußerung des materiellen WG eindeutig überwiegt (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 66 ff.).

Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern: Nach § 6 Abs. 1 BsGaV ist ein immaterielles WG regelmäßig der BS zuzuordnen, in der es geschaffen oder erworben wurde. Ein immaterielles WG kann nach § 6 Abs. 2 Satz 1 BsGaV einer anderen BS zugeordnet werden, wenn die wirtschaftliche Bedeutung insbes. der Nutzung, der Verwaltung, der Weiterentwicklung, des Schutzes

oder der Veräußerung des immateriellen WG eindeutig überwiegt (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 88 ff.).

Zuordnung von Beteiligungen: Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist eine Beteiligung, eine Finanzanlage oder ein ähnliches WG der BS zuzuordnen, in der es genutzt wird. Die Nutzung ergibt sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 BsGaV aus dessen mittelbarem Gebrauch. Es wird darauf abgestellt, ob die Beteiligung etc. für die Geschäftstätigkeit der BS funktional von Nutzen ist. Eine Beteiligung etc. kann nach § 7 Abs. 2 Satz 1 BsGaV einer anderen BS zugeordnet werden, wenn die wirtschaftliche Bedeutung insbes. der Anschaffung, Verwaltung, Risikosteuerung oder Veräußerung des betreffenden WG eindeutig überwiegt (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 105 ff.).

Zuordnung von sonstigen Wirtschaftsgütern: Nach § 8 BsGaV ist ein sonstiges WG regelmäßig der BS zuzuordnen, in der es geschaffen oder erworben wurde (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 123 ff.).

Ermessen des Unternehmens bei keiner eindeutigen Zuordnung: Bei der Zuordnung einer nicht eindeutig zuordenbarer Personalfunktion, die sich mittelbar auf die Zuordnung von WG etc. auswirkt, steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum zu, ohne dabei den Zuordnungsgrundsätzen des § 4 Abs. 1 und 2 BsGaV zu widersprechen. Dementsprechend steht dem Unternehmen ein Beurteilungsspielraum auch bei der unmittelbaren Zuordnung eines nicht eindeutig zuordenbaren WG zu (so zB § 6 Abs. 4 BsGaV, vorausgesetzt, dass den Zuordnungsgrundsätzen des § 6 Abs. 1 bis 3 BsGaV nicht widersprochen wird). Dies hat zur Folge, dass ein faktisches Wahlrecht zur Zuordnung von bestimmten WG besteht, wenn mehrere bedeutende betriebliche Aufgaben und Aktivitäten in Bezug auf das gleiche WG in mehreren BS des Unternehmens ausgeübt werden. Wirtschaftsgüter dürfen einer BS nicht zugeordnet werden, zu der weder ein örtlicher noch ein sachlicher oder nur ein unbedeutender Bezug besteht.

271–279 Einstweilen frei.

280 dd) Zuordnung von Dotationskapital

Vorrangige Zuordnung von Dotationskapital: Entgegen der üblichen Bilanzauffassung, wonach sich das EK als Saldo von WG und Verbindlichkeiten ergibt, gehen die Vorschriften der BsGaV, wie auch schon BMF v. 24.12.1999 (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.5.1), von einer vorrangigen und unmittelbaren Zuordnung eines Anteils am EK des Gesamtunternehmens zu der BS aus, welches als Dotationskapital bezeichnet wird. Das Dotationskapital ist der BS autonom anhand der der BS zuzuordnenden Personalfunktionen, WG und Chancen zuzuordnen.

Zuordnung nach der Kapitalaufteilungsmethode: § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG verlangt für die inländ. BS ein angemessenes EK, dessen Zuordnung durch die Kapitalaufteilungsmethode konkretisiert wird. Einer inländ. BS ist nach § 12 BsGaV ein Anteil am EK des ausländ. Unternehmens (Dotationskapital) nach der funktions- und risikobezogenen Kapitalaufteilungsmethode, jedoch mindestens das in der HBil. der BS tatsächlich ausgewiesene Kapital als Dotationskapital zuzuordnen und unterjährig ggf. anzupassen (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 170 ff.). Besonderheiten sind bei inländ. Bankbetriebsstätten (§ 20 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 274 ff.) und Versicherungsbetriebsstätten (§ 25 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 384 ff.) zu berücksichtigen.

Zuordnung nach anderen Methoden: Vor Einf. der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5 und

6 AStG iVm. der BsGaV) wurde bei der Zuordnung des Dotationskapitals auf verschiedene Methoden abgestellt:

► *Äußerer Fremdvergleich*: Es wurde auf unabhängige Unternehmen abgestellt; vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.5.1.

► *Kapitalstrukturtheorien*: Zum Teil wurde versucht, ein fremdübliches Dotationskapital 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.).

► *Fremdkapital als Ausgangspunkt*: Zum Teil wurde das FK des Unternehmens als Ausgangspunkt für die Zuordnung von Dotationskapital verwendet. Das Dotationskapital der BS war danach als Saldo zwischen der Summe der der BS zuzuordnenden WG einerseits und Verbindlichkeiten und Rückstellungen andererseits zu verstehen (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1739 [1741]; ähnlich auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 18.36). 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.; BUCIEK, DStZ 2003, 139 [144 f.]).

► *Kapitalspiegelmethode*: Nach der Rspr. (BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24) war die Eigenkapitalspiegelmethode bei Gründung einer KapGes. mit einer BS anwendbar. Im Übrigen wurde sie von der Rspr. abgelehnt (vgl. BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690). Sie konnte nach der Rspr. (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 (vgl. 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 Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, 198 ff.). 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, Rz. 2.5.1).

► *Aufteilung mithilfe geeigneter Schlüssel (Schlüssel-Methode)*: Vorgeschlagen wurden als mögliche Schlüssel die Vermögensstruktur der BS (vgl. HALFAR, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 1411). Denkbar ist auch das Verhältnis der nach Abzug der direkt zuzuordnenden Verbindlichkeiten verbleibenden Finanzierungssalden bzw. das Verhältnis der optimalen Eigenkapitalausstattung.

► *Bestimmung nach dem Ermessen des Unternehmens (Zuweisungs-Methode)*: Maßgeblich für die Zuordnung von Dotationskapital zur BS war hiernach die unternehmerische Entsch. der Geschäftsleitung des Unternehmens (vgl. BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63). 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 Entsch. der Geschäftsleitung ebenfalls „besondere Bedeutung“ zuzumessen, im Erg. wird der Entscheidungs-

spielraum allerdings erheblich begrenzt (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.5.1).

281–288 Einstweilen frei.

289 ee) Zuordnung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Zuordnung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen als Restgröße:

Entgegen der bei der Gewinnermittlung üblichen Vorgehensweise, wonach sich das EK als Saldo von WG und Verbindlichkeiten ergibt, gehen die Vorschriften der BsGaV von einer nachrangigen Zuordnung der übrigen Passivposten bestehend aus Verbindlichkeiten und Rückstellungen aus, und zwar nur insoweit als sie betragsmäßig die Aktivposten bestehend aus WG und Chancen abzüglich des Dotationskapitals der BS nicht überschreiten.

► *Direkte Zuordnung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen* gem. § 14 Abs. 1 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 194), die im unmittelbaren (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit den der BS zugeordneten Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken stehen, und korrespondierende Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen gem. § 15 Abs. 1 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 202): Beschafft sich die BS die für ihre laufende Geschäftstätigkeit notwendigen Finanzmittel, indem sie bei Dritten (zB Kreditinstituten) oder bei anderen Konzernunternehmen in funktionaler Hinsicht selbst Darlehen aufnimmt, so sind diese Verbindlichkeiten der BS zuzuordnen (s. auch BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690). Beschafft das Unternehmen 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 (s. auch BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24 [27]; BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690). Die Zweckbestimmung muss anhand von konkreten Anhaltspunkten nachvollziehbar sein (vgl. BFH v. 27.7.1966 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24; BFH v. 20.3.2002 – II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017). Zu den Anforderungen an den Nachweis für Durchlaufkredite vgl. BFH v. 2.8.1966 – I 66/63, BStBl. III 1967, 27. Werden Mittelzuflüsse aus einem einheitlichen Darlehen für Zwecke der inländ. BS und des übrigen Unternehmens verwendet, so ist eine anteilige Zuordnung von Verbindlichkeiten zur BS zulässig (vgl. BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24; BFH v. 20.3.2002 – II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017).

► *Kürzung eines Passivüberhangs an direkt zuordnungsfähigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen* gem. § 14 Abs. 2 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 197) und korrespondierende Kürzung von Finanzierungsaufwendungen gem. § 15 Abs. 2 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 205): Bestehen mehrere direkt zuordnungsfähige Passivposten, steht es uE im Ermessen des Unternehmens, welche dieser übrigen Passivposten in welchem Umfang gekürzt werden (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.); im Zweifel sollte jedoch eine Kürzung zu gleichen Teilen geboten sein.

► *Indirekte Zuordnung von übrigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen* gem. § 14 Abs. 3 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 200) zum „Auffüllen“ eines Fehlbetrags an Passivposten und quotale Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen gem. § 15 Abs. 3 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 207).

Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens: Nach § 17 BsGaV ist die Durchführung der Finanzierungsfunktion durch eine Finanzierungs-

betriebsstätte innerhalb eines Unternehmens als anzunehmende schuldrechtl. Beziehung anzuerkennen. WG in Zusammenhang mit einer externen Anlage von Liquiditätsüberhängen und BE aus diesen WG (zB Zinserträge) sind gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 BsGaV grds. nicht der Finanzierungsbetriebsstätte, sondern den anderen BS direkt und verursachungsgerecht zuzuordnen. Die Finanzierungsfunktion führt daher im Regelfall nicht zu fiktiven Darlehensbeziehungen innerhalb des Unternehmens (s. Anhang zu § 49 Anm. 227 ff.).

ff) Zuordnung von Geschäftsvorfällen

290

Zuordnung anhand des Zustandekommens des Geschäftsvorfalles: Nach § 9 Abs. 1 BsGaV ist ein Geschäftsvorfall, den das Gesamtunternehmen mit einem Dritten abgeschlossen hat, regelmäßig demjenigen Unternehmensteil zuzuordnen, in dem das Zustandekommen des Geschäftsvorfalles ausgeübt wird (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 139 ff.).

Abweichende Zuordnung: Nach § 9 Abs. 2 BsGaV ist ein Geschäftsvorfall der BS zuzuordnen, in der eine andere Personalfunktion als das Zustandekommen eines Geschäftsvorfalles ausgeübt wird, wenn die wirtschaftliche Bedeutung der anderen Personalfunktion in Bezug auf den Geschäftsvorfall eindeutig überwiegt. Hierfür kommen insbes. Geschäftstätigkeiten in Betracht, die in Zusammenhang mit der Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Geschäftsvorfall oder mit der Verwaltung oder Risikosteuerung des betreffenden Geschäftsvorfalles stehen (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 145 ff.).

Zuordnungsänderung: Ein Geschäftsvorfall, der zunächst demjenigen Unternehmensteil zuzuordnen ist, in dem das Zustandekommen dieses Geschäftsvorfalles ausgeübt wird, kann in einem nachfolgenden Wj. einer anderen BS zuzuordnen sein, in der bspw. Verpflichtungen aus diesem Geschäftsvorfall erfüllt werden. Dies ist jedoch nur möglich, wenn die wirtschaftliche Bedeutung der Verpflichtungserfüllung gegenüber der des Zustandekommens eindeutig überwiegt. In diesem Fall kann eine fiktive Übertragung des Geschäftsvorfalles aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV zwischen der BS, in der er zustande gekommen ist, und der anderen BS vorliegen. Anderenfalls kann die Erfüllung von Verpflichtungen zu einer fiktiven Dienstleistung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV führen. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Personalfunktionen können quantitative und qualitative Gesichtspunkte (zB Wertschöpfungsbeiträge) ausschlaggebend sein. Dies ist im Einzelfall entsprechend dem jeweiligen Sachverhalt und in verbleibenden Zweifelsfällen unter Berücksichtigung des Beurteilungsspielraums des Unternehmens zu entscheiden. Hierbei kann ein Betrachtungszeitraum herangezogen werden, der über ein Wj. hinausgeht sowie vergangene Wj. und Prognosen für künftige Wj. berücksichtigt (so auch die Auffassung der FinVerw., vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 44).

Einstweilen frei.

291–299

e) Innentransaktionen zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen

aa) Konzepte zur Abrechnung von Innentransaktionen

300

Abrechnungskonzepte: Im Schrifttum werden im Wesentlichen die folgenden Abrechnungskonzepte diskutiert (vgl. Überblick bei ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 4.278; HIDIEN in

KSM, § 49 Rz. D 3113 ff. [5/2007]). Dabei bezieht sich die Diskussion auf die Rechtslage vor § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV 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; BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; BFH 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 Abrechnungskonzept beruht auf der Überlegung, dass der Gesamterfolg des Gewerbebetriebs des Steuerausländers das wirtschaftliche Erg. aller in diesem Unternehmen ausgeübten Funktionen darstellt (s. BECKER, DB 1989, 12; BECKER, DB 1990, 392). Die Zurechnung des Gesamterfolgs auf inländ. BS 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 BS und übrigen Unternehmen (Stammhaus) als „Quasi-Geschäftsvorfälle“ behandelt und nach den Regeln des Fremdvergleichs erfasst. Die BS wird nach diesem Konzept konsequent im Verhältnis zum übrigen Unternehmen (Stammhaus) wie ein völlig unabhängiges Unternehmen angesehen. Dementsprechend werden interne Leistungen mit der BS 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*: Im Gegensatz zum Funktionsnutzenkonzept liegt beim Erwirtschaftungsgrundsatz die zentrale Betonung auf der Einheit des Unternehmens (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1692; DEBATIN, DB 1989, 1739). Dementsprechend kann die BS als Teilhaber an der Unternehmensausstattung (dh. AV) in gleicher Weise partizipieren wie das übrige Unternehmen (Stammhaus), ohne eine über die verursachungsgemäß zuzuordnenden anteiligen Aufwendungen hinausgehende Vergütung zahlen zu müssen. 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 Vertriebsaufwand 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.

► *Wertschöpfungsbeitragskonzept*: Der BS wird der Gewinn aus internen Leistungsbeziehungen mit dem übrigen Unternehmen zugewiesen, der ihrem Wertschöpfungsbeitrag zum Gesamterfolg des Unternehmens entspricht. Dabei ist auf die von der BS jeweils tatsächlich ausgeübte Funktion abzustellen. Die Wertschöpfungsbeiträge werden jedoch nicht bereits im Zeitpunkt der internen Leistung

realisiert, sondern erst bei Realisation durch das Unternehmen im Außenverhältnis.

Uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion: Die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (sog. *functionally separate entity approach*) wird auch als *Authorised OECD Approach (AOA)* bezeichnet und geht auf den OECD-Betriebsstättenbericht 2010 zurück. Nach dem AOA ist die BS-Gewinnabgrenzung in zwei Stufen vorzunehmen: Im Rahmen der ersten Stufe ist eine detaillierte Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeiten der BS als fiktiv selbständiges und unabhängiges Unternehmen durchzuführen. Auf der zweiten Stufe erkennt der AOA sog. Innentransaktionen bzw. *dealings* zwischen einer BS und dem übrigen Unternehmen an, die fremdüblich zu bepreisen sind. Damit soll einer willkürlichen Gewinnzuordnung aufgrund bloßer innerbetrieblicher Absprachen vorgebeugt werden. Der AOA enthält 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 der Außentransaktion realisiert werden, geht der AOA davon aus, dass Innentransaktionen bzw. *dealings* im Zeitpunkt der internen Leistung auch stl. zur Gewinnrealisation führen.

Einstweilen frei.

301–304

bb) Rechtsgrundlage für die Abrechnung von Innentransaktionen

305

Finale Entnahmetheorie: Während BMF v. 24.12.1999 (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076) auf die Benennung einer Rechtsgrundlage verzichtete, wurde von der Rspr. die sog. finale Entnahmetheorie zur Begr. entwickelt. Die Rspr. erweiterte den Tatbestand der Entnahme teleologisch und stellte das Verbringen eines WG aus einer inländ. BS 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). Mit Urte. v. 17.7.2008 (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 darf, der durch die inländ. BS erwirtschaftet wurde. Schließlich eigne sich das Abkommensrecht nicht zur Begr. 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

StPflcht ist bei einem beschränkt Stpfl. nur seine inländ. BS und nicht sein Gesamtunternehmen Gegenstand der Gewinnermittlung (vgl. idS 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 Betrieb iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist. Als Folge davon ist das deutsche Besteuerungsrecht originär auf die inländ. BS beschränkt und nicht, wie bei der unbeschränkten StPflcht, lediglich aufgrund eines DBA eingeschränkt. Mithin war auch nach der Rspr. (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 (vgl. ROTH in OESTREICHER, Internationale Verrechnungspreise, 2003, 163 [198 f.]; zweifelnd BUCIEK in PILTZ/SCHAUMBURG, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2000, 58 f.).

Allgemeine Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände: Mit der Einf. des allgemeinen Entstrickungstatbestands in Form der fiktiven Entnahme (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4) und fiktiven Veräußerung (§ 12 Abs. 1 KStG) sowie eines Verstrickungstatbestands in Form der fiktiven Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2) durch das SEStEG 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 vorübergehenden 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 einer BS und dem übrigen Unternehmen, nämlich die Überführung von WG zwischen dem In- und Ausland sowie deren Nutzungsüberlassung vom Inland ins Ausland. Nicht erfasst sind die Bereiche der unternehmensinternen Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen eines WG vom Ausland ins Inland. Damit handelt es sich um eine punktuelle Abwehrgesetzgebung, keinesfalls aber um eine umfassende und in sich schlüssige Konzeption für die Gewinnermittlung bzw. Gewinnabgrenzung bei BS (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 372 [3/2007]).

Uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion nach § 1 AStG und der BsGaV: Die Anwendung der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (sog. *functionally separate entity approach*) wurde durch das AmtshilfeRLÜmsG v. 26.6.2013 mit dem neuen § 1 Abs. 5 AStG in innerstaatliches Recht umgesetzt. Dies war erforderlich, da Art. 7 OECD-MA im BS-Staat nicht unmittelbar wirkt (dh. keine *self executing* Wirkung; vgl. KAESER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA [2010] Rz. 379 und Rz. 690 [10/2013]). Die technische Umsetzung der gesetzgeberischen Zielsetzung ist aufgrund der Fiktionen eines selbständigen und unabhängigen Unternehmens und von Innentransaktionen (anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen) kompliziert, ua. aufgrund einer Vielzahl an unbestimmten Begriffen in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. §§ 1 bis 41 BsGaV.

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen sind wirtschaftliche Vorgänge, die alle tatsächlichen Handlungen umfassen (§ 16 Abs. 1 BsGaV und § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG; vgl. BTDrucks. 17/13033, 163 f.). Es wird ein tatsächliches und identifizierbares Ereignis vorausgesetzt (s. BTDrucks. 17/13033, 167; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rz. 35, Rz. 176 ff. und Rz. 194 ff.).

Denn rechtl. Beziehungen zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen, denen zB schuld- oder gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen zugrunde liegen, sind nicht möglich. Stattdessen werden schuldrechtl. Vereinbarungen und die Geltendmachung von Rechtspositionen nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 für wirtschaftliche Vorgänge zwischen der BS und dem übrigen Unternehmen fingiert. Es muss eine gewisse Schwelle überschritten werden, die es entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse rechtfertigt, für dieses Ereignis anzunehmen, dass rechtl. selbständige, unabhängige Unternehmen in einer vergleichbaren Situation eine schuldrechtl. Vereinbarung abgeschlossen oder eine bestehende Rechtsposition geltend gemacht hätten (vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Rz. 35 und Rz. 176 ff.; s. auch BTDrucks. 17/13033, 167). Für die Fiktion rechtl. Beziehungen kommen rechtl. Beziehungen jeder denkbaren Art in Betracht. Können entsprechend der Funktions- und Risikoanalyse verschiedene rechtl. Beziehungen für denselben wirtschaftlichen Vorgang fingiert werden, ist auf die subjektive Absicht des Unternehmens abzustellen.

Einstweilen frei.

306–315

cc) Ausgewählte Innentransaktionen

(1) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte ins Ausland 316

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung: Die Überführung von WG aus der inländ. BS in das übrige Unternehmen ist zunächst nach den allgemeinen Entstrickungstatbeständen des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (s. § 4 Anm. 220 ff.) bzw. des § 12 Abs. 1 KStG (s. § 12 KStG Anm. 28 ff.) zu beurteilen. § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV greift als Korrekturvorschrift insoweit, als die allgemeinen Entstrickungstatbestände keine Anwendung finden oder der auf Entstrickungsüberführungen anzuwendende gemeine Wert unter dem jeweiligen Fremdvergleichspreis liegt. Es kann eine fiktive Veräußerung iSv. § 16 BsGaV angenommen werden.

Entstrickungsbesteuerung: Nach § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (s. § 4 Anm. 220 ff.) iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 bzw. nach § 12 Abs. 1 KStG (s. § 12 KStG Anm. 28 ff.) ist der im Zeitpunkt der Überführung maßgebliche gemeine Wert anzusetzen. Die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g ist bei beschränkter Stpfl. nicht möglich. Der Entstrickungsgewinn ist nach Auffassung der FinVerw. sofort zu versteuern.

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

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung: Die Überführung von WG aus dem Ausland in die inländ. BS ist zunächst nach den allgemeinen Verstrickungstatbeständen des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a zu beurteilen. § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV greift als Korrekturvorschrift insoweit, als die allgemeinen Verstrickungstatbestände keine Anwendung finden oder der auf Verstrickungsüberführungen anzuwendende gemeine Wert über dem jeweiligen Fremdvergleichspreis liegt. Es wird eine fiktive Veräußerung iSv. § 16 BsGaV angenommen.

Verstrickungsbesteuerung: 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.). Der Verstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG gilt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Körperschaften (vgl. RENGERS in BLÜMICH, § 8 KStG Rz. 46 [8/2017]). Es besteht keine Wertverknüpfung mit dem im Ausland angesetzten Entstrickungswert.

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

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung: Die zeitlich befristete Überlassung eines WG von der inländ. BS an das übrige Unternehmen ist zunächst nach den allgemeinen Entstrickungstatbeständen des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (s. § 4 Anm. 220 ff.) iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 bzw. § 12 Abs. 1 KStG (s. § 12 KStG Anm. 28 ff.) zu beurteilen. § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV greift als Korrekturvorschrift insoweit, als die allgemeinen Entstrickungstatbestände keine Anwendung finden oder der auf Entstrickungsüberlassungen anzuwendende gemeine Wert unter dem jeweiligen Fremdvergleichspreis liegt. Es kann eine fiktive Vermietung oder Verpachtung (materielle WG) bzw. fiktive Lizenzierung (immateriellen WG) iSv. § 16 BsGaV angenommen werden.

Entstrickungsbesteuerung: Nach § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 ist auch die zeitlich befristete Nutzungsüberlassung eines WG an das übrige Unternehmen im Ausland als fiktive Entnahme zu werten. Strittig ist, 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 zutr., 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, F. 3, 14733 [14752]). Im umgekehrten Fall der zeitlich befristeten Nutzungsüberlassung vom Ausland an die inländ. BS sind mangels Anwendung der allgemeinen Verstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a die tatsächlich entstandenen Aufwendungen bzw. Fremdvergleichspreise nach § 16 BsGaV anzusetzen.

319 (4) Fiktive Dienstleistungen

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung: Soweit die inländ. BS vom übrigen Unternehmen im Rahmen von anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen fiktive Dienstleistungen bezieht, sind diese mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen anzusetzen. Im umgekehrten Fall gilt Entsprechendes. Führt der Ansatz des Fremdvergleichspreises zu einem höheren Gewinn der inländ. BS, ist insoweit eine Berichtigung der Einkünfte nach § 1 AStG durchzuführen.

Entstrickungsbesteuerung: Die allgemeinen Entstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (s. § 4 Anm. 220 ff.) und des § 12 Abs. 1 KStG (s. § 12 KStG Anm. 28 ff.) beschränken sich auf WG und erfassen keine 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).

320 f) Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben iSv. § 4 Abs. 4 (zum Begriff s. § 4 Anm. 31, 558 ff. und 750 ff.) sind der BS zuzuordnen, wenn sie mit denjenigen Personalfunktionen, WG, Geschäftsvorfällen bzw. Chancen und Risiken zusammenhängen, die der BS zuzuordnen sind (vgl. BRDrucks. 401/14, 69). Bis zur

Einf. der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV) waren nur die BE und BA einer inländ. BS zuzuordnen, die durch deren Tätigkeit veranlasst waren.

Fiktive Betriebseinnahmen und fiktive Betriebsausgaben: Für anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 BsGaV sind gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen. Die Verrechnungspreise führen gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 zu fiktiven BE/BA bei den betreffenden Unternehmensteilen.

Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern: Die mit einem WG zusammenhängenden (fiktiven) BE und BA sind derjenigen BS zuzuordnen, der das WG zuzuordnen ist. Dies umfasst die durch den Ge- bzw. Verbrauch des WG verursachten (fiktiven) BE und BA (insbes. planmäßige Abschreibungen, außerplanmäßige Abschreibung des WG auf den niedrigeren Teilwert und Instandhaltungs- und Reparaturaufwendungen) sowie die Gewinne und Verluste aus der Veräußerung des WG. Im Verhältnis der inländ. BS, der das WG zuzuordnen ist, zum übrigen Unternehmen, das das WG ebenfalls nutzt, kann eine Nutzungsüberlassung im Sinne einer fiktiven Vermietung (materielle WG) bzw. fiktiven Lizenzierung (immaterielle WG) aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV zum fremdüblichen Verrechnungspreis (§ 16 Abs. 2 BsGaV) vorliegen. Bei der Änderung der Zuordnung eines WG kann eine fiktive Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 bzw. eine fiktive Veräußerung nach § 12 Abs. 1 KStG zum gemeinen Wert und ggf. eine fiktive Veräußerung aufgrund anzunehmender schuldrechtl. Beziehungen iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV zum fremdüblichen Verrechnungspreis (§ 16 Abs. 2 BsGaV) vorliegen. Anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen führen gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV zu fiktiven BE/BA. Bis zur Einf. der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV) waren die durch den Ge- bzw. Verbrauch eines WG verursachten Aufwendungen entsprechend dem jeweiligen Nutzungsumfang des WG zuzuordnen. Entgegen der FinVerw. (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.4) idR 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.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Zur Zuordnung einer vGA zu einer inländ. BS s. Anm. 350.

g) Branchenspezifische Sonderregelungen

321

Bankbetriebsstätte: §§ 18 bis 22 BsGaV sehen besondere Regelungen für die Zuordnung von finanziellen WG anhand der maßgeblichen unternehmerischen Risikoübernahmefunktion sowie Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals für Bankbetriebsstätten seit der Einf. der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung vor (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 192 ff.; s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 192 ff.). Die VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.1) sind für die Zuordnung von Dotationskapital, übrige Passivposten und Finanzierungsaufwendungen zumindest bis zur Wirksamkeit der BsGaV zu beachten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 434 ff.). Die VWG Dotationskapital zur Bestimmung des Dotationskapitals bei BS international tätiger Kreditinstitute (s. BMF v. 29.9.2004 – IV B 4 - S 1300 - 296/04,

BStBl. I 2004, 917) sind für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen, nicht mehr anzuwenden (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 464).

Versicherungsbetriebsstätte: §§ 23 bis 29 BsGaV beinhalten seit der Einf. der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung besondere Regelungen für die Zuordnung ua. von WG für die Bedeckung versicherungstechnischer Rückstellungen anhand der maßgeblichen unternehmerischen Risikoübernahmefunktion sowie Regelungen zur Bestimmung des Dotationskapitals für Versicherungsbetriebsstätten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 279 ff.; s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 341 ff.). Die VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.2) sind zumindest bis zur Wirksamkeit der BsGaV für die Zuordnung von Dotationskapital, übrige Passivposten und Finanzierungsaufwendungen zu beachten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 434 ff.).

Bauausführungen und Montagen: §§ 23 bis 29 BsGaV legen besondere Regelungen für die Zuordnung von WG sowie Regelungen zu anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen für Bau- und Montagebetriebsstätten fest (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 341 ff.; s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 436 ff.). Die VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.3) sind zumindest bis zur Wirksamkeit der BsGaV für die Zuordnung von Dotationskapital, übrige Passivposten und Finanzierungsaufwendungen zu beachten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 434 ff.).

Förderbetriebsstätten: §§ 35 bis 38 regeln die Zuordnung von Explorationsrechten und übrigen WG sowie anzunehmende schuldrechtl. Beziehungen für Förderbetriebsstätten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 386 ff.; s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 488 ff.). Die VWG Betriebsstätten (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 4.7) sind zumindest bis zur Wirksamkeit der BsGaV für die Zuordnung von Dotationskapital, übrige Passivposten und Finanzierungsaufwendungen zu beachten (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 434 ff.).

322–329 Einstweilen frei.

330 h) Gewinn des ständigen Vertreters

Sinngemäße Anwendung der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion: Die uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion einer BS für Zwecke der Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV) ist gem. § 1 Abs. 5 Satz 5 AStG iVm. § 39 Abs. 1 BsGaV sinngemäß auf stV anzuwenden. Demnach ist eine Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeiten des stV als fiktiv selbständiges und unabhängiges Unternehmen durchzuführen, bei der die wesentlichen Personalfunktionen des vertretenen Unternehmens den Zuordnungsmaßstab bilden. Handelt es sich bei dem Vertreter um ein rechtl. selbständiges Unternehmen, sind gem. § 39 Abs. 2 BsGaV alle Personalfunktionen, die vom eigenen Personal des Vertreters für das vertretene Unternehmen ausgeübt werden, zB die Vermittlung oder der Abschluss von Geschäften für Rechnung des vertretenen Unternehmens, als eigene Personalfunktionen des vertretenen Unternehmens zu behandeln. Die WG und Geschäftsvorfälle des Vertreters sind nach der BsGaV dem Vertretenen dagegen nicht zuzurechnen, selbst wenn sie mit

Personalfunktionen zusammenhängen, die vom Vertreter für das vertretene Unternehmen ausgeübt werden (vgl. Anhang zu § 49 Anm. 534 ff.). Bis zur Einf. der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion eines stV für Zwecke der Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV) waren nur die BE und BA einem inländ. stV zuzuordnen, die durch dessen Tätigkeit veranlasst waren. Dem stV war somit ein Anteil an den BE und BA des Gesamtunternehmens aus den von dem stV besorgten Geschäften zuzuordnen.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Geschäftsvorfällen: Die Vermittlung oder der Abschluss von Geschäften für Rechnung des vertretenen Unternehmens und ggf. die Ausübung von damit zusammenhängenden Tätigkeiten (zB Bonitätsprüfung, Überprüfung des Warenbestands) durch den Vertreter sind häufig Routinetätigkeiten bzw. unterstützende Personalfunktionen, die keinen beachtlichen Wertschöpfungsbeitrag für das vertretene Unternehmen darstellen, selbst wenn es sich um die Haupttätigkeiten des Vertreters handelt (vgl. DITZ/BÄRSCH, IStR 2013, 411 [414]; Anhang zu § 49 Anm. 534 ff.). Damit sind die vom eigenen Personal des Vertreters für das vertretene Unternehmen ausgeübten Personalfunktionen nicht maßgeblich für die Zuordnung von WG (zB Fertigwaren, Kundenstamm, Kundenforderungen), Geschäftsvorfällen (zB Verkauf der Fertigwaren an Kunden) sowie Chancen und Risiken (zB Warenuntergangs-, Forderungsausfall- und Gewährleistungsrisiken) des vertretenen Unternehmens. Die WG, Geschäftsvorfälle, Chancen und Risiken sowie damit zusammenhängende BA und BE (zB Umsatzerlöse) sind somit nicht dem inländ. stV eines vertretenen Steuerausländers zuzuordnen (so auch im Erg. DITZ/BÄRSCH, IStR 2013, 411 [414]; RASCH/MÜLLER, ISR 2014, 418 [421]; KAHLE/NAST in LÜBBEHÜSEN/KAHLE, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, Rz. 5.547 ff.). Die Personalfunktionen haben einen lediglich unterstützenden Charakter iSd. § 2 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BsGaV (s. Anhang zu § 49 Anm. 26). Dem inländ. stV sind fiktive BE aus einer fiktiven Vermittlungsleistung zuzuordnen, die aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 BsGaV zwischen dem leistungserbringenden inländ. stV und dem leistungsempfangenden übrigen Unternehmen des vertretenen Steuerausländers fremdüblich zu bepreisen ist.

► *Handelt es sich bei dem Vertreter um ein rechtl. selbständiges Unternehmen*, führt dies zu einem Erg. des inländ. stV von null: Den fiktiven BE des stV aus der Vermittlungsleistung stehen die dem inländ. stV zuzuordnenden BA des vertretenen Steuerausländers gegenüber, die für die tatsächlichen Vermittlungsleistungen des Vertreters (unabhängiger Dritter oder nahestehende Person) aufgewendet werden müssen. In der Regel entsprechen sich diese BA und fiktiven BE betragsmäßig und resultieren in ein Erg. von null (vgl. BRDrucks. 401/14, 141). Diese sog. Nullsummentheorie entspricht der Ansicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182, Rz. 422). Wird darüber hinaus die Verwaltung von Risiken, die zivilrechtl. allein das vertretene Unternehmen trägt (wie zB Forderungsausfall- oder Warenuntergangsrisiken) von dem inländ. stV zuzuordnenden Personalfunktionen ausgeübt, ist ein fremdübliches Dienstleistungsentgelt anzusetzen.

► *Handelt es sich bei dem Vertreter hingegen um einen Angestellten* des vertretenen Steuerausländers, stehen den fiktiven BE des inländ. stV die Personal- und Sachkosten des Vertretenen für diesen Angestellten gegenüber (s. ausführl. Anhang zu § 49 Anm. 534 ff.).

Einstweilen frei.

331–339

i) Zeitpunkt der Einkünfte

340 aa) Betriebsausgaben und -einnahmen vor Begründung einer Betriebsstätte

Vorweg entstandene Betriebsausgaben und auch ggf. BE (zB vorab gezahlte Zuschüsse) sind zu berücksichtigen, wenn und soweit sie nach dem Veranlassungsprinzip in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der erst später verwirklichten BS stehen. Zum Zeitpunkt der Begr. der BS sind die die allgemeinen Grundsätze der Einkünfteermittlung einschließlich der Verstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 (s. § 4 Anm. 321 ff.) und des § 12 Abs. 1 KStG (s. § 12 KStG Anm. 28 ff.) sowie der Begr. von anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen (§ 3 Abs. 4 Satz 3 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 49) zu berücksichtigen.

HM im Schrifttum: KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerländern, 1982, 205 ff., mwN; FEUERBAUM, Internationale Besteuerung des Industrieanlagenbaus, 2. Aufl. 1983, 113 f.; KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 800 (10/2018); SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.95; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 4117 (6/2007); aA WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 7.7 ff. Zur GewSt aA FG Köln v. 20.9.1995 – 12 K 2559/92, EFG 1995, 1110, rkr., vgl. Anm. 53.

Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung: Beschränkt Stpfl. sind nach § 3 Abs. 4 Satz 1 BsGaV verpflichtet, für eine inländ. BS zum Zeitpunkt der Begr. die erste Hilfs- und Nebenrechnung für diese BS zu erstellen (s. Anhang zu § 49 Anm. 49).

Gescheiterte Betriebsstättengründung: Entstehen BA in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit zukünftigen inländ. Einkünften, ohne dass diese Einkünfte tatsächlich erzielt werden, können vergebliche BA uE nicht als negative inländ. Einkünfte berücksichtigt werden, da der Tatbestand, an den Abs. 1 die Besteuerung knüpft (Existenz einer BS), gerade nicht verwirklicht wurde. Diese sind nicht im inländ. BS-Staat, sondern im ausländ. Staat des übrigen Unternehmens (Stammhaus) zu berücksichtigen, vgl. Anm. 53; ebenso vgl. zB STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33; WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2017, Rz. 7.7 f.; aA BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566; BFH v. 17.12.1998 – I B 80/98, BStBl. II 1999, 293; BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703, allerdings betr. vergebliche vorweggenommene Aufwendungen im Zusammenhang mit der gescheiterten Errichtung einer ausländ. BS.

341 bb) Nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte

Auch bei beschränkter StPfl. gilt § 24 Nr. 2, wonach zu den Einkünften auch solche aus einer ehemaligen Tätigkeit gehören (vgl. § 24 Anm. 5), und zwar auch bezüglich der Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (vgl. Anm. 53).

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 Ur. 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 – IV C 6 - S 2293 - 31/82, BStBl. I 1982, 771; H 34d EStH 2017; hM vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.97; KUMPF/ROTH, DB 2000, 787; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 4147 f. (6/2007), jeweils mwN.

Nach WASSERMAYER (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. Der gegenwartsbezogene Wortlaut des Buchst. a („... Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist“) führt uE jedoch nicht zur Überlagerung bzw. Verdrängung des Veranlassungsgrundsatzes.

zes; vgl. auch HIDIEN in KSM, § 49 Rz. D 4148 (6/2007). Anderenfalls wären Verschiebungen von Besteuerungsrechten aufgrund von Zufälligkeiten nicht auszuschließen. Der Anwendungsbereich für § 24 Nr. 2 ist begrenzt auf die Fälle, in denen keine Schlussbesteuerung nach § 16 durchzuführen ist. Zum Verhältnis nachträglicher Einkünfte zu einer Berichtigung der Schlussbesteuerung s. allg. § 24 Anm. 7 und 76; WACKER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 16 Rz. 350 ff. mwN; GROH, DB 1995, 2235.

cc) Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte

342

Schlussbesteuerung bei Beendigung der gesamten Betriebsstätte: 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). Damit ist bei Beendigung einer inländ. BS eine Schlussbesteuerung nach § 16 Abs. 3 durchzuführen, und zwar zum Zeitpunkt der Auflösung bzw. Verlegung der BS. Im Rahmen der beschränkten StPfl. ist nur die inländ. BS und nicht das Gesamtunternehmen Gegenstand der Gewinnermittlung; vgl. idS 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. 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 Aufgabezeitpunkt (§ 16 Abs. 3 Satz 7) anzusetzen. 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, 2. Aufl. 2017, Rz. 7.23). Zur nachträglichen Änderung der Schlussbesteuerung s. § 16 Anm. 345 ff.; zu nachträglichen BE/BA trotz Schlussbesteuerung s. § 24 Anm. 7 und 76.

Allgemeine Grundsätze der Einkünfteermittlung bei Beendigung eines Teils der Betriebsstätte: 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 Einkünfteermittlung einschließlich der Entstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (s. § 4 Anm. 220 ff.) und des § 12 Abs. 1 KStG (s. § 12 KStG Anm. 28 ff.) sowie der Begr. von anzunehmenden schuldrechtl. Beziehungen (§ 3 Abs. 4 Satz 3 BsGaV; s. Anhang zu § 49 Anm. 49). Die Vorschrift des § 16 Abs. 3 ist bei beschränkter KStPfl. entsprechend anzuwenden (s. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung: Beschränkt StPfl. sind nach § 3 Abs. 4 Satz 2 BsGaV verpflichtet, für eine inländ. BS zum Zeitpunkt der Beendigung die Hilfs- und Nebenrechnung für diese BS endgültig abzuschließen (zu s. Anhang zu § 49 Anm. 49).

Doppelbesteuerungsabkommen: Dem BS-Staat wird gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA (übereinstimmend: Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA, IStR-Beihefter 2013, 46) das Recht zu einer Schlussbesteuerung iSv. § 16 Abs. 3 eingeräumt.

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

Einstweilen frei.

343–349

350 j) **Berichtigung der Einkünfte**

Berichtigung nach allgemeinen Grundsätzen: Aufgrund der rechtl. Unselbständigkeit der BS bzw. des stV sind vGA bzw. Entnahmen und verdeckte Einlagen zwischen BS und dem übrigen Unternehmen (Stammhaus) nicht möglich. Nach den allg. Entstrickungs- und Verstrickungstatbeständen stehen jedoch der Ausschluss oder die Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts einer Entnahme bzw. die Begr. des inländ. Besteuerungsrechts einer Einlage gleich. Mangels einer ausdrücklichen Berichtigungsvorschrift sind die allg. Grundsätze der Einkünftermittlung, und zwar auch die allg. Entstrickungs- und Verstrickungstatbestände, und § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV unter den jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen gleichzeitig Ermächtigung und Maßstab zur Korrektur (s. auch REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 120 [3/2018]).

Zurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen: Eine ein ausländ. Gesamtunternehmen betr. vGA ist nach der Rspr. dessen inländ. BS bzw. stV 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; BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271). Dementsprechend ist eine aus einer verhinderten Vermögensmehrung resultierende vGA dann einer inländ. BS zuzurechnen, wenn die ausgebliebenen Erträge der BS zuzuordnen gewesen wären. Zur Zuordnung von BE und BA s. Anm. 320. Nicht geklärt ist die Frage, ob auf die einer inländ. BS zuzurechnende vGA KapErtrSt zu erheben ist. Denn die BS kann keine Gewinnausschüttung vornehmen und nicht Schuldner von Kapitalerträgen sein, anders als die ausländ. Gesellschaft. Die Rspr. ist in dieser Hinsicht nicht eindeutig (vgl. BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271; FG Berlin-Brandenb. v. 11.1.2017 – 11 K 12334/11, juris, rkr.).

Berichtigung nach § 1 AStG: Mit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) ist eine weitere Rechtsgrundlage für die uneingeschränkte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden BS-Fällen in § 1 Abs. 5 und 6 AStG iVm. der BsGaV v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603) geschaffen worden. Die Vorschrift des § 1 Abs. 5 AStG verweist auf die entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG und wirkt als Korrekturtatbestand der ermittelten Einkünfte, die im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung erst auf der zweiten Stufe erfolgt; dies setzt zunächst Vorschriften zur Ermittlung von Einkünften voraus. Da § 1 Abs. 5 AStG eine Minderung der inländ. Einkünfte eines beschränkt Stpfl. voraussetzt, kann eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG nur zu Ungunsten des Stpfl. wirken.

351–409 Einstweilen frei.

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, Anmerkung zu FG Berlin v. 17.1.2000, IStR 2000, 692; RAUERT, Das Schifffahrts-DBA mit Hongkong – eine neue Sicht, IStR 2012, 244.

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

Verwaltungsanweisung: FinMin. Nds. v. 28.6.1993 – S 1301 - 589 - 33 2, juris, Besteuerung der inländ. Einkünfte ausländ. Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen bei Bestehen eines DBA.

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 mW 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. 17.1.2018 – IV B 2 - S 1301/07/10017 - 09 – DOK 2018/0042503, BStBl. I 2018, 239).

Einstweilen frei.

411–412

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

aa) Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

413

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 tatbestandsmäßig 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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 145 [3/2018]).

Einstweilen frei.

414–421

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; RAUERT, Das Schifffahrts-DBA mit Hongkong – eine neue Sicht, IStR 2012, 244.

OECD-Musterabkommen: Art. 8 OECD-MA 2014 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. Nach dem OECD-Update 2017 werden diese Gewinne in dem Staat besteuert, in dem sich das Unternehmen befindet (Ablösung des Geschäftsleitungsstaatsprinzip durch das Unternehmensstaatsprinzip). 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. HEMMELRAHT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 8 OECD-MA Rz. 35 ff. Eine Reihe deutscher DBA enthält nicht die Definition des internationalen Verkehrs gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA (Übersicht bei DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 54; STRUNK/KAMINSKI in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, Art. 3 OECD-MA Rz. 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 – IV C 6 - S 1301 Ukr-6/96, BStBl. I 1996, 686.

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

▶ *Beförderungen zwischen in- 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 – 8 K 8084/97, IStR 2000, 688, rkr.).

423 **cc) Verhältnis zu besonderen Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen**

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 je-

weiligen 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. b

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erzielt werden

430

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 Luftfahrzeuge

aa) Betrieb

431

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 *Bareboat*-Vercharterer eines Seeschiffs ist daher ebenso wenig Betreiber (BFH v. 16.2.1968 – VI R 193/66, BStBl. II 1968, 432; BFH v. 5.8.1976 – IV R 12/73, BStBl. II 1976, 710; BFH 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.

bb) Seeschiffe oder Luftfahrzeuge

432

Definition des Seeschiffs:

► *Schiff:* Nach heute allg. 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 Rz. 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. Rz. 18; so auch KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 863 [6/2017]; aA HEMMELRATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 8 OECD-MA Rz. 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. 35 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 Erg. 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.

433–440 Einstweilen frei.

cc) Eigene oder gecharterte Seeschiffe oder Luftfahrzeuge

441 (1) Eigenes Fahrzeug

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.

442 (2) Gechartertes Fahrzeug

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 Charterern angesehen werden. Entscheidend ist, dass derjenige, der das Schiff oder Luftfahrzeug gechartert hat, es auch betreibt.

(3) Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs

Bareboat-Charter: Bei der *Bareboat*-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.

► *Bareboat-Vercharterer:* Beim *Bareboat*-Vercharterer verbleibt keine der typischen Funktionen des Seeschiffsbetreibers. Einkünfte des *Bareboat*-Vercharterers sind nicht solche aus dem Betrieb eines Seeschiffs (vgl. BFH v. 16.2.1968 – VI R 193/66, BStBl. II 1968, 432; BFH v. 5.8.1976 – IV R 12/73, BStBl. II 1976, 710; BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; BMF v. 5.4.1976 – IV B 2 - S 2293 - 6/76, BStBl. I 1976, 261, Nr. 4).

► *Bareboat-Charterer:* Einkünfte des *Bareboat*-Charterers können solche aus Betrieb sein (glA FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 107 [8/2018]; OECD-MK, Art. 8 Rz. 5).

Time-Charter (Zeitcharter): 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 Verfügung. Der Kapitän und die Besatzung unterstehen den Anweisungen des Charterers. Das Entgelt wird unabhängig von der gefahrenen Strecke nach Zeitabschnitten, zumeist Tagen, geschuldet.

► *Time-Vercharterer:* Einkünfte des Vercharterers unterliegen der Besteuerung (glA OECD-MK, Art. 8 Rz. 5; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 107 [8/2018]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 141 [3/2018]; GOSCH in KIRCHHOFF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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.

► *Time-Charterer:* 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, sodass er das Schiff betreibt.

Voyage-Charter (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, sodass 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.

Einstweilen frei.

444–446

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 Begr. FG Berlin (FG Berlin v. 17.1.2000 – 8 K 8084/97, IStR 2000, 688, rkr.), 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 verschiedenen 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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 142 [3/2018]; aA KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 868 [6/2017]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 5.162).

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 StPflcht.

449 **(2) Nicht erfasste Beförderungen**

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 1: 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 2: Ein beschränkt Stpfl. befördert von Rostock nach Rotterdam, ein weiterer von Rotterdam nach Duisburg.

(2) Nicht erfasste Beförderungen

451

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. Löschhafens 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, sodass keine Beförderung von einem in zu einem ausländ. Hafen vorliegt.

Einstweilen frei.

452–454

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

aa) Einschließlich

455

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 Beförderungsleistungen456 **(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 zur 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 Begr. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 143 [3/2018]). Damit scheidet zB Vor-, Zwischen- oder Nachlagerungen aus. Gleichfalls nicht stbar sind mit der Beförderung zusammenhängende Umschlagsleistungen (aA REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 143 [3/2018], der auch das „Umladen der Container vom Spezialfahrgestell in das Seeschiff und sonstige Ladevorgänge“ einbeziehen will). Umschlagsarbeiten zeichnen sich dadurch aus, dass sie nach Beendigung des Vortransports den Weitertransport der Ladung vorbereiten. Eine Beförderung des Gutes selbst ist darin auch dann nicht zu sehen, wenn man die Wegstrecke errechnen kann, die das Gut zB am Haken des Krans zurückgelegt hat.

457 **(2) Mit solchen Beförderungen zusammenhängende Beförderungsleistungen**

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.

458 **cc) Sich auf das Inland erstreckende Beförderungsleistungen**

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).

459–464 Einstweilen frei.

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.

Fautfracht gem. §§ 580 ff. HGB: Die Fautfracht 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 angeforderte 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 verschifftene 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 Zeitcharterraten 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 Zeitcharterraten 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 StPfl. der See- und Luftfahrt vgl. auch allg. das Schrifttum vor Anm. 410.

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

470 a) Regelungsstruktur

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).

471 b) Rechtsentwicklung

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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 147 (3/2018); KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 876 (6/2017).

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 Ergebnisteilhaber in die beschränkte StPflicht 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 Ergebnisteilhaber 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.

d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

473

Verhältnis zu anderen Vorschriften des § 49:

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a* ist gegenüber Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c vorrangig, sodass der von einer inländ. BS vereinnahmte bzw. einem stV zuzurechnende Poolausgleich nach Nr. 2 Buchst. a zu inländ. Einkünften führt.

► *Abs. 1 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. Abs. 1 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, 6. Aufl. 2015, Art. 8 OECD-MA Rz. 70; WEGNER/PIORRECK in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, Art. 8 OECD-MA Rz. 100 ff.; RAUERT in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 8 OECD-MA Rz. 61 ff.), sodass für Nr. 2 Buchst. c als Anwendungsbereich nur der Nicht-DBA-Fall bleibt.

Einstweilen frei.

474

e) Ermittlung der Einkünfte

475

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.).

f) Verfahrensfragen

476

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

Einstweilen frei.

477–479

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

480 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, sodass jede Form eines Unternehmens (insbes. Einzelunternehmen, KapGes., PersGes.) und jede Geschäftsausrichtung eines Unternehmens erfasst ist.

481 b) **Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Abs. 1 Nr. 2 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. 2 Buchst. b, dass sie

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

482–484 Einstweilen frei.

c) **Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt**485 aa) **Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens**

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, 6. Aufl. 2015, Art. 8 OECD-MA Rz. 69; RAUERT in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 8 OECD-MA Rz. 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 Erg. systemwidrig; so auch REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 149 [3/2018]).

(2) Durchführung der Beförderung

487

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.

Einstweilen frei.

488–499

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, F. 3 Deutschland Gr. 3, 955; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; RABE, Die Auslandsportberichterstattung 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., Anmerkung zu BFH-Beschl. v. 2.2.1994, IStR 1994, 240; FLIES, Die Umqualifikation der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DStZ 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, Anmerkung zu FG Hamb. v. 17.1.1997, *IStR* 1997, 183; HARDT, Anmerkung zu FG Hamb. v. 17.1.1997, *IStR* 1997, 182; HEY, Anmerkung 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., Anmerkung zu BFH-Urt. v. 17.12.1997, *IStR* 1998, 372; LIST, Steuerwittwar 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, F. 3 Deutschland Gr. 3, 1249; HAARMANN, Aktuelle Brennpunkte der Künstlerbesteuerung, in KLEINEIDAM (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS Lutz Fischer, Berlin 1999, 589; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, Baden-Baden 1999; HENSELMANN/SCHMIDT, Besteuerung ausländischer Berufssportler, *StuStud.* 1999, 449; KEMPERMANN, Anmerkung 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, FS Lutz Fischer, Berlin 1999, 769; BERNDT, Besteuerung in- und ausländischer Künstler und Sportler bei ihrem Auftreten im Inland, *NWB* 2000, F. 3, 10945; FUHRMANN, Einkommensbesteuerung ausländischer Künstler und Sportler, *KÖSDI* 2003, 13880; KROPPEL, Sportlerwerbung und deutsche Abzugsteuer, *JbFStR* 2003/04, 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, F. 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 Gestattungsleistungen 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; GRAF, Abkommensrechtliche Behandlung von Vergütungen für die Überlassung von Live-Fernsehübertragungsrechten, *BB* 2009, 1572; MICHOW/ULBRICHT, Anmerkung zu FG München vom 30.3.2009, 7 K 3820/05, *IStR* 2009, 400; 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; 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; SCHLOTTER, Konkurrenz von Steuerabzugstatbeständen in der beschränkten Steuerpflicht am Beispiel von Vergütungen für Fernsehübertragungsrechte an Sportveranstaltungen, *FR* 2010, 651; GRAMS/ULBRICHT, Anmerkung zu BFH v. 28.7.2010 I R 93/09, *IStR* 2011, 40; HOLTHAUS, Steuerabzug bei Darbietungseinkünften, *IWB* 2011, 68; NACKE, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, *IWB* 2011, 607; SCHLOTTER/DEGENHART, Besteuerung von Transferentschädigungen und Entgelten für Spielerleihen nach dem JStG 2010, *IStR* 2011, 457; KUDERT/JARZYNSKA, Die Besteuerung

von grenzüberschreitend tätigen Künstlern, Sportlern, Artisten und Entertainern, RIW 2012, 380; LAMPRECHT, Abzugsteuerpflicht für technische Leistungen bei Konzert-Tournee, Anmerkung zu BFH v. 16.11.2011, IStR 2012, 378; GOSCH, Abzugssteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsport-Rennteam, BFH/PR 2013, 13; HOLTHAUS, Aktuelle Streitpunkte zur Bemessung des Steuerabzugs nach § 50a EStG, IWB 2013, 303; RENNER, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsportteams, SWI 2013, 25; GRADL, Steuern und Sport – Besteuerungsfragen bei Profisportlern, Systematische Darstellung steuerlicher Folgen bei national und international tätigen Berufssportlern, IWB 2014, 489; KRONAWITTER, Die „Künstlerabzugssteuer“ (Ausländersteuer) nach § 50a EStG, ZKF 2014, 1 und 30; GEHRIG, Behandlung von Gesamtproduktionen im Rahmen des Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich 2000, FR 2018, 850; HOLTHAUS, Abzugssteuerpflicht nach § 50a EStG bei Vergütungen an ausländische staatliche und Non-Profit-Einrichtungen – Analyse der Irrwege des FG München im Urteil vom 29.1.2018, IStR 2018, 587; KAHLBERG/RIECK, Reichweite der DBA-rechtlichen Anrechnungsverpflichtung – Zugleich Anmerkung zu BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 461; KOPEC/SCHADE, Der national und international tätige Fußballschiedsrichter als Gewerbetreibender, IWB 2018, 439; SCHLOTTER, Einkünfte eines national und international tätigen Fußballschiedsrichters: Gewerblichkeit und abkommensrechtliche Behandlung, Anmerkung zu BFH v. 20.12.2017 I R 98/15, ISR 2018, 154; REICHENBERGER, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, Berlin 2019.

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

a) Regelungsstruktur

500

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d unterwirft der beschränkten StPfl. 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.

b) Rechtsentwicklung

501

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. auch die amtliche Begr. zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, BTDrucks. 10/1636, 64).

► *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. MABBAUM, 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]; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 184; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 Hellscher sowie der Unternehmens-

berater, Kommissionäre oder Handelsvertreter nicht erfasst werden, sodass eine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende Ungleichbehandlung besteht (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6193).

- 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 Abs. 1 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 Abs. 1 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 24).

Verhältnis zu Abs. 1 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 Abs. 1 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, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 64 und 135).

Verhältnis zu § 42 AO: § 42 AO findet auch auf Sachverhalte im Rahmen der beschränkten StPfl. 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.]; BFH 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) sind zu veranlagern (s. § 50a Anm. 47).

Einstweilen frei.

506–514

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d515 **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 Gewerbebetrieb516 **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.; FG Köln 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; FG Hessen v. 27.7.2010 – 4 K 982/09, IStR 2018, 604 [605], rkr.; FG München v. 29.1.2018 – 7 K 52/16, EFG 2018, 738 [740], Az. BFH I R 8/18; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 15; GRADL, IWB 2014, 489 [495]; 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, DStR 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]; HOLTHAUS, IStR 2018, 587). Insbesondere betrifft dies den Kulturaustausch mit Staaten, mit denen Deutschland im bilateralen DBA keine Kulturaustauschklausel vereinbart hat (HOLTHAUS, IWB 2013, 303 [305]; s. zu Kulturaustausch-Klauseln in DBA SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 17 OECD-MA Rz. 74 ff.; MABBAUM in GOSCH/KROPPEN/GROTHERR/KRAFT, Art. 17 OECD-MA Rz. 291). Zu den Nachweispflichten bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht s. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 15).

518 Einstweilen frei.

519 **c) Soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 3 und 4 gehören**

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bzw. nichtselbständiger Tätigkeit, die nach Abs. 1 Nr. 3 und 4 der beschränkten StPflcht unter den dort genannten Voraus-

setzungen 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. MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 185; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 119; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 213 [7/2004]).

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]; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1315 [1/2017]: klarstellender Charakter).

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 Erg. einer Tätigkeit gezeigt wird (s. MABBAUM, 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, Rz. 17; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 156 [3/2018]; 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, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 37). Der Begriff ist insoweit weiter als der der Ausübung, als zu den Darbietungen in diesem Sinn auch Opern- und Schauspielaufführungen, 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. MABBAUM, 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], rkr., NZB zurückgewiesen: BFH v. 11.11.2014 – I B 91/13,

BFH/NV 2015, 204), 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, Rz. 95; 98; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189 f.). Sie kann als Einzelleistung oder Kollektivdarbietung erfolgen (REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 163 [3/2018]). Die Rechtsformgestaltung ist nicht entscheidend (LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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, Rz. 17; zu Betriebsveranstaltungen s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]). Deshalb werden auch Funk-, Fernseh- und Internetübertragungen oder Studioaufnahmen zur Herstellung von Ton- und Bildträgern jeglicher Art erfasst oder die Übertragung von Sportveranstaltungen aus einem Stadion, in dem wegen Terrorgefahr keine Zuschauer anwesend sind („Geisterspiele“, REICHENBERGER, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 70).

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 oder Hunderennen, HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1323 [1/2017]).

Vermittlungsleistungen sind keine Darbietungen (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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]; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 188; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 175 f.; REICHENBERGER, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 70; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 156 [3/2018]; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 17; aA LIST, BB 1998, 1871 [1875]; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1330 [1/2017]).

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

524 Einstweilen frei.

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); MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, 1994, 176; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1329 (1/2017); LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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, im Einklang mit Musik aufgeführtes Feuerwerk (FG Berlin-Brandenb. v. 8.12.2016 – 13 K 9226/14, EFG 2017, 665, rkr.) 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, F. 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 (MABBAUM, 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, Rz. 104; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 38; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 25). 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]). Im Einzelfall kann dies zu nicht eindeutig abgrenzbaren Aktivitäten führen. So kann die Choreographie eines Feuerwerks oder die Programmierung einer Lasershow eine werkschaffende Tätigkeit sein, aber auch bei einer einheitlichen künstlerischen Gestaltung zu einer künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung werden (HOLTHAUS, IWB 2013, 303 [305]).

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. Gesangsstars, 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; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413; BFH 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.; MABBAUM, 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 in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 127 [8/2018]). 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, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 39; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 158 [3/2018]; aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 (LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 39; ähnlich GRÜTZNER, IWB 1990, F. 3 Deutschland Gr. 3, 955 [958]: körperliche Ertüchtigung, die über die alltägliche körperliche Anstrengung hinausgeht; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 269 [7/2004]: menschliche Betätigung verbunden mit einer herausgehobenen körperlichen Bewegung). Schach sowie andere Brett- und Kartenspiele gehören nicht dazu (REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 158 [3/2018]). Ebenso gehört dazu nicht der sog. E-Sport in Form eines Wettkampfes mit Computerspielen, der sich insbes. im Bereich des Fußballs bereits etabliert hat. Die erforderliche hohe Konzentration, motorische Fähigkeiten, Hand-Auge-Koordination und Reaktionsschnelligkeit sind nicht vergleichbar mit den körperlichen Anstrengungen im Sinne der zuvor beschriebenen Definition. Es kann sich aber um eine unterhaltende Darbietung handeln (s. Anm. 535).

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. MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 191; aA HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 268 [7/2004]). Keine sportliche Darbietung erbringen Schiedsrichter (Fußballschiedsrichter: BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, BFH/NV 2018, 497 [500]; FG Köln v. 16.12.1997 – 3 K 6937/97, EFG 1998, 744, rkr.; SCHLOTTER, ISR 2018, 154 [155]; KAHLBERG/RIECK, FR 2018, 461 [464]; KOPEC/SCHADE, IWB 2018, 439 [447]), Trainer und Teilnehmer an Sportlehrgängen (vgl. F.W., IStR 1993, 69; REICHENBERGER, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 73) 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, die die in Anm. 530 genannten Kriterien erfüllen, 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, Flugsport, Segelsport, Sportschießen (HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 275 [7/2004]). 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, F. 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, Rz. 92, 110 f.; HOLTHAUS, IStR 2010, 763). Der BFH sieht aufgrund der Wettbewerbsbedingungen einen unlöslichen Zusammenhang zwischen der sportlichen Tätigkeit des Rennfahrers und des Motorsport-Rennteam und sieht auch das Motorsport-Rennteam als Zuordnungssubjekt der sportlichen Darbietung an (BFH v. 6.6.2012 – I R 3/11, BStBl. II 2013, 430, Rz. 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, Rz. 94; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 193; SCHAUHOFF, 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 SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]). Dieses gilt insbes. für die Teilnahme an Maßnahmen für Wer-

bung, 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, Rz. 19) sowie die Durchführung von Produkttests (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 96; zu Ausrüstungsverträgen s. Anm. 551 „Ausrüstungsverträge“). Die isolierte Überlassung von Persönlichkeitsrechten, wie zB dem Recht am eigenen Namen und Bild, führt zu einer Rechteüberlassung (BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 [403]; GRADL, IWB 2014, 489 [496]); s. auch Anm. 933 „Persönlichkeitsrechte“.

534 dd) Artistische Darbietungen

Artistische Darbietungen sind künstlerisch-sportliche Darbietungen.

KESSLER, BB 1986, 1890 (1896); KRABBE, FR 1986, 425 (426); REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 159 (3/2018); MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 194; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1343 (1/2017).

Sie sind gekennzeichnet durch ein besonderes körperliches Geschick und kommen der künstlerischen Tätigkeit sehr nahe, erreichen sie jedoch im Erg. nicht. Artistische Darbietungen grenzen an die sportliche Betätigung an, wie etwa 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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, F. 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, Rz. 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).
- ▶ *Büttreden* können eine unterhaltende Darbietung erbringen, sofern sie weder künstlerisch noch einer künstlerischen Darbietung ähnlich ist (vgl. Anm. 536).
- ▶ *E-Sport* kann als unterhaltende Darbietung angesehen werden. Beim E-Sport treten Einzelspieler oder Mannschaften in Computerspielen gegeneinander an. Insbesondere im Fußball ist der E-Sport schon weit fortgeschritten und hat sich etabliert.
- ▶ *Eventveranstaltungen*: Die Teilnahme von Prominenten an einer Eventveranstaltung kann eine unterhaltende Darbietung oder eine der unterhaltenden Darbietung ähnliche Darbietung sein (FG Köln v. 15.2.2018 – 2 K 2612/16, DStZ 2019, 214, nrkr., NZB Az. BFH I B 40/18; s. auch Anm. 536).
- ▶ *Fotomodelle* stehen für die vom Auftraggeber den Aufnahmen zugrunde gelegten Zwecke vor der Kamera. Dies wird nicht als unterhaltende Darbietung anzusehen sein.
- ▶ *Fußballschiedsrichter* erbringen keine unterhaltende Darbietung, da sie das anwendbare Regelwerk und die Durchführungsbestimmungen überwachen und Verstöße sanktionieren (BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, BFH/NV 2018, 497 [501]; KOPEC/SCHADE, IWB 2018, 439 [447]).
- ▶ *Hellseher und Wahrsager* können unterhaltende Darbietungen erbringen.

- ▶ *Lasershow* kann unterhaltende Darbietung sein (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 17).
- ▶ *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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 28; aA BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 17).
- ▶ *Probendirigenten* zum groben Einüben vor der finalen Abstimmung mit dem namhaften Dirigenten erbringen 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 Abs. 1 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.

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

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

Die Rechtsprechung hat sich mit einer Definition des Worts „ähnlich“ bislang zurückgehalten (vgl. FG Nürnberg v. 28.1.1998 – III 128/95, EFG 1998, 951, rkr.; FG München v. 9.4.1998 – 1 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 „ähnlich“ 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 Begr. angenommen, mit dieser Formulierung sei das gesamte Show- und Unterhaltungsgeschäft gemeint einschließlich Gästen in einer Talkshow (KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 135 [8/2018]). LOSCHELDER (in SCHMIDT, 28. Aufl. 2009, § 49 Rz. 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 (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, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 41; ebenso GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 29). Teilweise werden als ähnliche Darbietungen solche angesehen, die sich von künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietungen graduell unterscheiden (HEß in LADEMANN, § 49 Rz. 1351 [1/2017]).

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.; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 195 f.; MOBY, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, 66; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 161 [3/2018]). 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 Entsch. 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 Erg. ebenso HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1351 aE [1/2017]; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 320 [7/2004]). 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. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 161 [3/2018]).

► *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:

► *Blüttenredner* können mit ihrer gewerblichen Tätigkeit (BFH v. 26.2.1987 – IV R 106/85, BStBl. II 1987, 376) der künstlerischen Tätigkeit ähnliche Darbietungen (s. MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 196; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1352 [1/2017]), aber auch unterhaltende Darbietungen (Anm. 535) erbringen.

► *Eventveranstaltungen:* Die Teilnahme von Prominenten an einer Eventveranstaltung kann eine der unterhaltenden Darbietung ähnliche Darbietung oder eine unterhaltende Darbietung sein (FG Köln v. 15.2.2018 – 2 K 2612/16, DStZ 2019, 214, nrkr., NZB Az. BFH I B 40/18; s. auch Anm. 535).

► *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).

► *Koordination und Präsentation sämtlicher Aspekte des Bühnenaufbaus, Beleuchtungs- und Tonsystems* kann eigene, der künstlerischen Darbietung ähnliche Leistung sein (FG Berlin v. 10.1.2003 – 3 K 3511/98, IStR 2003, 496, rkr.).

▶ *Quiz- und Talkmaster* (s. MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 196; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1353 [1/2017]; 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. MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 196).

▶ *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]).

537 Einstweilen frei.

538 gg) Darbietungen im Inland

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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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 Erg. 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]; MABBAUM, 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, Rz. 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, Rz. 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]; BFH 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 24).

Kritik: Der weitgehende und unbestimmte Wortlaut der Norm lässt Zweifel an der Bestimmtheit aufkommen. Der Verwertungstatbestand erweist sich als uferlos (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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., IStR 1998, 372; aA SCHAUHOF, 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]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 24; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 164 aE [3/2018]). Insoweit erfolgte eine Klarstellung.

Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 1998: Mit Urteil des BFH v. 17.12.1997 (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]; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1307 [1/2017]; F.W., IStR 1998, 372). Nach der FinVerw. und einem Teil des Schrifttums sollte es nur auf die Darbietung im Inland oder die Verwer-

tung 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, Rz. 5202; ENNEKING/DENK, DStR 1997, 1911 [1914]; und noch: MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 199 f.).

541 Einstweilen frei.

542 (3) Im Inland

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 Rz. E 376 [7/2004]; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1373 f. [1/2017]; aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 24: Inlandsansässigkeit ist unerheblich; offengelassen: BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625 [628]).

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.

543 (4) Verwertungstatbestände iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d

Gewerbliche Einkünfte durch Verwertung von künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen erzielen KapGes., die Künstler, Berufssportler und (weniger) Artisten vermarkten, sowie die selbständigen Berufssportler 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 SCHAUHOF/SCLOTTER, IStR 2009, 751 [752]; GRAF, BB 2009, 1572; SCLOTTER, FR 2010, 651; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1357 [1/2017]). Bei Berufssportlern und Artisten erfolgt die Verwertung durch Verkauf der Aufführungs- und Vielfältigungsrechte der Filmaufnahmen vom Tennismatch, Boxkampf, der Zirkusaufführung usw. im Inland (s. MABBAUM, 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); BFH 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, *JbFStR* 2003/04, 679 (683); WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, *DB* 2003, 1867 (1869); SCHAHOFF, *IStR* 2004, 706 (707); WILD/EIGELSHOVEN, *DB* 2005, 1354 (1355); WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, *IStR* 2006, 181; REICHENBERGER, *Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2019, 76; s. auch MABBAUM, *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); SCHRETTL, *Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht*, 1994, 202.

Durch die Entsch. des BFH (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, F. 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, Rz. 96). Es handelt sich uE bei dieser Tätigkeit um einen Teil der Werbetätigkeit des Sportlers als Teil seiner gesamten gewerblichen Tätigkeit, sodass diese nicht als Einkünfte durch Verwertung der sportlichen Darbietungen zu erfassen sind (SCHAHOFF, *IStR* 2004, 706 [707]; SCHAHOFF/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); s. auch Anm. 933 „Fußballspieler/Spielerleihe“.

Einstweilen frei.

544

545 **ii) Einkünfte, die durch Darbietungen oder durch deren Verwertung erzielt werden**

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. MABBAUM, 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 Bild- oder Tonträgerverkauf im Inland angefertigt, so werden Einnahmen nur durch den späteren Verkauf der Bild- oder Tonträger 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 Tonträgerverkauf 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, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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. MABBAUM, 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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 166 [3/2018]; 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).

bb) Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen 548

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. MABBAUM, 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, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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]; BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]; BFH v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892 [894]; BFH v. 28.7.2010 – I R 93/09, BFH/NV 2010, 2263; BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924 [926]; BFH v. 6.6.2012 – I R 3/11, BStBl. II 2013, 430, Rz. 21; FG Rhld.-Pf. v. 11.2.1998 – 1 K 2637/94, LexInform LX 146814, 5, rkr.; BURGSTALLER/SCHUCH in GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 127 [144]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 165 [3/2018]; s. auch MABBAUM, 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; BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924 [926]; s. MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 207; MICHOW/ULBRICHT, IStR 2009, 400; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 165 [3/2018]; of-fengelassen: BFH v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189 [199]). 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); BFH v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892 (894); BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, BFH/NV 2012, 924 (927); FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 146f (8/2018); FUHRMANN, KÖSDI 2003, 13880 (13884); GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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, Rz. 34; KRONAWITTER, ZKF 2014, 1 [3]). 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 30; GRAMS/ULBRICHT, IStR 2011, 40; REICHENBERGER, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 86; krit. EHLIG, IStR 2010, 504 [508]; NACKE, IWB 2011, 607 [610]; LAMPRECHT, IStR 2012, 378). Nach einer neuen Entsch. des BFH besteht DBA-rechtl. die Möglichkeit der Trennung dieser Leistungen von Leistungen von zB Künstlern, sodass – abhängig von anwendbaren DBA – ohne BS oder stV im Inland grds. kein Besteuerungsrecht besteht (BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624 [629]). Dies sollte bereits bei der Abfassung des Vertrags berücksichtigt werden (s. GEHRIG, FR 2018, 850 [855]).

549 cc) Mit künstlerischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

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 (FG Nürnberg v. 6.3.2013 – 3 K 1469/11, juris, rkr.), Orchester, Durchführung der Proben (BFH v. 30.3.2011 – I B 178/10, BFH/NV 2011, 1132) 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; BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; BFH v. 28.7.2010 – I R 93/09, BFH/NV 2010, 2263; BFH 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, Rz. 33); ggf. können auch ein Conférencier, ein Moderator eines Kabarett oder Fernsehinterview 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, Choreografen, 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]) ggf. einschließlich des Merchandisings (HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 86). Einzubeziehen 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).

Einstweilen frei.

550

dd) Mit sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

551

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 Autogrammstunden (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, Rz. 94; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 210f.), nicht aber beim Interview eines Sportmagazins außerhalb jedes Bezugs zu einer sportlichen Darbietung (MABBAUM, 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, Lex-Inform 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, Rz. 94; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 98; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 166 [3/2018]; KRABBE, FR 1986, 425 [428]; MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 210; SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]; SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 [8]). Dies gilt aber nur für den Anteil, der auf die Nutzung der Ausrüstungsgegenstände entfällt.

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. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 165 aE [3/2018]; 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. SCHAUHOFF, *IStR* 1993, 363 [365]). Anders sieht dies nunmehr offensichtlich der BFH (BFH v. 6.6.2012 – I R 3/11, BStBl. II 2013, 430, Rz. 21; GOSCH, *BFH/PR* 2013, 13; RENNER, *SWI* 2013, 25 [28]; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1379 [1/2017]). 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.

552 ee) Mit artistischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

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.

553 ff) Mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen

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.

554 gg) Mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen

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.; ebenso REICHENBERGER, *Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2019, 93).

555 Einstweilen frei.

556 f) Unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen

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 (REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 166 [3/2018]) sowie ein Verzicht des Darbietenden oder Verwertenden auf sein Entgelt im Vor-

hinein zugunsten eines wohltätigen 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 (MABBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 212 f.; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 31 aE).

Einstweilen frei.

557–559

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, F. 3 Deutschland Gr. 4, 459; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 5. Aufl. 2018; WIDMANN, Auswirkungen der beschränkten Steuerpflicht und der Doppelbesteuerungsabkommen bei Umwandlungen, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS 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/GEBHARDT, Zum Verhältnis von § 8b Abs. 7 KStG und § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG im Kontext beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 401; CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMIDT, Änderungen für Einkünfte mit Bezug zu deutschem Grundbesitz im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018, BB 2018, 1686 und 1751; KEMPF/LOOSE/OSKAMP, Beschränkte Steuerpflicht bei Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilienkapitalgesellschaften nach dem Entwurf des JStG 2018, IStR 2018, 527; LINK, Überblick über die beschränkte Steuerpflicht bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen – zugleich eine Darstellung der neueren Entwicklungen durch Rechtsprechung und Gesetzgebung, SAM 2018, 183; WAGNER, Inbound-Investitionen in deutschen Grundbesitz: Erweiterungen der beschränkten Steuerpflicht bei Anteilsveräußerungen durch das „JStG 2018“, DB 2018, 1886; WAGNER, „JStG 2018“: Erweiterung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht bei Immobilieninvestments, DB 2018, 2659; BINDL/LEIDEL, Unternehmensbesteuerung nach dem „Jahressteuergesetz 2018“, GmbHR 2019, 1; SALZMANN/HEUFELDER, Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht auf die Veräußerung von ausländischen Immobilienkapitalgesellschaften, IStR 2019, 67.

Verwaltungsanweisung: OFD Frankfurt am Main v. 16.4.2018 – S 2252 A - 104 - St 219, juris, Einzelfragen zur Abgeltungssteuer.

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

a) Regelungsinhalt

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e erstreckt inländ. gewerbliche Einkünfte auch auf bestimmte Einkünfte, die aus der Veräußerung von Anteilen an inländ. KapGes. (Doppelbuchst. aa), aus der Veräußerung von Anteilen, bei denen nach dem UmwStG oder nach § 17 Abs. 5 nicht der gemeine Wert angesetzt wurde (Doppelbuchst. bb) sowie – seit 1.1.2019 – aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an ausländ. KapGes., deren Vermögen – unmittelbar oder mittel-

560

bar – überwiegend aus inländ. Grundbesitz besteht (Doppelbuchst. cc), 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.

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Durch die Ergänzung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e um einen neuen Doppelbuchst. cc zählen zu den inländ. Einkünften im Sinne der beschränkten StPflcht nunmehr auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer (ausländ.) KapGes. handelt, deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländ. unbeweglichem Vermögen beruhte. Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 45a Satz 1 erstmals auf Veräußerungen nach dem 31.12.2018 anzuwenden. Die hierbei entstehenden Gewinne werden dabei nur erfasst, soweit ihnen Wertveränderungen zugrunde liegen, die nach dem 31.12.2018 entstehen. Aufgrund dieser in die Zukunft gerichteten Anwendung stellt sich das Problem einer (un-)echten Rückwirkung uE nicht.

562 c) **Verhältnis zu anderen Vorschriften**

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:* Siehe Anm. 1017.

▷ *Seit Veranlagungszeitraum 1994 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).

▷ *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 Doppelbuchst. bb eine Nachversteuerung; s. Anm. 583. Vgl. im Einzelnen WIDMANN, FS Wassermeyer, 2005, 582; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 zum InvStG: Nach der Reform des InvStG sind ab 1.1.2018 in- und ausländ. Investmentfonds mit bestimmten Einkünften im Inland kstpfl. (§ 6 Abs. 2 InvStG). Dazu zählen nach § 6 Abs. 5 Nr. 1 InvStG zwar grds. sämtliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1, allerdings sind Gewinne iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e i.V.m. § 17 explizit von der StPflcht ausgenommen (s. Anhang zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 30). Diese Ausnahme dient dazu, Standortnachteile für (inländ.) Investmentfonds zu vermeiden (vgl. BTDrucks. 18/8045, 73). Damit sind die Verschärfungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e durch das „JStG 2018“ für in- und ausländ. Investmentfonds grds. nicht relevant.

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 Rz. 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). Art. 13 Abs. 4 OECD-MA sieht demgegenüber für Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu 50 % unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, ein Besteuerungsrecht für den Belegenheitsstaat vor. Durch den mit „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) neu eingefügten Doppelbuchst. cc soll es der Bundesrepublik Deutschland ermöglicht werden, das ihr nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA zustehende Besteuerungsrecht in Bezug auf Anteile an ausländ. KapGes., deren Vermögen unmittelbar oder mittelbar (überwiegend) aus im Inland belegenem unbeweglichem Vermögen besteht, auch faktisch auszuüben.

► *Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen:* Soweit sie dem OECD-MA folgen, was sie weitgehend tun (s. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 13 OECD-MA Rz. 225; LIEBER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 13 OECD-MA Rz. 110 ff.), konnten inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e bislang

(vor Einfügung des Doppelbuchst. cc) 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 www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-Doppelbesteuerungsabkommen-Steuern-vom-Einkommen-und-Vermoege.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 – IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171; s. auch § 50d Anm. 55. Bei ausländ. Pers. Ges. ist der Abkommenschutz ggf. auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters (falls durchgerechnet wird) zu prüfen. Durch die Erweiterung des Einkünftekatalogs um Gewinne aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an ausländ. KapGes., deren Vermögen unmittelbar oder mittelbar (überwiegend) aus im Inland belegenem unbeweglichen Vermögen besteht bzw. innerhalb der letzten 365 Tage vor der Veräußerung bestand (Doppelbuchst. cc), erlangt Deutschland über die neueren DBA (die dem OECD-MA bzw. der deutschen Verhandlungsgrundlage folgen, s. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 13 OECD-MA Rz. 149) nunmehr insoweit – zumindest theoretisch, s. dazu Anm. 584 – ein inländ. Besteuerungsrecht.

▷ *Rückbetrachtungszeitraum*: Soweit ersichtlich, erlauben von allen deutschen DBA bislang nur die folgenden DBA eine Rückbetrachtung, wie sie der neue Doppelbuchst. cc vorsieht: Art. 13 Abs. 4 DBA Deutschland/Australien ordnet an, dass auf die Verhältnisse während der 365 Tage vor der Veräußerung zurückgeschaut werden muss. Art. 13 Abs. 1 DBA Deutschland/Schweden knüpft das Besteuerungsrecht des „anderen Vertragsstaats“ (Belegenheitsstaat) daran, dass der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt zu mindestens 10 % an einer Gesellschaft beteiligt war, deren Hauptzweck im direkten oder indirekten Halten oder Verwalten von unbeweglichen Vermögen in diesem Staat bestand. Einen „versteckten“ Rückbetrachtungszeitraum regelt für das DBA Deutschland/Österreich das Protokoll in der Nr. 4, die auf die letzte aufzustellende HBil. abstellt. S. dazu instruktiv MEIER, ISR 2018, 347 (355), auch zu der Frage der Anpassung der anderen DBA durch das MLI. Nicht in diese Gruppe von DBA fällt das DBA Deutschland/USA, dessen Art. 13 Abs. 2 Buchst. b zwar auf eine Immobilienquote („ganz oder überwiegend“) sogar ohne zeitliche Einschränkung abstellt („bestand“), allerdings voraussetzt, dass die Gesellschaft im Belegenheitsstaat ansässig ist („... Gesellschaft, die in diesem anderen Vertragsstaat ansässig ist, ...“); vgl. auch JACOB in ENDRES/JACOB/GOHR/KLEIN, DBA Deutschland/USA, 2009, Art. 13 Rz. 39.

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. 16.4.2018, Rz. 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).

Einstweilen frei.

570–574

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 LAMPERT (in MÖSSNER UA., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 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. Voraussetzung ist dabei aber jeweils das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung iSv. § 17 innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung. Auch der durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) neu eingefügte Doppelbuchst. cc erfasst – wie der Rest der Norm – nur Veräußerungsvorgänge in Bezug auf wesentliche Beteiligungen iSv. § 17. Zumindest in Bezug auf Doppelbuchst. cc, der sich an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA anlehnt, wäre es durchaus möglich gewesen, die Neuregelung auch auf die Veräußerung unwesentlicher Beteiligungen an in- und ausländ. KapGes. (die jeweils überwiegend inländ. Grundbesitz halten) auszudehnen. So ursprünglich noch der Referentenentwurf (s. dazu KEMPE/LOOSE/OSKAMP, IStR 2018, 527; CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMIDT, BB 2018, 1686 [1687]). Der Gesetzgeber hat davon aus administrativen Gründen Abstand genommen. Dieselben Gründe hätten allerdings dafür gesprochen, eine noch höhere Schwelle als 1 % zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu wählen, da eine solche, im Veräußerungszeitpunkt uU marginale Beteiligung bei möglicherweise auch nur mittelbarem Halten von inländ. Grundvermögen praktisch kaum Zugang zu den Informationen geben dürfte, die zur Feststellung der StPflcht benötigt werden.

Erzielung der Einkünfte: 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 F. 3 Deutschland Gr. 3, 1077); zum Sonderfall der verdeckten Einlage eines Anwartschaftsrechts auf Bezug von Anteilen an einer inländ. GmbH s. BFH v. 8.2.2017 – I R 55/14, BFH/NV 2017,1588;
 - 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. WASSERMAYER, DB 1990, 855. Zu Besonderheiten bei Ent-/Verstrickungen im Rahmen des Doppelbuchst. cc s. WAGNER, DB 2018, 1886 (1892); KEMPF/LOOSE/OSKAMP, IStR 2018, 527 (533 f.).

576 Einstweilen frei.

577 b) Anteile an einer Kapitalgesellschaft

Kapitalgesellschaften sind insbes. 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 Abs. 1 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; BFH v. 6.10.1966 – I 35/64, BStBl. III 1967, 45. Ebenso R 49.3 Abs. 1 Satz 2

EStR; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 175 (3/2018); WIDMANN, DStZ 1996, 449 (450); SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.207; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 529 ff. (7/2004); LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 48; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 35. Zum gleichen Erg. mit anderer Begr. kommt LAMPERT in MÖSSNER UA., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.210.

► *Bei einer Beteiligung über eine ausländische Personengesellschaft* besteht StPflcht unabhängig davon, ob die Beteiligung der Gesellschaft oder dem Gesellschafter zuzurechnen ist.

► *Die Veräußerung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft*, die Anteile iSv. § 17 an einer KapGes. hält, kann die beschränkte StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e auslösen (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 48; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 35). Das Urteil des FG München (FG München v. 29.7.2013 – 7 K 190/11, EFG 2013, 1852, rkr.), wonach für Zwecke des Abs. 1 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.). Für die Frage der erforderlichen „wesentlichen Beteiligung“ ist uE unter Rückgriff auf den Gedanken des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auf die durchgerechnete Beteiligung des veräußernden Gesellschafters abzustellen (so LINK, SAM 2018, 183 [185]).

► *Veräußerung von Anteilen an einer gewerblichen/gewerblich geprägten Personengesellschaft*: Bislang höchstrichterlich nicht geklärt ist die Frage der Veräußerung von Anteilen an einer gewerblichen/gewerblich geprägten PersGes., die Anteile iSv. § 17 an einer KapGes. hält. Auch hier gilt uE die Veräußerung als anteilige Veräußerung der Anteile an der KapGes. Zwar gilt die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei gewerblichen Mitunternehmensformen grds. nicht. Im Zusammenspiel mit dem Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise ist das Merkmal der Gewerblichkeit zu ignorieren und die PersGes. so zu behandeln, als ob sie vermögensverwaltend wäre (ausführl. LINK, SAM 2018, 183 [185]; vgl. auch GOSCH/OERTEL in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 17 Rz. 7). Die Veräußerung des Anteils an der PersGes. kann damit die Rechtsfolgen der Norm auslösen. Auch hier kommt es uE auf die durchgerechnete Beteiligung des veräußernden Mitunternehmers an.

Einstweilen frei.

578–580

c) Einkünfte

581

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e erfasst Gewinne und Verluste. Eventuelle Verluste des Steuerausländers sind im Rahmen seiner Veranlagung ausgleichsfähig und nach § 10d vor- und rücktragsfähig.

3. Zusätzliches Tatbestandsmerkmal von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland

582

Inlandsverknüpfung: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa soll nur Anteile an inländ. KapGes. erfassen. Nicht von Doppelbuchst. aa erfasst werden dem-

gegenüber Anteile an ausländ. KapGes., die (mehrheitlich) über inländ. Grundbesitz verfügen; diese fallen durch die Erweiterung der Norm durch das „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) nunmehr aber unter den neu eingefügte Doppelbuchst. cc (s. dazu Anm. 584). Dagegen galt (und gilt) § 17 stets 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 Begr. der unbeschränkten KStPflcht ist ausreichend, dass entweder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland liegen.

Inland: Siehe Anm. 102.

583 4. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb

Überblick: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb wurde ab VZ 2006 eingefügt (s. Anm. 561), um die geänderten Regelungen des UmwStG zum Anteils-tausch 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 Verschmelzung (§§ 11 bis 13 UmwStG) gestattet § 13 Abs. 2 UmwStG auf Antrag, die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen. Gleichzeitig wird das deutsche Besteuerungsrecht 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 Möglichkeit, 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.

5. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc 584

Überblick: Durch die Ergänzung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e um einen neuen Doppelbuchst. cc zählen nach dem 31.12.2018 (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 561) zu den inländ. Einkünften im Sinne der beschränkten StPflcht nunmehr auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer (ausländ.) KapGes. handelt, deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländ. unbeweglichem Vermögen beruhte. Zur Ergänzung stellt die Begr. des Regierungsentwurfs zutr. fest, dass zahlreiche (neuere) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und anderen Staaten geschlossene DBA eine Regelung enthalten, die sich an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA orientiert und für Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu 50 % unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, ein Besteuerungsrecht für den Belegenheitsstaat vorsieht. Demgegenüber könne (ebenfalls zutr.) das der Bundesrepublik Deutschland in den Fällen von im Inland belegenem Grundvermögen eigentlich zustehende Besteuerungsrecht in Ermangelung eines umfassenden Besteuerungstatbestands in § 49 bislang jedoch nur ausgeübt werden, wenn die Voraussetzungen des § 17 erfüllt sind und die KapGes. ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Veräußerungen von Anteilen an KapGes. ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland seien bislang trotz inländ. Grundvermögens nicht erfasst worden. Dies soll durch die Einfügung des neuen Doppelbuchst. cc geändert werden (BTDrucks. 19/4455, 48 f.; LINK, SAM 2018, 183 [188]). Aus administrativen Gründen (so BTDrucks. 19/4455, 49) verlangt die Neuregelung das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung, dh. Beteiligungen von unter 1 % (an einer in- oder ausländ. KapGes.) werden nicht erfasst. Zwar wird durch die Ergänzung des Doppelbuchst. cc die beschränkte StPflcht – zumindest dem Wortlaut nach – deutlich erweitert, da nunmehr auch Veräußerungen von wesentlichen Beteiligungen an ausländ. KapGes. einer beschränkten Stpfl. im Inland (aufgrund des inländ. Grundvermögens als Nexus) unterliegen können. Die praktische Relevanz sollte uE gleichwohl gering sein (s. dazu Anm. 585).

Anteile an einer Kapitalgesellschaft: Siehe Anm. 577. Vom Wortlaut her gilt die Neuregelung sowohl für KapGes. mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland als auch für KapGes. ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Für erstgenannte soll allerdings Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa vorrangig anzuwenden sein (BTDrucks. 19/4455, 49), so dass sich der Anwendungsbereich auf ausländ. KapGes. beschränkt.

Anteilswert beruht unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichem Vermögen: Zum Begriff des inländ. unbeweglichen Vermögens s. Anm. 621 f. Dieser Begriff ist uE unzutreffend gewählt, da er (vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1) ggf. auch Schiffe erfassen würde. Gemeint ist uE demgegenüber (ausschließlich) „unbewegliches Vermögen“ iSv. Art. 13 Abs. 4 iVm. Art. 6 OECD-MA, das sich auf Grundvermögen beschränkt und zB Schiffe ausdrücklich ausnimmt (so wohl auch BTDrucks. 19/4455, 48; vgl. CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMIDT, BB 2018, 1686 [1688]). Hier wäre eine Klarstellung durch die FinVerw. hilfreich. Durch die Formulierung „unmittelbar oder mittelbar“ soll uE zum Ausdruck kommen, dass sich dieses Grundvermögen entweder in der KapGes. selbst oder in deren Tochter-/Enkelgesellschaft etc. befinden kann.

Da der Wortlaut offen ist, können diese uE PersGes. oder KapGes. sein, ohne dass es insoweit auf eine bestimmte Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft ankäme.

Ermittlung der Quote durch Abstellen auf Buchwerte (Doppelbuchst. cc Halbs. 2): Die Norm regelt, wie die 50 %-Quote ermittelt werden soll: Nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc Halbs. 2 sind dafür die aktiven WG des BV mit den Buchwerten (!), die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen. Das Abstellen auf die Buchwerte erscheint (nur) vordergründig praktikabel, lässt sich uE systematisch aber kaum begründen, zumal die Buchwerte nicht zwingend den wirtschaftlichen „Anteilswert“ widerspiegeln (ausführl. zu Konsequenzen des Abstellens auf Buchwerte WAGNER, DB 2018, 1886 [1890 f.]). Nach der Gesetzesbegründung sind die Buchwerte hierfür vom letzten Bilanzstichtag auf den jeweiligen Zeitpunkt fortzuentwickeln. Passive WG (zB Schulden) sollen außer Ansatz belieben. In Fällen, in denen dieser Wert – zumindest auch – aufgrund des Vorliegens einer mitteilbaren Beteiligung zu ermitteln ist, sei eine konsolidierte Betrachtung der aktiven WG der Gesellschaften, denen das inländ. unbewegliche Vermögen unmittelbar bzw. mittelbar zuzurechnen ist, vorzunehmen (BTDrucks. 19/4455, 49). Das Abstellen auf die Buchwerte wird mit der Begründung begrüßt, dass andernfalls selbst im einfachsten Fall nur eines Grundstücks im Vermögen der Gesellschaft 730 Bewertungen erforderlich geworden wären, um festzustellen, ob an einem der relevanten 365 Tage vor der Veräußerung der Verkehrswert des Grundstücks mehr als die Hälfte des Gesamtvermögens der Gesellschaft ausgemacht hätte (WAGNER, DB 2018, 1886 [1889]). Dabei ist zu bedenken, dass auch Buchwerte nicht täglich, sondern regelmäßig nur zu Abschlussstichtagen ermittelt werden und schon diese täglich zu ermitteln und nachzuhalten erheblichen Aufwand verursacht, der idR eine vereinfachte, überschlägige Ermittlung geboten erscheinen lässt (WAGNER, DB 2018, 1886 [1889]). Auch ist einzubeziehen, dass insbes. ausländ. Gesellschaften idR gar keine nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bilanzen erstellen werden, aus denen man die wohl relevanten steuerrechtl. (im Gegensatz zu handelsrechtl.) Buchwerte des inländ. Grundstücks und ihres anderen Vermögens ableiten könnte (WAGNER, DB 2018, 1886 [1889]). Es ist damit nicht nur krit. zu sehen, dass nach einer Stellungnahme des BRats v. 21.9.2018 zu dem Entwurf des „JStG 2018“ (BRDrucks. 372/18 [B]) die Worte „... für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen, ...“ gestrichen werden sollten. Hintergrund war auch die Überlegung, dass es für die Entsch., ob Deutschland auch nach dem jeweils anwendbaren DBA das Recht zusteht, den Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung zu besteuern, eben doch auf die Verkehrswerte der Vermögensgegenstände ankommt (REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 13 Rz. 135), und dass mit der mutmaßlich gewählten Vereinfachung für Zwecke der Prüfung des Tatbestands von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG nicht viel gewonnen ist. Die Anregung des BRats wurde indes nicht umgesetzt. Relevant ist jedenfalls (nur) die Aktivseite der Bilanz der Gesellschaft, deren Anteile – unmittelbar oder mittelbar – veräußert werden (BRDrucks. 372/18, 50; WAGNER, DB 2018, 1886 [1889]).

Zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung: Durch diese zeitliche Erweiterung soll verhindert werden, dass die Vermögensverteilung der Gesellschaft kurz vor der Veräußerung so verändert wird, dass die 50 %-Schwelle nicht (länger) überschritten ist (BTDrucks. 19/4455, 48). Die-

ser Ansatz ist uE sinnvoll, führt jedoch zu der praktischen Schwierigkeit, dass die meisten DBA (sowie die deutsche Verhandlungsgrundlage) für die Frage des Vorliegens einer Immobilien-KapGes. (ausschließlich) auf den Zeitpunkt der Veräußerung abstellen (s. Anm. 562). Ohne entsprechende Anpassung (zB durch das MLI) könnte der Bundesrepublik Deutschland damit trotz der Neuregelung in den DBA-Fällen, in denen die Immobilienquote nur im Rückbetrachtungszeitraum erfüllt ist, uU weiterhin kein Besteuerungsrecht zustehen (vgl. LINK, SAM 2018, 183 [190]; KEMPF/LOOSE/OSKAMP, IStR 2018, 527 [530 f.]; CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMIDT, BB 2018, 1686 [1689 f.]).

Anteile waren dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen: Gemeint ist eine Zurechnung nach § 39 AO (BTDrucks. 19/4455, 49) im Zeitpunkt der Veräußerung. Die Gesetzesbegründung weist zutr. darauf hin, dass – entsprechend der Regelung in § 17 – der Veräußerer zum Veräußerungszeitpunkt nicht zwingend auch zu mindestens 1 % an der KapGes. beteiligt sein muss (BTDrucks. 19/4455, 49).

6. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

585

Grundsatz: Die Einkunftsermittlung erfolgt entsprechend § 17 Abs. 2 und 3. Dies (und nur dies) soll uE durch den Verweis auf § 17 und die damit inzident ausgesprochene Fiktion des Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb erreicht werden (so im Erg. auch BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144). 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 (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 StPflcht Anwendung findet, s. 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, sind nach der jüngeren Rspr. des BFH (BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144), der sich die FinVerw. durch Veröffentlichung im BStBl. II angeschlossen hat, Veräußerungen durch ausländ. KapGes. grds. vom Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG erfasst und damit zu 100 % stfrei; die 5-prozentige Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei aufgrund der Gewinnermittlungssystematik des § 17 Abs. 2 nicht anwendbar (so bereits zuvor GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 35b; NITZSCHKE, IStR 2012, 125; KEMPF/HOHAGE, IStR 2010, 806). Dies hat im Rahmen der beschränkten StPflcht uE zur Folge, dass Gewinne aus der Veräußerung von in- und ausländ. KapGesAnteilen im Inland unbesteuert bleiben, soweit diese (was regelmäßig der Fall sein sollte) durch ausländ. KapGes. erfolgen. Dies sollte auch im Rahmen des neu eingefügten Doppelbuchst. cc gelten, so dass dessen Anwendungsbereich faktisch deutlich eingeschränkt sein sollte (s. auch LINK, SAM 2019, 183 [189]; KEMPF/LOOSE/OSKAMP, IStR 2018, 527 [530]; WAGNER, DB 2018, 1886 [1889]).

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 StPflcht (noch im Rahmen der unbeschränkten StPflcht) erfasst. Bei einer späteren Veräußerung während der beschränkten StPflcht 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 (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; BFH 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 Begr. der unbeschränkten StPflcht zulässt (s. § 17 Anm. 231 ff.).

586–589 Einstweilen frei.

IX. 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 Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz, BB 1994 Beilage 3 zu Heft 8/1994; LÜDICKE, Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz: Die Besteuerung gewerblicher Veräußerungsgewinne beschränkt Steuerpflichtiger, DB 1994, 952; SAGASSER/SCHÜPPEN, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz 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, JbFStR 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; BEINERT/BENECKE, Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009; Übg 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/BIRK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beschränkt Steuerpflichtiger – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BSBl. I 2011, 530, IStR 2011, 762; KRÄMER, Kurzanalyse zu dem BMF-Schreiben v. 16.5.2011, EStB 2011, 219; KÖNEMANN/BLAUDOW, Inländische Buchführungspflichten ausländischer Immobiliengesellschaften, Stbg 2012, 220; LIEBER/WAGNER, Inbound-Investitionen in deutsches Immobilienvermögens aus steuerlicher Sicht, Übg 2012, 229; 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; KRAFT/HOHAGE, Gestaltungsüberlegungen beim Verkauf von Anteilen an grundstücksverwaltende Gesellschaften, IStR 2014, 605; TRAUTMANN, Ausländische Kapitalgesellschaften mit deutschem Immobilienbesitz in der Krise – Deutsche Besteuerungskonsequenzen beim Wegfall von Darlehen, IStR 2016, 10; BÖHMER/MUNDHENKE, Keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus einem Forderungsverzicht aufgrund Gewerblichkeitsfiktion nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG, IStR 2017, 242; PINKERNELL, Beschränkte Steuerpflicht bei Vergütungen für Software und Datenbanken (Entwurf eines BMF-Schreibens vom 17.05.2017), Übg 2017, 497; CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMITT, Änderung für Einkünfte mit Bezug zu deutschem Grundbesitz im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018 – Teil II, BB 2018, 1751; HOLTHAUS, Zu Risiken und Nebenwirkungen des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht bei Nutzungen von Software und Datenbanken im Inland, DStZ 2018, 68; MABBAUM/IMHOF, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, Das BMF-Schreiben v. 27.10.2017, FR 2018, 42 aus Sicht der Beratungspraxis, FR 2018, 6; WAGNER, „JStG 2018“: Erweiterung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht bei Immobilieninvestments, DB 2018, 2659.

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

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 3). Die später eingefügten Sätze 2 und 4 behandeln spezifische Besteuerungstatbestände und sollen im wesentlichen Besteuerungs-lücken schließen.

590

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 StPflcht. 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 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).

▶ *InvStRefG v. 19.7.2016* (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Einfügung eines neuen Satzes 2 zur entsprechenden Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 4. Damit wird nun auch die Veräußerung von Anteilen an grundbesitzenden PersGes. erfasst.

▶ *Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018* (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Weitere Ausdehnung der Vorschrift auf Wertveränderungen von WG, die mit der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

592–593 Einstweilen frei.

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften594 **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 gegenüber Nr. 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 und kommt damit nur dann zur Anwendung, wenn es sich bei den Einkünften nicht um gewerbliche Einkünfte handelt.

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 (vgl. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 183 [3/2018]) und kommt damit ebenfalls nur zur Anwendung, sofern es sich nicht um gewerbliche Einkünfte handelt.

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 übergewinnenden 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 Nr. 1 UmwStG). Da nach Art. 6 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 OECD-MA bzw. diesen 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 (MÜCKL in BeckOK, UmwStG, X 2018 Rz. 2 [9/2018]).

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 in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 6 OECD-MA Rz. 51; Art. 13 OECD-MA Rz. 56) im Belegenheitsstaat besteuert werden. Von diesem ihm zugewiesenen Besteuerungsrecht hat Deutschland durch Nr. 2 Buchst. f Gebrauch gemacht. Dies gilt allerdings nicht nach Art. 13 Abs. 3 OECD-MA für Schiffe und Flugzeuge im internationalen Verkehr. Für diese weist das Musterabkommen dem Geschäftsleitungsstaat des Betreibers der Schiffe und Flugzeuge das Besteuerungsrecht zu.

Sachinbegriffe/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 Steuerrecht nach den in Betracht kommenden DBA-Regelungen (Art. 7 Abs. 1, Art. 13 Abs. 5, 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, sodass Nr. 2 Buchst. f nur dann Anwendung findet, wenn die Gegenstände Zubehör zum unbeweglichen Vermögen darstellen oder kein DBA besteht bzw. eine vom OECD-MA abweichende Regelung im DBA getroffen wurde. Sofern es sich allerdings bei den Einkünften um Lizenzen handelt, bleibt idR nach den meisten DBA ein Quellensteuerabzugsrecht bestehen.

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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530, Rz. 2).

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: Durch das JStG 2009 wurde § 50a vollständig neu strukturiert und teilweise inhaltlich neu gefasst. Danach fällt bei Einkünften, die nach dem 1.1.2008 zufließen, nur noch die Überlassung der Nutzung von Rechten oder das Recht auf Nutzung von Rechten unter die Vorschrift des § 50a Abs. 1 Nr. 3. Insbesondere fällt seit der Änderung die Veräußerung von Rechten nicht mehr unter diese Vorschrift. Der StAbzug beträgt gem. § 50a Abs. 2 Satz 1 15 %.

Möglichkeit der Anwendung des § 50a Abs. 7: Dem FA steht die Möglichkeit offen, für alle Fälle des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f den (nicht abgeltenden) StAbzug nach § 50a Abs. 7 (s. § 50a Anm. 193) anzuordnen. Nach Auffassung der OFD NRW soll der StAbzug angeordnet werden, wenn eine Gefährdung des inländ. Steueranspruchs vorliegt (OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 St 122, DB 2017, 2384, I.4). Der StSatz beträgt 25 % bzw. für beschränkt stpfl. Körperschaften seit 2008 15 % zzgl. SolZ (§ 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 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a gehören (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1)

615 (1) Originär gewerbliche Einkünfte

Grundinformation: Abs. 1 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. 1100 ff.).

► *Gewerblicher Grundstücksandel*: Die Frage, ob ein gewerblicher Grundstücksandel vorliegt, bestimmt sich wesentlich nach der Dauer der Nutzung vor Veräußerung und der Zahl der veräußerten Objekte (s. BMF v. 26.3.2004 – IV A 6 - S 2240 - 46/04, 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; BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291). Bei unbedingter Veräußerungsabsicht kann bereits die Veräußerung eines Objekts einen gewerblichen Grundstücksandel begründen (BFH v. 1.12.2005 – IV R 65/04, BStBl. II 2006, 259; BFH 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 – IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl. I 2009, 515.

Für die Abgrenzung sind auch Grundstücksverkäufe im Ausland zu berücksichtigen (so früher BMF v. 15.12.1994 – IV B 4 - S 2300 - 18/94, 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 ausländ. Besteuerungsmerkmale nur dann nicht zu berücksichtigen sind, wenn bei ihrer Einbeziehung inländ. Einkünfte nicht angenommen werden könnten (vgl. Anm. 1230; BORNHEIM, DStR 1998, 1773; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 43; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 56; aA: NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1417 [1/2017]). Eine Abschirmung der inländ. von den ausländ. Grundstücksverkäufen kann ggf. durch Einschaltung einer GmbH erfolgen (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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; SCHIESSL, StuB 2005, 924; NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1415 [1/2017]).

► *Verklammerungsrechtsprechung des BFH*: Nach dem BFH (BFH v. 28.9.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89) ist die Verklammerungsrechtsprechung auch auf unbewegliche WG zu übertragen. Danach können auch dann gewerbliche Einkünfte vorliegen, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, WG zu kaufen, zwischenzeitlich zu vermieten und zu verkaufen und bereits bei Aufnahme der Tätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Verkaufserlöses erzielen lässt (BFH v. 8.6.2017 – IV R 30/14, DStR 2017, 971).

Gewerblichkeit bei Personengesellschaften: 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. Zur Gewerblichkeit der PersGes. selbst:

► *Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1*: 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 (da-

für: OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, DB 2017, 2384, II.2; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 43; NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1414 [1/2017]; dagegen: FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 196 [2/2019]). Es ist aber darauf hinzuweisen, dass eine ausländ. KapGes. eine PersGes. nur dann prägen kann, wenn sie nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländ. KapGes. entspricht (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924).

616 (2) Soweit sie nicht zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a gehören

Regelung: Voraussetzung für eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f ist, dass die Einkünfte nicht zu solchen iSd. Abs. 1 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 Rz. E 631 [7/2004]), zB im Fall des Teilwertansatzes für vor dem 1.1.1994 angeschaffte WG (s. Anm. 634).

Denkbare Fälle des Vorrangs von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:

► *Betriebsstätte bei Vermietung:* Eine BS des Vermieters kann vorliegen, wenn neben der eigentlichen Vermietung zusätzliche Leistungen erbracht werden, die über die üblichen Tätigkeiten eines Vermieters hinausgehen. Zu den üblichen Tätigkeiten gehört 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 das Zurverfügungstellen von üblicher Infrastruktur sowie werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen für das Gesamtobjekt können noch als übliche Tätigkeiten zu klassifizieren sein (BFH v. 14.7.2016 – IV R 34/13, DStR 2016, 2697).

► *Betriebsstätte bei Grundstücksentwicklung:* Nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO begründen insbes. Bauausführungen und Montagen eine BS, wenn diese länger als sechs Monate dauern. Allerdings muss es sich bei den Tätigkeiten auch um Bauausführungen handeln, die reine Bauplanung, Bauleitung und Bauüberwachung (ohne gleichzeitige Verantwortung als Generalunternehmer) reicht nicht aus (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, 6. Aufl. 2015, Art. 5 OECD-MA Rz. 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; s. auch Anm. 226). 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 stV kann aber auch im Rahmen seines Geschäftsbetriebs tätig sein (RFH v. 23.4.1941, RStBl. 1941, 355; KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rz. 5 [7/2017]), sodass bereits die Beauftragung eines Hausverwalters im Inland einen stV begründen kann (GEBBERS, StBp. 1989, 78).

617 Einstweilen frei.

bb) Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2) 618

Nach herrschender Meinung fiel bis Einfügung des Verweises auf § 23 Abs. 1 Satz 4 in dem neu eingefügten Satz 2 durch das InvStRefG die Veräußerung eines Anteils an einer PersGes., zu deren Vermögen die entsprechenden Gegenstände gehören, nicht unter die Vorschrift des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (FG München v. 29.7.2013 – 7 K 190/11, EFG 2013, 1852, rkr.; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 658 [7/2004]; THÖMMES, JbFStR 1995/96, 105 [107]; ORTH/KUTSCHKE, IStR 2013, 963 [965]; PODEWILS, jurisPR-SteuerR 16/2013, Anm. 3; HAASE, IStR 2014, 170 [174]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 41 ff.; anders allerdings wohl WACKER, DStR 2005, 2014 [2017]). Ab VZ 2017 fällt allerdings die Veräußerung von Anteilen an einer PersGes. durch den Verweis ebenfalls unter die Vorschrift (OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, II.1). Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte mit der Einführung des Verweises auf § 23 Abs. 1 Satz 4 Steuergestaltungen durch Zwischenschaltung von PersGes. entgegengewirkt werden (BTDrucks. 18/8345, 14; BTDrucks. 18/8739, 116).

Allerdings liegt keine Veräußerung bei Einbringung in eine vermögensverwaltende PersGes. vor, soweit der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen beteiligt ist, da es insoweit stl. zu keinem Wechsel des Rechtsträgers kommt (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 42; zur Frage des Erwerbs BFH v. 6.10.2004 – IX R 68/01 BStBl. II 2005, 324; BFH 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.

cc) Fiktive gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3)

618a

Zweck der Fiktion: Nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3 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; BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704, den Typenvergleich voraussetzend; s. auch § 1 KStG Anm. 27).

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. 50 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; BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; BFH v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; BFH 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 fielen bis VZ 2006 die immerwährende Überlassung oder Fälle, in denen sich das Recht während der ND wirtschaftlich erschöpft, nicht hierunter.

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. Damit setzt die Vorschrift Entgeltlichkeit voraus (vgl. BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; LÜDICKE, DB 1994, 952 [957]; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 188 [2/2019]). Seit Einfügung des Satzes 4 mW ab VZ 2019 wird die Wertveränderung von WG, die mit unbeweglichem Vermögen in Zusammenhang stehen, als Veräußerung dessen fingiert (s. auch Anm. 634). Die zeitlich unbefristete Überlassung eines Rechts ist ebenfalls als Veräußerung anzusehen (HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 652 [7/2004]; PORTNER, StbJb. 1998/99, 351). Mit Wirkung ab VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007) ist allerdings klargestellt worden, dass auch die verbrauchende Rechteüberlassung, zB die erschöpfende Nutzung zu Werbezwecken anlässlich einer Sportveranstaltung oder Emissionsberechtigungen, unter die Vorschrift fällt (BTD Drucks. 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 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f fallen.

Steht bei der Überlassung von Software die Überlassung der Funktionalität im Vordergrund, soll diese allerdings nicht unter die Vorschrift des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f fallen (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/1003:004, BStBl. I 2017, 1448; s. auch Anm. 933 „Software und Datenbanken“).

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 Gesellschafts-

rechten wird von der Vorschrift erfasst (ebenso REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 189 [3/2018]; BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344).

Keine Veräußerungen sind die verdeckte Einlage (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 656 [7/2004]; 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 Rz. E 657 [7/2004]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 42; aA FinSen. Berlin v. 21.7.2014 – III A - S 2300 - 2/2014, juris), da es in diesen Fällen an einer Gegenleistung fehlt. Ebenfalls keine Veräußerung iSd. Vorschrift sind die Überführung von WG in eine aus- oder inländ. BS (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 42; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 657 [7/2004]; LÜDICKE, DB 1994, 952) oder die Betriebsaufgabe. Unseres Erachtens ist § 16 Abs. 3 Satz 1 im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f nicht anzuwenden, da dort explizit nur die Veräußerung aufgeführt ist und keine Ersatztatbestände (aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 45). Auch wenn der Eingangssatz der Nr. 2 auf §§ 15–17 verweist, kann dies nur bezüglich der Frage gelten, was grds. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein können. Sofern die Vorschrift des Buchst. f enger gefasst ist, ist auf diese abzustellen. Damit fällt auch die Beendigung der Betriebsaufspaltung durch Auflösung der personellen Verflechtung nicht unter die Vorschrift (aA FinSen Berlin v. 21.7.2014 – III A - S 2300 - 2/2014; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 45). Gleiches gilt für die Entprägung einer gewerblich geprägten PersGes. in eine vermögensverwaltende PersGes. (LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [233]; aA OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300 - 169 - St 45 - 32; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, II.2).

Ferner stellt uE auch die Verschmelzung keine Veräußerung iSd. 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.).

cc) Bestimmte Gegenstände

621

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 und 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). Hierbei handelt es sich aber nicht um eine abschließende Aufzählung, was unter Rechten zu verstehen ist, sodass auch ähnliche Rechte, sofern sie über eine bloße Vermögensposition hinausgehen, darunter fallen (STRUNK in KORN, § 49 Rz. 161 [8/2015]). Insbesondere die Überlassung von Software und Datenbanken kann unter die Vorschrift fallen (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448).

622 dd) Inlandsbezug

Bis VZ 2006 verwies Abs. 1 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 Rz. E 650 [7/2004]; aA FLIES, DSStZ 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 Überlassung von Rechten erfasst wird (BTDrucks. 16/1545, 16). 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 inländ. öffentliches Buch oder Register (s. Anm. 943); die Eintragung in ein europäisches Buch oder Register erfüllt dagegen nicht den Tatbestand des Inlandsbezugs (STRUNK in KORN, § 49 Rz. 161 [8/2015]; NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1425 [1/2017]),
- Verwertung in einer inländ. BS oder einer anderen Einrichtung (s. Anm. 952). Nach dem BMF (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448) ist der Inlandsbezug bereits gegeben, wenn dem (inländ.) Nutzer umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung, bspw. Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte eingeräumt werden.

623–632 Einstweilen frei.

3. Ermittlung der Einkünfte

633 a) Mangels spezieller Regelung Gewinnermittlung nach allgemeinen Regeln

Fehlen einer ausdrücklichen Regelung zur Einkünfteermittlung: Abs. 1 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; BFH 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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122).

Da die §§ 4ff. das Vorliegen eines Betriebs unterstellen, ist davon auszugehen, dass durch die Gewerblichkeitsfiktion BV entsteht (glA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [747]; aA WASSERMEYER, IStR 2009, 238 [239]). Damit sind grds. alle Vorschriften anwendbar, die auf BV Anwendung finden, auch wenn Buchst. f keine BS fingiert (BTDrucks. 16/10189, 58).

Buchführungspflicht: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530, Rz. 3; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, juris) und des BFH (BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, DStR 2019, 876) begründen auch ausländ. Rechtsnormen eine Buchführungspflicht nach § 140 AO. Diese Frage ist in der Literatur umstritten (dafür: DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7; MATHIAK in K/S/M, § 5 Rn. A 219; dagegen: COESTER in KÖNIG, 3. Aufl. 2014, § 140 AO Rz. 11; SCHNITGER/FISCHER, DB 2007, 598; BRON, DB 2009, 592 [593]; GLÄSER/BIRK, IStR 2011, 762; LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [235]). Unseres Erachtens können ausländ. Rechtsnormen nicht geeignet sein, als Besteuerungsgrundlage zu dienen.

Bei Anwendung von § 140 AO beginnt die Buchführungspflicht mit Beginn der Buchführungspflicht nach den jeweiligen, zugrunde liegenden ausländ. Rechtsnormen (COESTER in KÖNIG, 3. Aufl. 2014, § 140 AO Rz. 26).

Bedeutung für die Gewerblichkeitsfiktion des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3: Strittig ist, ob die Fiktion des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3 für ein gewerbliches Unternehmen iSd. § 141 AO ausreicht (RÄTKE in KLEIN, 14. Aufl. 2018, § 141 AO Rz. 1; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 46b; offen lassend: BFH v. 15.10.2015 – I B 93/15, BStBl. II 2016, 66; dafür: NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1438; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, DB 2017, 2384). Dies hängt maßgeblich 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). Allerdings verweist das Urteil auf die zutreffende ertragstl. Erfassung der im Inland beschränkt stpfl. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 vor Einf. des Buchst. f und kann uE nicht übertragen werden, da im Rahmen des Buchst. f eben gerade keine BS oder kein stV im Inland vorliegt. Das FG Sachsen-Anhalt (FG Sachs.-Anh. v. 25.5.2016 – 3 K 2521/11, EFG 2016, 2024) hat daher entschieden, dass eine ausländ. Pflicht zur Erstellung eines Vermögensvergleichs die Anwendung des § 141 AO nicht grds. ausschließt, da ein ausländ. Vermögensvergleich eine andere Funktion hat als ein Vermögensvergleich nach § 141 AO. Dem ist zuzustimmen, da sonst inländ. Stpfl. schlechter gestellt werden als ausländ., da sie unstreitig ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln müssen (auch FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 198 [2/2019]).

Erstmalige Anwendung: 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 (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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, 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 ab 2009 bis zur erstmaligen Erstellung einer Bilanz eine Überleitungsrechnung zu erfolgen hat (vgl. LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [235]).

Einheitliche Gewinnermittlung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Veräußerungsgewinne: Da das Gesetz nach wie vor einerseits auf Einkünfte aus VuV (Doppelbuchst. aa) und andererseits auf 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 45 und 46; LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [236]; GÜNDEL, JbFfSt 2010/11, 826; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 59). Dem steht allerdings uE die Gesetzesbegründung entgegen, da ja gerade dieser Einkünftedualismus 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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, 3.1; NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1435 [1/2017]). Der BFH (BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704) hat dies ausdrücklich offengelassen. Damit ist nach wie vor ungeklärt, ob eine einheitliche oder getrennte Erfassung der Einkünfte zu erfolgen hat (WAGNER, DB 2018, 2659).

Folgt man der Auffassung, dass eine einheitliche Gewinnermittlung zu erfolgen hat, so erfasst diese die gesamte inländ. gewerbliche Tätigkeit (OFD NRW v. 7.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, I.3.1).

Umfang der Gewinnermittlung: Zu den in den Bestandsvergleich einzubeziehenden WG gehören die betreffende inländ. Immobilien und die Forderungen und Verbindlichkeiten, die mit den inländ. Einkünften aus VuV bzw. Veräußerung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704, unter II.2.c; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 199 [2/2019]; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, I.3.1, die insbes. Mietkonten, Mietforderungen und Verbindlichkeiten aufführt). Allerdings bedeutet dies wohl nicht, dass gleichwohl die in den BV-Vergleich einzubeziehenden WG steuerwirksam einzubeziehen sind (BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704, unter II.2.d; CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMITT, BB 2018, 1751 [1754]). Dem ist grds. zuzustimmen, da Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f lediglich die Erfassung der durch VuV oder Veräußerung inländ. Grundbesitzes erzielten Einkünfte regelt, nicht aber den Umfang der beschränkten StPflcht ausweitet (zB Zinsen auf Mietkonten, s. Anm. 634; WASSERMAYER, IStR 2009, 238 [240]; LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [236]; WAGNER, DB 2018, 2659 [2660]). Darüber hinaus hat auch nach den meisten DBA Deutschland nicht das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, da es typischerweise an einer BS fehlt.

Jedenfalls bleiben Forderungen und Verbindlichkeiten aus der Zeit vor der Fiktion in Buchst. f Satz 3 für die Gewinnermittlung unberücksichtigt (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 46).

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 – IV

C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530, Rz. 5). 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 ergibt uE zumindest bei ausländ. Gesellschaften 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. (BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014 BStBl. I 2011, 530, Rz. 7). Da hierdurch jedoch der beschränkt Stpfl. gegenüber dem unbeschränkt Stpfl. benachteiligt wird, ist zu fragen, inwieweit eine europarechtl. Diskriminierung vorliegt (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) Wertveränderung von Wirtschaftsgütern, die mit der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen in Zusammenhang stehen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4) 634

Mit Wirkung ab VZ 2019 ist Satz 4 eingefügt worden, wonach alle Wertveränderungen von WG, die mit der Veräußerung von inländ. unbeweglichem Vermögen in Zusammenhang stehen, in den Veräußerungsgewinn einzubeziehen sind. Dies geht auf den BFH (BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704) zurück, der die überwiegend in der Literatur vertretene Auffassung (WASSERMEYER, IStR 2009, 238 [240]; GLÄSER/BIRK, IStR 2011, 762 [763 f.]; SCHMID/RENNER, FR 2012, 463 [465]; LIEBER/WAGNER, Ubg 2012, 229 [236]; WAGNER, DB 2018, 2659 [2660]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 46a) bestätigte, dass die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte sowie der damit einhergehende Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht die StPfl. als solche ausweiten sollte und damit ein Einbeziehung von Gewinnen aus Darlehensverzicht nicht möglich ist. Der Gesetzgeber hat dem mit der Einfügung des Satz 4 entgegen gewirkt.

Vor Einfügung des Satzes 4 sind nach Auffassung der FinVerw. die Grundsätze des BFH-Urteils (BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704) grds. anzuwenden und eine Wertveränderung jedenfalls dann nicht in die Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen, wenn die Wertveränderung nicht in einem entsprechenden Veranlassungszusammenhang zur Vermietung oder Veräußerung des fraglichen Grundstücks steht (OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122).

Wertveränderungen: Unter Wertveränderungen sind grds. positive sowie negative Veränderungen zu verstehen; somit sollten Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nunmehr ebenfalls abzugsfähig sein (s. auch CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMITT, BB 2018, 1751 [1755]). Ebenfalls zu erfassen sind uE auch Abzinsungsgewinne und -aufwendungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchst. e, da es sich hierbei um fiktive Ergebnisse aufgrund einer Bewertungsvorschrift handelt, die sich im Zeitablauf der Verbindlichkeit ausgleichen (glA WAGNER, DB 2018, 2659 [2662]).

Wirtschaftsgüter stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang: Ferner müssen die jeweiligen WG mit der Veräußerung von inländ. unbeweglichem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Durch die Verwendung des Präsens stellt sich die Frage, ob Wertveränderungen vor bzw. nach der Veräußerung überhaupt von dieser Vorschrift erfasst werden können (vgl. WAGNER, DB

2018, 2659 [2662]; CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMITT, BB 2018, 1751 [1754]). Wenn dem aber nicht so ist, würde die Vorschrift weitgehend ins Leere laufen. Ausweislich der Regierungsbegründung (BRDrucks. 372/18, 51) soll aber genau der gläubigerseitige Verzicht auf die Darlehensforderung aus der Finanzierung des Erwerbs im Inland der StPflicht unterliegen.

Einkünfte aus Veräußerung: Da die Wertveränderungen gemäß dem Wortlaut zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländ. unbeweglichem Vermögen gehören, findet die Vorschrift nur Anwendung, wenn auch eine Veräußerung erfolgt ist (so wohl auch CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMITT, BB 2018, 1751 [1755]).

Allerdings dürfte diese Vorschrift nach den meisten DBA ins Leere laufen, da Deutschland gem. Art. 6 Abs. 1, 13 Abs. 1 OECD-MA lediglich das Besteuerungsrecht für Einkünfte (Fruchtziehung und/oder unmittelbare Gegenleistung für die Veräußerung) aus unbeweglichem Vermögen hat (glA WAGNER, DB 2018, 2659 [2663]). Die Fiktion des Satzes 4 dürfte für DBA-Zwecke nicht durchschlagen, da es sich hierbei idR nicht um eine unmittelbare Gegenleistung für eine Veräußerung handelt.

635 c) Einzelfragen

Bewertung des Vermögens:

► *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 abzgl. AfA zugrunde zu legen ist (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; BFH v. 5.6.2002 – I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433; BFH 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 unterscheiden sich Nr. 2 Buchst. f Satz 1 und Satz 3, da bezüglich der Fiktion in Satz 3 von Beginn an 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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530, Rz. 11).

► *Bewertung mit dem Teilwert:* Etwas anderes kann allerdings gelten, wenn nicht von Beginn an 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 – IV B 4 -

S 2300 - 18/94, 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 HIDIEN in KSM, § 49 Rz. 695 [7/2004]; LÜDICKE, DB 1994, 954; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 45).

Mietkonten: Nach Auffassung der FinVerw. sind insbes. die Mietkonten in die Gewinnermittlung einzubeziehen (OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, I.3.1.) Dies bedeutet aber nicht, dass diese auch steuerwirksam einzubeziehen sind (BFH v. 7.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, 704, unter II.2.d). Etwaige Zinserträge dieser Konten sind grds. stfrei (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. a), da diese Konten idR nicht „schädlich“ besichert sind (s. Anm. 633). Diese Auffassung wurde durch den BFH für den sog. Outbound-Fall bestätigt (BFH v. 28.10.2010 – I R 81/09, BStBl. I 2014, 754; BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482).

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 punktuellere Ereignis nur im Zeitpunkt der Veräußerung zu einer StPflcht führt (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344). Da nach der Begr. 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, jedenfalls wenn eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 erfolgt (ebenso BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 46, der allerdings grds. von einer getrennten Gewinnermittlung ausgeht; OFD Münster v. 5.9.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32, juris; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122). Für Gebäude ist eine Teilwertabschreibung nur zulässig, wenn der Wert des Gebäudes zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe RestND unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt, wobei die verbleibende RestND nach § 7 Abs. 4 und 5 zu bestimmen ist; bei Grundstücken ist darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden (BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899; BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, juris).

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 NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1442 [1/2017]; BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530). Der EuGH hat zwar entschieden, dass die Vorschrift des § 6b gegen Unionsrecht verstößt; dies allerdings damit begründet, dass die Reinvestition in eine inländ. BS

zu erfolgen hat (EuGH v. 16.4.2015 – C 591/13, ABl. EU 2015 Nr. C 198, 9). Die in Reaktion auf das EuGH-Urteil erfolgte Gesetzesänderung durch das StÄndG 2015 (StÄndG 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834) sieht nunmehr ein Stundungswahlrecht bei Reinvestitionen in einer EU-/EWR-BS vor. In den Fällen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f dürfte es aber auch bereits bei der Veräußerung an der inländ. BS fehlen.

Erhöhte Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 für Wirtschaftsgebäude: Aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 muss uE 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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530; OFD v. 5.9.2011 – S 1300 - 169 - St 45-32; Gosch in Kirchhof, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 46; NAUJOK in LADEMANN, § 49 Rz. 1442 [1/2017]; s. auch FG Köln v. 10.7.2013 – 10 K 2408/10, EFG 2013, 1674, rkr.; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, I.3.1).

Zinsschranke: Im Schrifttum wird – gegen die Auffassung der FinVerw. (OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, juris) – 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 46; FETZER in BeckOK, § 49 Rz. 322 (9/2018); REIMER in Blümich, § 49 Rz. 191 (3/2018); 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 F. 4, 5338; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 199 (2/2019); BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530, Rz. 8; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, juris.

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 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 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 ausreiche (BEINERT/BENECKE, Ubg 2009, 169 [175]). Für das Vorliegen eines Betriebs bedürfe es mehr als nur des Vorliegens inländ. BV, bspw. das Vorliegen inländ. betrieblicher Funktionen, an denen es regelmäßig fehlen dürfe (LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 420 [422]). Dem ist uE zuzustimmen.

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 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 20). Die Zinsaufwendungen unterliegen somit keiner Abzugsbeschränkung.

636 Einstweilen frei.

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 Fußballspielerwerten 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; HOLTHAUS, Erweiterte Möglichkeiten der Finanzverwaltung bei der Anordnung des Steuerabzugs auf Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 7 EStG ab 2015, ISR 2014, 329; SCHIFFERS/FELDGEN, Bilanzierung des exklusiven Nutzungsrechts an einem Lizenzspieler im Profisport – Aktuelle Rechtsfragen zur Abgrenzung der Anschaffungskosten und zum Einkunftstatbestand, StuB 2015, 500.

Verwaltungsanweisung: OFD Karlsruhe v. 15.6.2011 – S 230.3/9/19 – St 136, juris (gesetzliche Neuregelung der Entgelte für Spielerleihen und Transferentschädigungen).

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

a) Regelungsinhalt, Rechtsentwicklung und Bedeutung

637

Regelungsinhalt: Abs. 1 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 (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 – IV C 3 - S 2411/07/10013, BStBl. I 2010, 44), den es jedoch im Hinblick auf die geplante gesetzliche Regelung in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g mit BMF v. (BMF v. 15.7.2010 – IV C 3 - S 2411/07/10013:002, 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 mW ab VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 i d F 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 10 000 € übersteigen. Grund für die Neuregelung ist, dass an aus-

länd. 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 geregelten – 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: Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a geht Abs. 1 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: Abs. 1 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“). Abs. 1 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: Abs. 1 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 [Stand 6/2018]). 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 verzichtet muss, sondern seine (fortbestehenden) Rechte an einen inländ. Verein überlässt (vgl. HEGER, 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 Frei-

grenze von 10 000 €, sodass auch der nicht über 10 000 € hinausgehende Betrag keiner Besteuerung nach Nr. 6 unterliegt.

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 9: Abs. 1 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 StPflcht 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, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 64 und 135; SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 17 OECD-MA Rz. 78 ff.; zu Ausnahmen vgl. HOLT-HAUS, 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, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 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, 2. Aufl. 2019, Art. 17 OECD-MA Rz. 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, 6. Aufl. 2015, Art. 12 OECD-MA Rz. 29 ff.; BOZZA-BODDEN in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 12 OECD-MA Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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 Um-

fang 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/STOBBE, DStR 2009, 1109; SCHIFFERS/FELDGEN, StuB 2015, 500.

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

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

638

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

Werden erzielt: 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 Begr. 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, Rz. 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 (so auch HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1470 [1/2017]). Ferner nicht er-

fasst sind uE Zahlungen, die lediglich anlässlich eines Spielertransfers/einer Spielerleihe gezahlt werden, zB Entgelte für Spielerberater (SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 [461]; aA KRAFT, IStR 2011, 486 [488]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 65; differenzierend HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1470 [1/2017]) oder für Spielervermittler (so auch OFD Karlsruhe v. 15.6.2011, Rz. 1; aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 13; vgl. auch SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 17 OECD-MA Rz. 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), sodass 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 Begr. einer (nichtseltständigen) 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 (LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 64; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 1468 [1/2017]; aA SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 [462]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 10 000 €

Die Grenze von 10 000 € ist als Freigrenze ausgestaltet, dh., die Einkünfte sind in vollem Umfang stbar, wenn die Gesamteinnahmen des ausl. Stpfl. 10 000 € übersteigen. Nach der Begr. zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 17/2249, 100) ist eine Prüfung pro Transfargeschäft 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, Anmerkung zu BFH-Beschl. v. 21.4.1999, IWB 1999, F. 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 einschließlich 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 StPflcht auslösende inländ. Einkünfte vor. Auf Antrag kann die unbeschränkte StPflcht 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. allg. auch Anm. 10 bzw. § 1 Anm. 6.

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). Vgl. auch Anm. 11; § 1 Anm. 7.

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 StPfl. für Stpfl., die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, deren Einkünfte jedoch ganz überwiegend der deutschen ESt unterliegen; s. § 1 Anm. 254 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 Steuerrecht 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, unterhaltenen 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 Entnahme muss ihrerseits den Ausübungs- oder Verwertungstatbestand im Inland erfüllen.

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 ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1513 [1/2017]). 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 StPfl. aus. Ebenso LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1536 [1/2017]). 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 Rz. 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; BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; BFH 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, Rz. 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 Erfindung planmäßig verwirklicht (s. BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530; BFH 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; BFH 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 Einf. 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, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 (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; BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; Roman; BFH 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.
- ▶ *Vortragsstätigkeit 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; BFH 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; BFH 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; BFH 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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 Entnahmetheorie“ durch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464. 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).

678–679 Einstweilen frei.

cc) Verwertung der selbständigen Arbeit

Schrifttum nach BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; BFH v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; BFH 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, Rz. 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 nicht-selbständigen Arbeit BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; BFH v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; BFH 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 Erg. einer Tätigkeit im Inland zugeführt werden kann (ebenso ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1540 [1/2017]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 205 [3/2018]). 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; BFH v. 22.10.1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253; BFH 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, Rz. 106).

▶ *Medikamententest durch Prüffärzte*: 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 regelmäßig nicht möglich (s. ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1540 [1/2017]).

▶ *Verkauf selbst geschaffener Kunstwerke* stellt (nach FG Ba.-Württ. v. 18.5.1978 – VI 154/74, EFG 1978, 546, rkr.; OFD Frankfurt/Main v. 19.2.2004 – S 2300 A - 24 - St 2.03, DB 2004, 1018) eine Verwertung künstlerischer Tätigkeit dar.

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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 206 [3/2018]). 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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 206 [3/2018]).

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, Rz. 87 Buchst. c). Zur Kritik vgl. nachstehend „Schallplattenaufnahmen in inländischen Studios“.

▶ *Schallplatten-/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, Rz. 87 Buchst. b und c), so dass keine Aufspaltung in ein Ausübungs- und ein Verwertungshonorar vorzunehmen ist. Ausnahme: Konzertmitschnitt. Zur Un-

aufteilbarkeit 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 ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1542 (1/2017).

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 idR unabhängig vom jeweiligen höchstpersönlichen Ausübungsort zugerechnet werden können (sog. Betriebsstätten- bzw. Zurechnungsmodell; s. KRABBE, IStR 2000, 196). Im Falle eines von Art. 14 OECD-MA 1977 abweichenden, individualistisch verengten Wortlauts des einschlägigen Abkommensartikels kann im Ausnahmefall auch abkommensrechtl. noch auf das früher national einschlägige sog. Ausübungsmodell abzustellen sein (BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14, BStBl. II 2017, 247, zu Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989). Vgl. zur str. Rechtslage vor Einf. von Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 zusammenfassend RADEMACHER-GOTTFELD 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 StRcht 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. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 1.2; BMF 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 Erg. 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.

696 **3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte**

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

XII. Nichtselbständige Arbeit nach § 19 (Nr. 4) Anm. 696–700 § 49

wird. Zu Aufteilungsgrundsätzen wäre hier eine Anlehnung an Aufteilungsmaßstäbe für nichtselbständige Arbeit nach Nr. 4 denkbar, BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; BFH v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513 (vereinbarte Tätigkeitstage) oder BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 200 (tatsächliche Tätigkeitstage); s. Anm. 795.

► *Zuordnung zu unterschiedlichen (inländischen) Einkunftsbestandteilen*: Eine weitere Aufteilung kann wegen unterschiedlicher Quellensteuersätze oder nur teilweiser Quellensteuerverpflichtung 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, F. 10 Gr. 2, 1343; DRÜEN/SENNLAUB, Das nationale Kassenstaatsprinzip und seine Reichweite, ISR 2014, 118; HOHLER/LASCHEWSKI/LASCHEWSKI, Die Besteuerung von Abfindungen in Wegzugsfällen, DStR 2016, 2321; DORENKAMP, Besteuerung von Arbeitnehmern 2017, DStJG 40 (2017), 263; VON BREDOW/KLIEMANN, Die Einkommen- und Lohnsteuerpflicht bei im Ausland ansässigen Geschäftsführern inländischer Kapitalgesellschaften am Beispiel des DBA-Österreich – Jeder Tag zählt?, ISR 2018, 308; DANZ/REICHENBERGER, Reichweite des Kassenstaatsprinzips nach dem Urteil des BFH v. 28.3.2018 (I R 42/16) und die Besteuerung von Auslandsmitarbeitern, ISR 2019, 92.

Siehe auch Schrifttum in Anm. 702, 735, 740, 746 sowie vor Anm. 775, 785 und 790.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643 (steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA).

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 Erg. 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 (RGBl. 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 (RGBl. I 1925, 189): Siehe Anm. 2.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. 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.

Referentenentwurf des BMF zum JStG 2019 v. 8.5.2019 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de => Service => Gesetze und Gesetzesvorhaben): Bedingte Herausnahme von Ortskräften aus der Besteuerung nach der Kassenstaatsklausel des Buchst. b.

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 vo-

raussetzen und ein inländ. Besteuerungsrecht aufgrund bloßer Verwertung von nichtselbständiger Arbeit ausschließen (s. Anm. 704). Eine weitere Einschränkung resultiert aus der Wahlmöglichkeit der unbeschränkten StPflcht auf Antrag nach § 1 Abs. 3 (s. Anm. 704).

Wirtschaftliche Bedeutung: Diese nimmt stetig 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 Erg. 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;
- Im Ausland ansässige (ehem.) ArbN, 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.

Vereinbarkeit mit EU-Recht:

Schrifttum: MORGENTHALER, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz – Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des Falles Werner, IStR 1993, 258; SASS, Anmerkung 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 (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, Slg 1995, I-225 = 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, Warenzei-

chen- 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 StPfl. 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).

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 StPfl. 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, F. 10 Gr. 2, 1343; GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUDE/STARINGER (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003.

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

XII. Nichtselbständige Arbeit nach § 19 (Nr. 4) Anm. 704–725 § 49

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.

▷ *Für Entlassungsschädigungen fungiert § 50d Abs. 12 ab dem Veranlagungszeitraum 2017* eine Abweichung vom Arbeitsortprinzip des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA, s. Anm. 785 sowie § 50d Anm. 147.

▶ *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, 2. Aufl. 2019, Art. 17 OECD-MA Rz. 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. Vgl. zur Aufteilung des Arbeitslohns nach einem DBA im LStAbzugsverfahren BMF v. 14.3.2017 – IV C 5 - S 2369/10/10002, BStBl. I 2017, 472; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 197.

▶ *Nachträglicher Einbehalt:* Auch bei beschränkt stpfl. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist die nachträgliche, rückwirkende Korrektur eines fehlerhaften LStAbzugs aufgrund einer nachträglichen, rückwirkenden Korrektur der LStAbzugsmerkmale nach § 41c Abs. 1 Satz 1 möglich (BFH v. 10.5.2017 – I R 82/15, BFH/NV 2018, 33, zur Nacherhebung von LSt wegen einschlägiger Rückfallklausel des DBA-Südafrika 1973).

▶ *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 grds. 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.

Zuständigkeit: Die Finanzamtszuständigkeit für ArbN ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland richtet sich nach dem jeweils einschlägigen Besteuerungsverfahren (vgl. hierzu BayLfSt. v. 18.3.2019 – S 0122.2.1 - 1/9, juris).

726–729 Einstweilen frei.

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 STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 312 [1/2017]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 Abs. 1 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. Abs. 1 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 verdient und unterliegt somit der beschränkten StPflcht; § 3 Nr. 28 ist anwendbar (vgl. BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 324 ff.) Gegebenenfalls ist das deutsche Besteuerungsrecht 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. BFH v. 24.2.1988 – I R 143/84, BStBl. II 1988, 819 (DBA-Schweiz); BFH v. 10.7.1996 – I R 83/95, BStBl. II 1996, 341 (DBA-Liberia); BFH v. 28.8.2008 – I R 81/07, BStBl. II 2009, 632; BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2015, 326; 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.; vgl. zust. ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1643 (1/2017).

▷ *Seit Veranlagungszeitraum 2004* gehören Entlassungsentschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 jedoch nun 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 früherer Auffassung der FinVerw. sollten Vorrubestandszahlungen 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, aufgeh. durch BMF v. 29.7.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, BStBl. I 2007, 369). 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 (zust. ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1643 [1/2017]). So im Übrigen auch die FinVerw. früher, vgl. BMF v. 3.9.1984 – IV B 6 - S 2340 - 5/84, BStBl. I 1984, 498, Rz. 7. Für Zwecke der DBA-Anwendung wird nunmehr aus der jeweiligen Zahlweise auf (Nicht-)Vorliegen eines Versorgungscharakters der Zahlung geschlossen und entsprechend differenziert (vgl. BMF v. 3.5.2018 –

IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 317 ff.).

736 (2) Dauer der Tätigkeit

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; BFH v. 27.11.1992 – VI R 95/90, BFH/NV 1993, 365; BFH 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; BFH v. 28.9.1990 – VI R 157/89, BStBl. II 1991, 86; BFH v. 28.9.1990 – VI R 96/89, BFH/NV 1991, 146), können die Ausübung im Inland begründen.

737 (3) Unterbrechungen der Tätigkeit

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. 31.10.1983 – 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 Frau - 26/06, BStBl. I 2006, 304) von der FinVerw. sowie weiten Teilen des Schrifttums (vgl. zB REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 217 mwN [3/2018]) vertreten wird, ist uE für beschränkt Stpfl. nicht möglich (ebenso ANISIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1637 [1/2017]).

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.

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 (BFH v. 21.1.1983 – VI R 87/79, BStBl. II 1983, 224; BFH 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 (BFH v. 2.8.1990 – VI R 98/89, BStBl. II 1991, 363; BFH v. 2.8.1990 – VI R 157/89, BStBl. II 1991, 86; BFH v. 2.8.1990 – IV R 96/89, BFH/NV 1991, 513; BFH 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 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a nicht voraus, dass der ArbG im Inland eine lStl. BS iSd. § 41 Abs. 2 unterhält.

Einzelfälle:

► *Festlandssockel und ausschließliche Wirtschaftszone:* Nichtselbständige Arbeit wird hier nach § 1 Abs. 1 Satz 2 nur insoweit im Inland ausgeübt, als sie sich unmittelbar auf die in Abs. 1 Satz 2 explizit genannten Aktivitäten bezieht (vgl. hierzu § 1 Anm. 97 ff.). Die seit 1974 geltende Erweiterung des deutschen Inlandsbegriffs um bestimmte Aktivitäten am Festlandssockel wurde zwecks Einbeziehung des Betriebs und der Errichtung von Offshore-Energieerzeugungsanlagen in den letzten Jahren schrittweise um diverse weitere Auffangtatbestände ergänzt (s. zuletzt StÄndG 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834). Durch Tätigkeiten, die zwar vor Ort erbracht werden, aber nur mittelbar mit den originären Aktivitäten in Zusammenhang stehen, wird keine beschränkte StPflicht begründet (zB Angestellte gastronomischer Einrichtungen vor Ort, vgl. § 1 Anm. 104).

► *Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder:* Seit BFH v. 5.10.1994 (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 StPflicht nach Abs. 1 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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 73; zur abkommensrechtl. Sicht ebenso BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 308).

► *Schiffspersonal:* Nach BFH (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 StPflicht 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, IStR 2001, 361.

Während der BFH (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 StPfl. 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. ist uE abzulehnen. Entscheidend für den Ort der Ausübung ist nicht die frühere Tätigkeit, sondern allein das vereinbarte Unterlassen von unter-sagten Handlungen. Dies kann jedoch nur dort geschehen, wo sich der Verpflichtete während des Unterlassens persönlich aufhält. Auf den Ort des Leistungserfolgs kommt es nicht an. Dies gilt uE entgegen BFH v. 9.9.1970 (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 (aA ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1640 [1/2017]; vgl. beide Orte in Erwägung ziehend FG Ba.-Württ. v. 22.9.1983 – III 412/81, EFG 1984, 183, rkr.; wie hier BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 322).

741–745 Einstweilen frei.

746 cc) Zeitpunkt der Ausübung

Grundsatz: Durch den ausdrücklichen Wortlaut („ausgeübt ... wird oder worden ist“) sind sowohl vorab gezahlte als 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. 725.

► *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.

► *Erfindervergütung:* Wird eine Erfindervergütung für eine sog. Dienstleistung erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezahlt, unterfällt sie als „andere

Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen“ den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit des § 19 und unterliegt somit auch der beschränkten StPflcht iSd. Nr. 4 Buchst. a. Abkommensrechtlich genügt jedoch der hier lediglich vorliegende „Anlasszusammenhang“ zwischen Zahlung und Tätigkeit idR nicht, um zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit iSd. Art. 15 OECD-MA anzunehmen (BFH v. 21.10.2009 – I R 70/08, BStBl. II 2012, 493).

► *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; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 219).

► *Signing Bonus*: Vor Arbeitsvertragsabschluss geleistete Handgelder und Eintrittsprämien sind Einnahmen im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis. Sie rechnen zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar auch dann, wenn der ArbN zum Zeitpunkt der Zahlung lediglich der beschränkten StPflcht nach Nr. 4 unterliegt (BFH v. 11.4.2018 – I R 5/16, BStBl. II 2018, 761). Siehe auch weiter unten zu „*Versetzungsprämien*“.

► *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; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 216).

► *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 ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1643 [1/2017]; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 284). 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.; FG Düss. v. 12.8.1998 – 14 K 7438/94, EFG 1998, 1678, rkr.; OFD NRW v. 15.8.2018 – S 2367 - 2017/0004 - St 213, juris, Tz. 1.

► *Stock Options*:

Schrifttum: DEUTSCHMANN, Anmerkung 1 zu den Urteilen I R 100/98 und I R 119/98, DSrR 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, DSrR 2001, 939; THOMAS, Arbeitslohn aus Arbeitnehmer-Aktioptionsen, KFR 2001, F. 6 § 19, 2/01, 371; HASBARGEN/SCHMITT/WIESEMANN, Internationale Mitarbeiterentsendung und Besteuerung von Aktioptionsen nach dem aktuellen BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach DBA, ISrR 2007, 380.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 236 ff.

Rechtsprechung: BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; BFH v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BFH/NV 2001, 1185; BFH v. 19.12.2006 – VI R 24/01, BFH/NV 2007, 881; BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/5, BStBl. II 2009, 382; BFH v. 18.9.2012 – IV R 90/10, BStBl. II 2013, 289.

Siehe auch Schrifttum und Rechtsprechung vor § 19 Anm. 210.

Ein geldwerter Vorteil aus der Ausübung oder anderweitigen Verfügung von sog. Stock Options kann nur insoweit einer inländ. Ausübung zugerechnet werden, als die ausgeübte/übertragene Option für Zeiträume mit inländ. Arbeitsausübung gewährt wurde.

- ▷ *Zuflusszeitpunkt*: Ein geldwerter Vorteil entsteht grds. erst bei tatsächlicher Ausübung des Optionsrechts durch den ArbN (BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382, mwN; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 239). Im Falle des handelbaren Optionsrechts kann sich der Zufluss jedoch bereits durch eine anderweitige Verfügung über dieses Recht ergeben (zB durch Übertragung auf einen Dritten, vgl. BFH v. 18.9.2012 – IV R 90/10, BStBl. II 2013, 289; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 241). Der geldwerte Vorteil ist auf Zeiträume zwischen Optionseinräumung und Zuflusszeitpunkt aufzuteilen.
- ▷ *Anteilige Zuordnung*: Der Zuflusszeitpunkt ist nicht entscheidend für die Zuordnung der Einnahmen zur inländ. Tätigkeit nach Erdienenszeitraum, 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.
- ▷ *Gewährung durch Dritte*: Bei Einräumung des Aktienoptionsrechts durch einen Dritten (zB ausländ. Konzernobergesellschaft) besteht uU keine Verpflichtung zum LStAbzug (s. BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509).
- ▶ *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. Sie auch weiter oben zu „*Signing Bonus*“.
- ▶ *Witwen-, Waisengelder*: Hinterbliebenenbezüge aufgrund betrieblicher Versorgungszusagen unterliegen beim Berechtigten der beschränkten StPflcht entsprechend den für Altersruhegelder und für Rechtsnachfolger geltenden Grundsätzen.

747–749 Einstweilen frei.

c) Verwertung der nichtselbständigen Arbeit

750 aa) Verwerten einer Tätigkeit

Verwertung durch zusätzliche Handlung: Verwertung ist ein Vorgang, durch den der ArbN das Erg. 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; BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; BFH v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; BFH v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; BFH 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 Erg. Hierfür muss das Erg. 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).

bb) Ort der Verwertung

751

Grundsatz: Nichtselbständige Arbeit wird dort verwertet, wo ihr Erg. dem ArbG zugeführt wird, dh. idR am Sitzort des ArbG. Der Verwertungsort kann dabei nicht allg., 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, Rz. 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 Einzelaktivitäten (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 (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.).

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; allerdings bei (mittelbarer) Finanzierung aus inländ. öffentlichen Kassen uU beschränkte StPflcht nach Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b, s. Anm. 760 ff.

▶ *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 Kundendiensts (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 (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 Erg. 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 (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.

752–754 Einstweilen frei.

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 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).

757–759 Einstweilen frei.

4. Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis gewährt werden (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b)

Schrifttum: BUBLITZ, Besteuerung von Auslandseinsätzen für private Trägerorganisationen im Rahmen der deutschen Entwicklungshilfeszusammenarbeit, IStR 2007, 77; DRÜEN/SENNLAUB, Das nationale Kassenstaatsprinzip und seine Reichweite, ISR 2014, 118; DANZ/REICHENBERGER, Reichweite des Kassenstaatsprinzips nach dem Urteil des BFH v. 28.3.2018 (I R 42/16) und die Besteuerung von Auslandsmitarbeitern, ISR 2019, 92.

a) Kassenstaatsklausel

760

Regelung: Die sog. Kassenstaatsklausel war bis einschließlich VZ 2001 in Abs. 1 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: Diese Vorschrift ist keine bloße Auffangvorschrift, sondern hat einen eigenen originären Anwendungsbereich. Dieser ist jedoch weitgehend eingeschränkt durch § 1 Abs. 2 für 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.).

b) Aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährte Einkünfte auch ohne unmittelbaren Zahlungsanspruch

761

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. koordin. Ländererlass v. 8.1.1992, zB 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. ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1654 (1/2017); 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 Austauschdiensts unter diese Regelung (vgl. BTDrucks. 13/5952, 102). Ein ausreichender Finanzierungszusammenhang besteht auch im Falle der Auszahlung durch bundeseigene, privatrechtl. organisierte Subunternehmer öffentlicher Kassen (vgl. BFH v. 28.3.2018 – I R 42/16, BFH/NV 2018, 1118, zur ArbN-Tätigkeit für ein privates Unternehmen im Rahmen öffentlich geförderter Entwicklungshilfe; hierzu ausführl. DANZ/REICHENBERGER, ISR 2019, 92; hingegen für eine engere Auslegung DRÜEN/SENNLAUB, ISR 2014, 118).

762–766 Einstweilen frei.

767 c) Gewährung mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis

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 (vgl. BUBLITZ, IStR 2007, 77 [79 ff.]).

Ausländischer Arbeitgeber: Der ArbG kann auch im Ausland ansässig sein (vgl. BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; BFH v. 16.2.1996 – I R 64/95, BFHE 180, 104; BFH v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21; BFH 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. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 224 [3/2018]). 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; SCHWERTFEGGER, Änderungen der beschränkten Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen im Rahmen des StÄndG 2001, IStR 2002, 361; 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, F. 3 Gr. 3, 1377; NEYER, Besteuerungsprobleme bei international tätigen Führungskräften, in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin, 3. Aufl. 2011, 1577; VON BREDOW/KLIEMANN, Die Einkommen- und Lohnsteuerpflicht bei im Ausland ansässigen Geschäftsführern inländischer Kapitalgesellschaften am Beispiel des DBA-Österreich – Jeder Tag zählt?, ISR 2018, 308; NEYER, Entlassungsschädigung nach internationaler Geschäftsführertätigkeit – Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland, DB 2018, 1362.

a) Sonderregelung für Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder

775

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 Buchstaben der Nr. 4: Dies ist mangels einer Subsidiaritätsregel unklar. Die anderen Buchstaben bleiben uE materiell-rechtl. unberührt (vgl. ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 267 [8/2018]). Fraglich ist daher, ob der betroffene 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 2300 A - 21 - St II 22, FR 2003, 371; ebenso ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1661 [1/2017]). 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 Arbeitsortsprinzips der DBA ist der Anwendungsbereich der Nr. 4 Buchst. c auf Nicht-DBA-Fälle und DBA-Fälle mit Sonderregelung (zB zurzeit Belgien, Niederlande, Österreich, Schweden, Schweiz) beschränkt (s. auch OFD Frankfurt v. 11.2.2003 – S 2300 A - 21 - St II 22, FR 2003, 371 und BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 311; glA FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 269 [8/2018]).

Regelung nur für beschränkte Steuerpflicht: Hierdurch entsteht eine bedenkliche Asymmetrie zur unbeschränkten StPflcht, da § 34d Nr. 5 bislang keine entsprechende Zuordnung von spiegelbildlichen Einkünften von unbe-

schränkt stpfl. Geschäftsführern ausländ. Gesellschaften zu deren ausländ. Einkünften enthält (vgl. NEYER in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 1577 [1591]).

776–777 Einstweilen frei.

778 **b) Einkünfte als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied**

Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder sind gesetzliche oder satzungsmäßige Organe von Körperschaften zB 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 (glA ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1663 [1/2017]); 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 (glA REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 227 [3/2018]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 263 [8/2018]); 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, F. 3 Gr. 3, 1377 (1382).

779 **c) Gesellschaft**

Nach dem Gesetzeswortlaut kann es sich bei der „Gesellschaft“ grds. um jede Gesellschaftsform handeln (STRUNK in KORN, § 49 Rz. 178). Da der Anwendungsbereich wegen 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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 227 [3/2018]). Umstritten ist, ob Stiftungen und Vereine unter diesen Gesellschaftsbegriff fallen (bejahend ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1662 [1/2017]; beides abl. LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 89, mit Hinweis auf BFH v. 19.9.2007 – I R 93/06, BFH/NV 2008, 206, zu Art. 16 DBA-Türkei; nur Stiftung abl. FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 262 [8/2018]).

780 **d) Geschäftsleitung im Inland**

Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (glA FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 264 [8/2018]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 68; ebenso, jedoch krit. wegen fehlender Gesetzesverweisung auf § 10 AO, STRUNK in KORN, § 49 Rz. 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.).

781 **e) Vergütung**

Erfasst werden alle Vergütungen, die für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied bezogen werden, einschließlich nachträglicher Einnahmen. Unbeachtlich ist, von wem (zB Konzernobergesellschaft) die Ver-

XII. Nichtselbständige Arbeit nach § 19 (Nr. 4) Anm. 781–785 § 49

gütungen erbracht werden (s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 67; VIEHBROCK in LBP, § 49 Rz. 206; ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1665 [1/2017]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 229 [3/2018]; aA wohl von BREDOW/KLIEMANN, ISR 2018, 308 [310], eine eigenständige Vergütungsvereinbarung mit der betr. Konzernuntergesellschaft einfordernd). Nicht erfasst sind Entlassungsabfindungen (NEYER, DB 2018, 1362). S. hierzu Anm. 785 ff.

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 Entlassungsentschädigungen beim international mobilen Arbeitnehmer, FR 2011, 648; NEYER, Deutscher Zugriff auf Entschädigungszahlungen an den international mobilen Arbeitnehmer – Neuregelung ab 1.1.2017, DStR 2017, 1632; NEYER, Entlassungsentschädigung nach internationaler Geschäftsführertätigkeit – Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland, DB 2018, 1362; MROZ/SCHADE, Abfindungen an Arbeitnehmer im Internationalen Steuerrecht – kein (Streit-)Ende in Sicht, IStR 2019, 207.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 - S 2000 - 2/04, BStBl. I 2004, 173.

a) Sonderregelung für Entlassungsentschädigungen

785

Regelung: Seit VZ 2004 gehören Entlassungsentschädigungen 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 Entlassungsentschädigungen gerade nicht für die Ausübung oder Verwertung oder für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied geleistet werden, sondern aufgrund der Beendigung einer Tätigkeit gezahlt werden, gehören sie nicht zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 4 Buchst. a oder c (vgl. ausführlich Anm. 735 „Entlassungsabfindungen“). Auch in diesen Fällen begründet Nr. 4 Buchst. d seit 2004 eine beschränkte StPfl. Entgegen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/1798, 6) handelt es sich somit nicht lediglich um eine klarstellende Ergänzung (glA NEYER, IStR 2004, 403; ebenso im Erg. auch BFH v. 27.8.2008 – I R 81/07, BStBl. II 2009, 632).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Wegen des Arbeitsortprinzips der DBA ist der Anwendungsbereich von Nr. 4 Buchst. d auf Nicht-DBA-Fälle und DBA-Sonderfälle (zB DBA-Frankreich) 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 – IV C 6 - S 1301 Schz - 26/97, BStBl. I 1997, 560; BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394, zur Verständigungsvereinbarung mit Belgien s. BMF v. 10.1.2007 – IV B 6 - S 1301 BEL - 1/07, BStBl. I 2007, 261). Auch die auf Basis der durch JStG 2010 in § 2 Abs. 2 AO eingeführten Ermächtigungsnorm erlassenen Konsultationsvereinbarungsverordnungen zu den DBA mit Belgien (KonsVerBELV v. 20.12.2010, BGBl. I 2010, 2137, geändert durch

VO v. 11.12.2012, BGBl. I 2012, 2641), Großbritannien (KonsVerGBRV v. 9.7.2012, BGBl. I 2012, 1483), Luxemburg (KonsVerLUXV v. 9.7.2012, BGBl. I 2012, 1484, geändert durch VO v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2392), den Niederlanden (KonsVerNLDV v. 20.12.2010, BGBl. I 2010, 2183 – anwendbar bis 31.12.2015), Österreich (KonsVerAUTV v. 20.12.2010, BGBl. I 2010, 2185) und der Schweiz (KonsVerCHEV v. 20.12.2010, BGBl. I 2010, 2187, geändert durch Gesetz v. 28.7.2014, BGBl. I 2014, 1042) führen ebenfalls keine rechtswirksame Änderung der im DBA getroffenen Zuordnung des Besteuerungsrechts herbei (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326; BMF v. 31.3.2016 – IV B 2 - S 1304/09/10004, BStBl. I 2016, 474). Ab VZ 2017 soll nun der auch für die beschränkte StPflcht einschlägige § 50d Abs. 12 mittels *Treaty Override* auch in DBA-Fällen für Besteuerungssubstrat aus Entlassungsentschädigungen sorgen. Vgl. ausführl. NEYER, DStR 2017, 1632; MROZ/SCHADE, IStR 2019, 207; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 220 ff.; s. § 50d Anm. 147 ff.

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 Entlassungsentschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a (ebenso GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 69; 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 oder c eingeschlossen sein (so REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 233 [3/2018]). Hiergegen spricht uE jedoch bereits die ausdrückliche kausale Bezugnahme auf die Auflösung eines Dienstverhältnisses. Zudem unterliegen Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. b wegen ihres in die Zukunft gerichteten Charakters (s. § 24 Anm. 46 ff.) der beschränkten StPflcht regelmäßig bereits nach den Kriterien des Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a (vgl. zB Anm. 740 „Wettbewerbsverbot“), und Einkünfte iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. c dürften mangels Subsumption unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (s. hierzu § 24 Anm. 45 ff.) für Nr. 4 generell keine Bedeutung entfalten

787 **c) Inländische Besteuerung der für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d Halbs. 2)**

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.

► *Steuerpflicht*: Uneinigkeit besteht dahingehend, ob für die Bestimmung der vorangegangenen Einkünfte, die der inländ. Besteuerung unterlegen haben, unabhängig von DBA allein auf Besteuerungsansprüche nach nationalem Recht abzustellen ist (so GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 69; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 234 [3/2018]; VIEHBROCK in LBP, § 49 Rz. 208) oder aber nur auf das, ggf. durch Eingreifen von DBA-Beschränkungen verminderte, tatsächlich verbliebene inländ. Besteuerungssubstrat (so NEYER, IStR 2004, 403 [404]; ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1671 [1/2017]).

► *Stellungnahme*: Es ist uE allein darauf abzustellen, ob die vorangegangene nichtselbständige Tätigkeit seinerzeit nach zutreffender rechtl. Beurteilung dem Grunde nach die nationalen Tatbestandsmerkmale der inländ. (unbeschränkten oder 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), wobei nach DBA freigestellte Einkünfte für die Berechnung der Einkunftsgrenzen der betreffenden Norm als nicht der deutschen ESt unterliegend gelten, ist wegen des abweichenden Regelungszusammenhangs hier nicht einschlägig.

Aufteilung: Haben nicht sämtliche Einkünfte aus der zuvor ausgeübten Tätigkeit dem Grunde nach 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. Diskrepanzen dürften sich allerdings in DBA-Fällen ergeben, da abkommensrechtl. idR nach jeweiliger Tätigkeitsdauer aufzuteilen ist bzw. eine eventuell einschlägige Konsultationsvereinbarungsverordnung abweichende Zuordnungsregeln vorsieht (vgl. hierzu ausführlich NEYER, DStR 2017, 1632 [1635 f.]). Unklar bleibt weiterhin in Fällen langjähriger, vielstufiger Berufswege bei einem gleichbleibenden ArbG, auf welchen Zeitrahmen sich die Rechenoperation beziehen soll und wie in Fällen des ArbG-Wechsels im Konzern zu verfahren ist (vgl. NEYER, DStR 2017, 1632 [1636 f.]). 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.

a) Sonderregelung für Bordpersonal international eingesetzter Luftfahrzeuge

790

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, 6 f.).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Vor Einf. von Abs. 1 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 Besteuerungsstands 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 WASSERMEYER/SCHWENKE in WASSERMEYER, Art. 15 OECD-MA Rz. 188 (1/2016).

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 (aA ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1677 [1/2017]). Vgl. zu weiteren Einzelheiten die einschlägige Kommentarliteratur zu Art. 3 Abs. 1 und Art. 8 OECD-MA.

792 c) Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland

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 LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 240 [3/2018]).

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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 240 [3/2018]; ANISSIMOV in LADEMANN, § 49 Rz. 1678 [1/2017]; anders allerdings die Rspr. zum DBA-Recht, vgl. hierzu WASSERMEYER/SCHWENKE in WASSERMEYER, Art. 15 OECD-MA Rz. 198 [1/2016] mwN).

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 (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a),
- der von öffentlichen Kassen getragenen Tätigkeit (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b),
- der Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist und Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit inländ. Geschäftsleitung (Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c) bzw.
- der Tätigkeit an Bord eines von einem Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung betriebenen Luftfahrzeugs (Abs. 1 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 (Abs. 1 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, Tagelgelder, 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.
- ▷ *Im Inland geleistete Arbeitstage*: Entsprechend den Grundsätzen der BFH-Rspr. aus dem Jahre 1986 (BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479) hatte die Aufteilung des Arbeitslohns (soweit nicht direkt zuordenbar) im Verhältnis der im Inland tatsächlich geleisteten zur vertraglich vereinbarten Arbeitszeit zu erfolgen (so zuletzt noch BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532). Diese Orientierung an vereinbarten Arbeitstagen führte jedoch zu praktischen Schwierigkeiten und wurde zudem in anderen Ländern immer seltener parallel angewandt. Der mit BMF v. 12.11.2014 (BMF v. 12.11.2014 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2014, 1467 Rz. 162; zwischenzeitlich ersetzt durch BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Rz. 200) ab VZ 2015 vollzogene Übergang vom Aufteilungsmaßstab der vereinbarten zu tatsächlichen Arbeitstagen innerhalb eines Erdienenszeitraums führt nicht nur zu einem größeren Gleichklang von tatsächlichem Sachverhalt und Besteuerungsverhältnissen, sondern vermindert auch zwischenstaatliche Abstimmungsprobleme.
- ▷ *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; BFH 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 StPflcht 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 (Abs. 1 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 Weihnachtsgeldes.

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. 1 000 € (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; ALTHEOFER/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; J. LÜDCKE, Grenzüberschreitende Beteiligungs- und Zinserträge, DStJG 30 (2007), 289; WIESEN-BART, 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; WIESE/BERNER, Veräußerung von Dividendenansprüchen durch Steuerausländer an Dritte im Lichte des BMF-Schreibens vom 26.7.2013, DStR 2013, 2674; GOSCH, Ansässigkeit, Abkommensberechtigung und Schachtelprivilegierung einer US-amerikanischen „S-Corporation“ nach Maßgabe des DBA-USA 1989/2008, BFH/PR 2014, 33; 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; SCHÖNFELD/BERGMANN, Grundbesitzbesicherte Darlehen im Internationalen Steuerrecht – einige Merkwürdigkeiten rund um § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG, IStR 2014, 254; LINK, Beschränkte Steuerpflicht bei Immobiliendarlehen – Grundfragen und Aktualitäten, SAM 2016, 139; SALZMANN/HEUFELDER, Ist die weitere Bekämpfung von „Cum/Cum-Geschäften“ im grenzüberschreitenden Kontext durch den Gesetzgeber gerechtfertigt?, IStR 2017, 125; ANZINGER, Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung, in SCHÖN/STERNBERG (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, 159; KLEIN, Betriebsstättenzurechnung bei gewerblich geprägter KG im Nicht-DBA-Fall, Ubg 2018, 334; KLEIN/HÖRNER/ADAM, Ausgewählte internationale Aspekte des InvStG 2018, ISR 2018, 216; LINK, Grundzüge der beschränkten Steuerpflicht bei Investmentfonds – Zugleich ein Vergleich zwischen altem und neuem Recht, SAM 2018, 49; HÖRNER/MARX, Beschränkte Steuerpflicht: Zinseinkünfte aus Wandelanleihen unterliegen der beschränkten Steuerpflicht?, ISR 2019, 48.

Verwaltungsanweisung: OFD Frankfurt am Main v. 16.4.2018 – S 2252 A - 104 - St 219, juris, Einzelfragen zur Abgeltungsteuer.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5

800 a) Regelungsstruktur

Abs. 1 Nr. 5 regelt für Einkünfte aus Kapitalvermögen verschiedene Möglichkeiten des Inlandsbezugs und differenziert dabei nach den einzelnen Nummern 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 den Investorerträgen (§ 20 Abs. 1 Nr. 3) und den Spezial-Investorerträgen (§ 20 Abs. 1 Nr. 3a) die in § 20 Abs. 1 Nr. 8 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel), Nr. 10 (bestimmte Leistungen nicht von der KSt befreiter BgA) 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).

Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 unterteilt die Einkünftegruppen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 nach der Aufhebung der Regelungen in Satz 1 Buchst. b (s. dazu Anm. 801) in nunmehr nur noch drei 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* regelte früher Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 2 und 7 InvStG (bestimmte Erträge aus Investmentanteilen) und wurde im Zuge der Investmentsteuerreform aufgehoben (s. dazu Anm. 801).

▶ *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).

Abs. 1 Nr. 5 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, sodass 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

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 189): Siehe Anm. 2; der Umfang dieser Einkunftsgruppen wurde in den folgenden Jahren aktuellen Entwicklungen angepasst; vgl. VO v. 16.10.1930 (RGL. I 1930, 464); VO v. 8.12.1931 (RGL. I 1931, 699).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Siehe Anm. 2.

EStÄndG v. 1.12.1938 (RGL. 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.

EStRG 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 StPflcht unterworfen wurden, um auch bei Steuerausländern die für den Zinsabschlag notwendige materielle StPflcht zu schaffen.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Siehe Anm. 2.

JSStG 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.

Gesetz 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 wertpapieraufsichtlicher 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.

InvestmentmodernisierungsG 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. StPfl. 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. StPfl. 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.

InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Aufhebung von Nr. 5 Satz 1 Buchst. b im Zuge der Investmentsteuerreform (s. dazu Anhang zu § 20). Erträge aus (inländ.) Investmentfonds gehören damit nicht mehr zu den inländ. Einkünften, mit denen Steuerausländer in Deutschland beschränkt stpfl. sind.

Referentenentwurf des BMF eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 8.5.2019: Ersatz des Wortes „Teilschuldverschreibungen“ in Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 durch die Wörter „Teilschuldverschreibungen, soweit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt“. Die Neuregelung soll ab dem 1.1.2020 gelten (Art. 26 Abs. 2 des Referentenentwurfs). Zum Hintergrund und zu Einzelheiten s. Anm. 833.

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; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 1709 [1/2017]), 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. „Isolierende Betrachtungsweise (Abs. 2)“.

Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 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 Rücklagen der Gesellschaft an die Anteilseigner (§ 7 Satz 1 UmwStG; zu Einzelheiten vgl. BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 1). 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 daher, wenn sie überhaupt anfällt (so AEUmwStG, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 07.08; aA KLINGBERG in BLÜMICH, § 7 UmwStG Rz. 18, 21f [10/2018]), auch dann geschuldet, wenn der Gesellschafter eine EU-Muttergesellschaft ist. 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; s. auch BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 21).

cc) Verhältnis zu § 3 Nr. 40 und § 8b Abs. 1 KStG

807

§ 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 (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09, Slg. 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 StRecht 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. LOHBECK/TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 10–12 OECD-MA Rz. 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 Steuerteilung zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat auch für Zinsen vor (PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 11 OECD-MA Rz. 2). Neuere DBA (zB das 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). Weist ein DBA Deutschland als Quellenstaat das Besteuerungsrecht für Zinsen als „Recht zur Vornahme des Steuerabzugs“ nur insoweit zu, als „die Steuer von inländischen Kapitalerträgen im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben wird“, dann setzt dies tatsächlich eine Quellenbesteuerung voraus und gestattet nicht, die Zinsen im Wege der Veranlagung zu besteuern (s. FG Ba.-Württ. v. 25.9.2018 – 6 K 2090/15, rkr., EFG 2019, 517 mit Anm. KARL).

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“ bezeichne-

te 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], Rz. 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, Rz. 16.333). In der deutschen Abkommenspraxis werden sie zumeist gleichwohl in die abkommensrechtl. Dividendendefinition einbezogen (TISCHBIREK/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 165).

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 Nutzungsberechtigte 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, 6. Aufl. 2015, Art. 11 OECD-MA Rz. 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 (BFH v. 26.8.2010 I R 53/09, BFHE 231, 63; TISCHBIREK/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 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/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 195).

Einstweilen frei.

809

d) Verfahrensfragen

810

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: 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 AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, ab 1.1.2012 bzw. 1.1.2013 vom Schuldner zum 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 Gläubiger der Erträge kann allerdings anschließend unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 (vgl. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, 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

XIII. Kapitalvermögen mit Inlandsbezug (Nr. 5) Anm. 810–820 § 49

2010, 2448). Zu einem möglichen unionsrechtl. Erstattungsanspruch und dessen unvollständiger Umsetzung durch § 32 Abs. 5 KStG nF bei Dividendenausüttungen 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. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 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 BSFA 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. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 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. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 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.

Einstweilen frei.

811–819

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5

a) Überblick

820

Abs. 1 Nr. 5 Satz 1: Die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5 sind so aufgebaut, dass Satz 1 die Einkünfte aus Kapitalvermögen (s. Anm. 821) nach der Aufhebung der Regelungen in Buchst. b (s. dazu Anm. 801) in nunmehr nur noch drei Gruppen aufteilt, für die der Inlandsbezug unterschiedlich geregelt ist:

► *Buchst. a* umfasst die Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 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* wurde aufgehoben (s. Anm. 801).

► *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 Zins-scheine (s. Anm. 856 f.);
 - ▷ *Doppelbuchst. bb*: Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (s. Anm. 856, 858).

Abs. 1 Nr. 5 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

821 b) Einkünfte aus Kapitalvermögen

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. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a

822 aa) Durch Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfasste Einkunftsgruppen des § 20

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, sodass der veräußernde Aktionäre nicht länger Dividenden und somit nicht länger Einkünfte iSv. Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erzielt. Dabei kam es uE ursprünglich nicht darauf an, ob der Gewinn aus der Veräußerung des Dividendenanspruchs (der beim Veräußerer im Übrigen nicht der beschränkten StPflcht 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) hatte weder eine Grundlage im Wortlaut des Gesetzes noch war sie systematisch haltbar (s. HELIOS/KLEIN, FR 2014, 110; WIESE/BERNER, DStR 2013, 2674). Mit der Ergänzung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (KroatienAnpG, BGBl. I 2014, 1266) versucht der Gesetzgeber uE für Fälle fehlender unbeschränkter StPflcht vergeblich, die Unzulänglichkeit in § 20 (statt in § 49) zu beseitigen (s. dazu KLEIN, JbFfSt. 2014/15, 606 [615 f.]; zu dem Grundproblem der unterschiedlichen Behandlung von Dividenden, Dividendensurrogaten und Anteilsveräußerungsgewinnen als Ursache von Dividendenarbitragegestaltungen s. ANZINGER, Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung, in SCHÖN/STERNBERG, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, 159 [167]; s. auch GOSCH in KIRCHHOFF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 74; zu KapErtrStFolgen s. § 45).

XIII. Kapitalvermögen mit Inlandsbezug (Nr. 5) Anm. 822–830 § 49

► *Erträge aus in- und ausländischen Investmentanteilen* zählten vor der Investmentsteuerreform (s. dazu Anhang zu § 20 EStG) zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, wenn sie nicht BE des Stpfl. waren (vgl. § 2 Abs. 1 InvStG). Diese Erträge wurden ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich des Nr. 5 Satz 1 Buchst. a ausgenommen, konnten jedoch unter bestimmten Voraussetzungen gem. Nr. 5 Satz 1 Buchst. b zu inländ. Einkünften führen. Seit der Aufhebung von Nr. 5 Satz 1 Buchst. b im Zuge der Investmentsteuerreform gehören Erträge aus (inländ.) Investmentfonds nicht mehr zu den inländ. Einkünften, mit denen Steuerausländer in Deutschland beschränkt stpfl. sind.

► *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 (ADR) auf inländische Aktien*: Siehe BMF v. 24.5.2013 – IV C 1 - S 2204/12/10003, BStBl. I 2013, 718; BMF v. 18.12.2018 – IV C 1 - S 2204/12/10003, BStBl. I 2018, 1400 (Steuerbescheinigungen bei American Depository Receipts (ADR) auf inländ. Aktien); OFD Frankfurt am Main v. 4.6.2013 – S 2401 A - 25 - St 54, FMNR1f7310013; 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 zumeist in die abkommensrechtl. Dividendendefinition einbezogen (TISCHBIREK/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 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 (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, Rz. 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.

Einstweilen frei.

823–830

bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 1)831 **(1) Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 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 Teilsatz 1 Var. 1).

Inlandsbezug nur durch Schuldner: Der Inlandsbezug wird nicht dadurch hergestellt, dass nur der Zahlende, also etwa die auszahlende Bank (s. STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 1758 [1/2017]), 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; BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571).

832 **(2) Tafelgeschäft (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 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 (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 2)**

Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 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). Fraglich ist, ob Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 2 diese Zuordnung zu den ansonsten in Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa geregelten sonstigen Forderungen ändert. Relevant ist das für die Frage, ob trotz der Regelung des Inlandsbezugs in Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 2 auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen die Ausnahmen ua. für Teilschuldverschreibungen in Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 gelten (so hier in der Voraufgabe und REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 259 [3/2018]; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. H 245 [2/2006]; aA LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 99; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 74). Das FG Düsseldorf (FG Düss. v. 6.12.2017 – 2 K 1289/15 H, EFG 2018, 1965, Az. BFH I R 6/18, mit Anm. LÜDES) hat nunmehr entschieden, von einem Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland gezahlte Zinsen aus Wandelanleihen seien im Inland nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a letzter Halbs. auch dann beschränkt stpfl., wenn über die Wandelanleihen Teilschuldverschreibungen ausgegeben worden seien; die Ausnahmeregelung des Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 greife nicht ein; s. dazu auch HÖRNER/MARX, ISR 2019, 48.

XIII. Kapitalvermögen mit Inlandsbezug (Nr. 5) Anm. 833–847 § 49

Nach dem Referentenentwurf zu einem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 8.5.2019 soll in Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 das Wort „Teilschuldverschreibungen“ durch die Wörter „Teilschuldverschreibungen, soweit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt,“ ersetzt werden. Durch diese Ergänzung soll die Regelung nunmehr dahingehend „präzisiert“ werden, dass die dort geregelte Ausnahme nicht für Wandelanleihen und Gewinnobligationen gilt.

Einstweilen frei.

834–844

d) Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c

aa) Durch Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 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).

(2) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7

846

Zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 s. § 20 Anm. 290 ff.

Wandelanleihen und Gewinnobligationen: Auch Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen fallen uE unter Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa. Zwar ist deren Inlandsbezug in Nr. 5 Buchst. a Teilsatz 1 Alt. 1 geregelt, sodass 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, sodass Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen nicht der beschränkten StPflcht unterliegen, wenn Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (s. Anm. 833; aA jetzt das FG Düss. v. 6.12.2017 – 2 K 1289/15 H, EFG 2018, 1965, Az. BFH I R 6/18, mit Anm. LUDÉS); s. HÖRNER/MARX, ISR 2019, 48.

bb) Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug

(1) Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 1), ohne dass eine Ausnahme gem. Doppelbuchst. aa Satz 2 vorliegt (Var. 1)

847

Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c 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 Rz. H 425 (2/2006). Zum Sonderfall der inländ. Besicherung ohne Beteiligung

eines Steuerinländers s. HAASE/DORN, IStR 2012, 180; SCHÖNFELD/BERGMANN, IStR 2014, 254; LINK, SAM 2016, 139 (144 f.).

► *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 Rz. H 437 [2/2006]). 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; BFH v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104 [105]; BFH v. 13.4.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743; BFH v. 20.1.1999 – I R 69/97, BStBl. II 1999, 514; BFH 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 schuldr. 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; BFH v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104). Es reicht danach zur Begr. 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 STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 1808 [1/2017]; GOSCH in KIRCHHOFF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 79: Übereinstimmung von Sicherungs- und Zuflusszeitpunkt; Zinszeitraum bedeutungslos). 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) um-

fassender als der des Grundstücks (abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts unter einer besonderen Nummer eingetragen oder gem. § 3 Abs. 5 GBO gebucht ist; ELLENBERGER in PALANDT, 78. Aufl. 2019, Vor § 90 BGB Rz. 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 Immobilienrechte 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 (WEIDLICH in PALANDT, 78. Aufl. 2019, § 929a BGB Rz. 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 (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c 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 Bundes-schuldbuch (§ 5 BSchuWG) und die Schuldbücher der Bundesländer, also Schuldbücher inländ. (arg. aus § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a; s. HIDIEN in KSM, § 49 Rz. H 479 [2/2006]) 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 Rz. H 479 [2/2006]; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 1810 [1/2017]).

► *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 Rz. H 479 [2/2006]). Laut BMF können auch Namensschuldverschreibungen unter bestimmten Voraussetzungen Teilschuldverschreibungen sein (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 161).

Einstweilen frei.

848–849

(2) Genussrechte, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb Var. 2) 850

Abs. 1 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. REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 271 [3/2018]).

851–854 Einstweilen frei.

e) Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d

855 aa) Durch Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 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

856 (1) Überblick und gemeinsame Voraussetzungen für den Inlandsbezug

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, sodass 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 ausländ. 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), sodass 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.

(2) Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d Doppelbuchst. aa)

857

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 (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. d 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 am OECD-MA ausgerichteten DBA grds. beschränkt ist, ist uE zu folgern, dass Nr. 5 Buchst. d nicht alle beschränkt Stpfl., sondern nur nicht legitimierte Personen erfasst.

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 von dem Kreditinstitut (gemeint ist wohl: inländ. Kreditinstitut) verwahrt oder verwaltet werden (vgl. Anm. 857).

859 Einstweilen frei.

860 **f) Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3**

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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 81).

861–864 Einstweilen frei.

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 Einnahmenüberschussrechnung gilt das Zufluss- und Abflussprinzip 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. Mit dem Ausschluss des Abzugs der tatsächlichen WK sollte berücksichtigt werden, dass für die oberen Einkommensgruppen der Abgeltungsteuersatz von 25 % relativ niedrig ist (vgl. BTD Drucks. 16/4841, 57). Bei KapGes. gilt hingegen stets (dh. unabhängig von der Art der zugrunde liegenden Einkünfte) ein einheitlicher StSatz von 15 %, sodass 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).

Weist ein DBA Deutschland als Quellenstaat das Besteuerungsrecht für Zinsen als „Recht zur Vornahme des Steuerabzugs“ nur insoweit zu, als „die Steuer von inländischen Kapitalerträgen im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben wird“, dann setzt dies tatsächlich eine Quellenbesteuerung voraus und gestattet nicht, die Zinsen im Wege der Veranlagung zu besteuern (s. FG Ba.-Württ. v. 25.9.2018 – 6 K 2090/15, rkr., EFG 2019, 517 mit Anm. KARL).

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 Einnahmüberschussrechnung 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 (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 7); das gilt auch im Fall des angeordneten, nicht abgeltenden StAbzugs nach § 50a Abs. 7,
- Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden sowie Renten aus Rentenschulden iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 (Abs. 1 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. (s. dazu aber Anm. 822), so ist KapErtrSt schon nicht einzubehalten bzw. dennoch einbehaltene KapErtrSt nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten (s. § 20 Anm. 457; DÖTSCH/WERNER in DPM, § 20 Rz. 259 f. [Altauflage, 8/2015]).

► *Ausländische Kapitalgesellschaften*: Bei bestimmten ausländ. beschränkt stpfl. KapGes. 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.

866–899 Einstweilen frei.

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 grund-

stücksverwaltender 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, FS P + P Pöllath + Partners, München 2008, 211; SCHULTZ, Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer – Inbound Real Estate Investments, StbJb. 2009/11, 179; DECKER/LOOSER, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG ab 2009, IStR 2010, 8; GRABBE, Investmentsteuerrecht: Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 87; 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; PINKERNELL, Cloud Computing – Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts, Ubg 2012, 331; SCHULZE ZUR WIESCHE, Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, BB 2013, 2463; KESSLER, Gedanken zur Behandlung von unbeweglichem Vermögen in der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage, ISR 2014, 9; MABBAUM/MÜLLER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Abzugsteuer nach § 50a EStG bei Lizenzzahlungen und Anordnung des Steuerabzugs, BB 2015, 3031; ACKERMANN, Software: Beschränkte Steuerpflicht bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, ISR 2016, 258; BEHNES/NINK/ROHDE, Nutzung internetbasierter Datenbankanwendungen – Haftung des Lizenznehmers für Quellensteuern des ausländischen Anbieters, Was bei der Ausgestaltung der Rechteinräumung und Steuerfolgen für Software aus der Cloud zu beachten ist, CR 2016, 281; SCHELLER, Direktinvestition: Immobilienerwerb ausländischer Privatinvestoren, ISR 2016, 441; HOLTHAUS, Verwertungstatbestände in § 49 EStG, IWB 2018, 386; HOLTHAUS, Zu Risiken und Nebenwirkungen des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht bei Nutzungen von Software und Datenbanken im Inland, DStZ 2018, 68; JOCHIMSEN, Nutzung von Intellectual Property im Lichte des DEMPE – Funktionskonzepts, IStR 2018, 670; KRAFT, Softwareüberlassung und Gestattung von Datenbanknutzung durch ausländische Digitalanbieter, Zugleich Analyse des BMF-Schreibens v. 27.10.2017, NWB 2018, 868 und 937; LINN, Beschränkte Steuerpflicht bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung, WPg 2018, 914; MABBAUM/IMHOF, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, Das BMF-Schreiben v. 27.10.2017, FR 2018, 42 aus Sicht der Beratungspraxis, FR 2018, 6; PINKERNELL, Digitale Wirtschaft, Aktuelle Themen aus der Beratungspraxis und Steuerpolitik, Ubg 2018, 139.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 9.1.2009 – IV C 3 - S 2300/07/10002, BStBl. I 2009, 362, Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Steuerabzug gem. § 50a bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtigen aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen; BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, 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; BMF v. 17.6.2014 – IV C 3 - S 2303/10/10002:001, BStBl. I 2014, 887, Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug beim Steuerabzug nach § 50a Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG 1990/1997 und § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG; BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a durch das JStG 2009; Bayerisches Landesamt für Steuern v. 8.6.2011 – S 2300.2.1 - 4/13 St 32, 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.

EStG 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. bestimmter in ausge-

schütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltener Erträge aus VuV verweist (s. Anm. 902, 841).

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 forstw. 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; BFH 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 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530, Rz. 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 (RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020; BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409]; 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]; BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428 [430]; BFH 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 (BTD Drucks. 7/1509, 13 und 7/1871, 3; BFH 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 – I 308/92, 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“.

903–912 Einstweilen frei.

913 bb) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

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. Die-

ses „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/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 6 OECD-MA Rz. 42 ff.; REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 6 OECD-MA Rz. 62 ff., 88 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/SCHNITZER, Inst. FuSt. 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 Rz. 28 f. [1/2011]; 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, 6. Aufl. 2015, Art. 12 OECD-MA Rz. 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.

Einstweilen frei.

914–921

d) Verfahrensfragen

922

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 gege-

bener 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, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.257, 6.136 ff., 6.146 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.).

923–925 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 6

926 a) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21

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 Inlandsver-

knüpfung 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 Inlandsbezugs 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, 78. Aufl. 2019, Vor § 90 BGB Rz. 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.

cc) Sachinbegriffe nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 930

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. 3931 **(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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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]; BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 [760, 761]; BFH 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“).

932 **(2) Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung**

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; BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (102); BFH v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398; BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120; BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, juris, zu einem „total buy out“-Vertrag; vgl. auch BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303-14/96, BStBl. I 1996, 89 (92); BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 23.

Endgültig übertragen wird ein Recht durch seine immerwährende Überlassung oder dadurch, dass sich sein Wert während der ND wirtschaftlich erschöpft oder verbraucht (BFH v. 27.2.1975 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529 [531]; BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]; BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [554]; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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 (BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 2.4; aufgehoben durch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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 (Rechtekauf, dann kein StAbzug, vgl. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 23). Zur Überlassung von Software und Datenbanken s. Anm. 933 und BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448.

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/Recht auf weitere Beteiligung des Urhebers:

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]; wohl bestätigt durch BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, juris, Rz. 20, 21 zu einem „total buy out“-Vertrag), ist uE zweifelhaft. Das Rückrufsrecht gem. § 41 UrhG ist ein Gestaltungsrecht (SCHULZE in DREIER/SCHULZE, 6. Aufl. 2018, § 41 UrhG Rz. 2, 37); (erst) mit dem Zugang der Rückrufserklärung fällt das Nutzungsrecht an den Urheber zurück und der zugrunde liegende Vertrag wird aufgelöst. Die Vertragsauflösung kann indes allgemeiner auch aufgrund eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage geboten sein kann, wenn die Fortsetzung des Vertrags unzumutbar ist (§ 41 Abs. 7 UrhG und dazu SCHULZE in DREIER/SCHULZE, 6. Aufl. 2018, § 41 UrhG Rz. 39; s. auch allg. 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 Erg so wohl auch FG München v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, rkr., unter 2.a: „Ein kurzfristiges ... Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag steht der Annahme einer endgültigen Vermögensübertragung nicht entgegen“). Der BFH (BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, juris) folgert (im Fall eines „total buy out“-Vertrags) daneben (wie die Vorinstanz FG Köln v. 25.8.2016 – 13 K 2205/13, EFG 2017, 311) aus dem Eventualanpruch eines Urhebers auf eine Erfolgsbeteiligung (§ 32a UrhG), dass ein Recht nicht veräußert, sondern nur zeitlich begrenzt überlassen wurde.

(3) Einzelfälle (ABC)

933

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]; BFH 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 „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 (BMF v. 9.1.2009 – IV C 3 - S 2300/07/10002, BStBl. I 2009, 362, StAbzug von Einkünften beschränkt stpfl. Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen); WILD/EIGELSHOVEN, DB 2005, 1354. S. auch FG München v. 30.11.2015 – 7 K 3840/13 –, juris, rkr.

Fußballspieler/„Spielerleihe“: Nach BFH (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 (BFH v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567 [569]; BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428 [430]; BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; BFH 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 – IV B 4 - S 2303-28/98, BStBl. I 1998, 351 [354]).

Marken, Warenzeichen: Bei Warenzeichen war nach BFH (BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 [102]; BFH 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; BGH 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 – IV C 8 - S 2411-8/05, BStBl. I 2005, 844; SCHAHOFF/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 (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.; wohl auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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.

Software und Datenbanken: Inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa oder Nr. 6 werden mit der grenzüberschreitenden Überlassung nur erzielt, wenn dem Nutzer umfassende Nutzungsrechte an der Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden, er diese also zB vervielfältigen, bearbeiten, verbreiten oder veröffentlichen darf (s. BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 3, 6; dazu MABBAUM/IMHOF, FR 2018, 6, HOLTHAUS, DSStZ 2018, 68; SCHELLER, ISR 2016, 441; PINKERNELL, Ubg 2018, 139; auch schon ACKERMANN, ISR 2016, 258; uE zu Unrecht krit. zur seines Erachtens zu engen Definition der Verwertung des BMF im Zusammenhang mit Software und Datenbanken HOLTHAUS, IWB 2018, 386; s. auch Anm. 955). Allein das Recht, Programmkopien ohne weitere Nutzungs- und Verwertungsrechte zu vertreiben, wird dabei noch nicht als hinreichende wirtschaftliche Weiterverwertung erachtet. „Verwertung“ meint ein zielgerichtetes Tätigwerden, um aus den überlassenen Rechten selbst einen wirtschaftlichen Vorteil zu ziehen (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 6); s. 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. Allerdings ist die früher übliche Unterscheidung zwischen Standard- und Individualsoftware inzwischen weniger relevant als die Frage, ob die Software nur bestimmungsgemäß gebraucht werden darf (Herunterladen, Installation, Anwendung, ggf. auch notwendige Bearbeitung oder Vervielfältigung, Integration in die eigene IT-Umgebung). Unerheblich ist auch, ob die Software auf Datenträgern oder über das Internet überlassen wird. Bei gemischten Verträgen, bei denen die zu inländ., dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 unterliegenden Einkünften führende Softwareüberlassung (zur wirtschaftlichen Weiterverwertung) nur eine mehrerer Leistungen ist, muss die Vergütung ggf. im Wege der Schätzung (um diese zu vermeiden sollte die Aufteilung vertraglich geregelt werden, s. MABBAUM/IMHOF, FR 2018, 6 [10]) aufgeteilt werden (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 23 f.). Auch die Überlassung einer Datenbank führt nur zu inländ. Einkünften des Überlassenden, wenn dem Nutzer die wirtschaftliche Weiterverwertung erlaubt ist (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 33 f.), er also zB Dritten (außerhalb des Unternehmens/Konzerns) eine Unterlizenz erteilen darf.

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. UrhG sind (s. § 50a Anm. 58; RICHTER, StBp. 1978, 248). Nach BFH (BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 [369]), und wohl auch BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, juris, Rz. 20, 21) 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, Recht auf weitere Beteiligung des Urhebers“). 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 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

aa) Überblick

941

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, zuletzt geändert durch Art. 2 G v. 21.1.2013, BGBl. I 2013, 91; Schiffsregisterordnung idF der Bekanntmachung v. 26.5.1994, BGBl. I 1994, 1133, zuletzt geändert durch Art. 29 G v. 5.7.2017, BGBl. I 2017, 2208), die Patentreolle (§ 30 PatG idF der Bekanntmachung v. 16.12.1980, BGBl. I 1981, 1, zuletzt geändert durch Art. 4 G v. 8.10.2017, BGBl. I 2017, 3546), das Markenregister (§ 4 Nr. 1 MarkenG v. 25.10.1994, BGBl. I 1994, 3082, 1995, 156, zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2357), das Register für eingetragene Designs (§§ 8, 9 Abs. 4 und 19 Abs. 1 DesignG [früher GeschmacksmusterG] v. 12.3.2004, BGBl. I 2004, 390, neu gefasst durch Bek. v. 24.2.2014, BGBl. I 2014, 122, zuletzt geändert durch Art. 15 G v. 17.7.2017, BGBl. I 2017, 2541), 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. 6 Abs. 37 G v. 13.4.2017, BGBl. I 2017, 872).

Ausländische und internationale Register wie das beim „Harmonisierungsamt für den Binnenmarkt – Marken, Muster und Modelle“ (HABM) in Alicante/Spainien 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 (RFH v. 7.6.1932, RStBl. 1932, 739 [740]; RFH v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 742 [743]; RFH 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; RFH 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]; RFH 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 – 3 K 2113/94 E, 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]).

(2) Inländische Betriebsstätte

953

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 BgA 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 86).

Inländische Einrichtung: Indem das Gesetz davon spricht, die Verwertung habe „in einer inländischen Betriebsstätte 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; BFH 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.). 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; BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625; s. auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 19). Nr. 6 kann auch verwirklichen, wer nicht selbst verwertet (BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [381]; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 20; s. auch FG München v. 19.3.2014 – 7 V 181/14, juris, rkr.; BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/

10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 6 ff. zur Überlassung von Software und Datenbanken, in deren Fall es nach dem BMF ebenfalls [nur] auf das Verwerten durch den Nutzungsberechtigten ankommt [uE zu Unrecht krit. dazu HOLT-HAUS, IWB 2018, 387 [389 f.], s. auch Anm. 933). Für eine Verwertung im Inland genügt es allerdings nicht, dass – wie es noch in der Begr. 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. Verallgemeinert man die allerdings unmittelbar nur auf die Überlassung von Software und Datenbanken bezogenen Überlegungen des BMF (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 3), so dürfte die bloße Lizenz zum Weitervertrieb sogar unabhängig davon, ob im In- oder Ausland weitervertrieben werden darf, den Tatbestand der Verwertung ohnehin nicht erfüllen.

Einstweilen frei.

956–958

d) Keine Subsidiarität nach Abs. 1 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/ERGELSHOVEN/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; BFH 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 – 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. Zur Ermittlung dieser Einkünfte s. Anm. 633 f. und BFH v. 15.10.2015 – I B 93/15, BStBl. II 2015, 66, sowie BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, DStR 2019, 876.

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, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.257).

962–999 Einstweilen frei.

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

1000 1. Systematik von Abs. 1 Nr. 7 bis 10

Nicht alle sonstigen Einkünfte iSd. § 22 führen zu inländ. Einkünften und unterliegen damit der beschränkten StPfl., sondern nur diejenigen, die in Abs. 1 Nr. 7–10 genannt werden, und zwar in folgendem Umfang:

XV. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 (Nr. 7–10) Anm. 1000–1002 § 49

- § 22 Nr. 1 (wiederkehrende Bezüge): soweit in Abs. 1 Nr. 7 erfasst;
- § 22 Nr. 1a (Realsplitting): 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; ROCHOW, Alterseinkünfte im internationalen Kontext unter Berücksichtigung der deutschen DBA-Politik, ISR 2013, 181; PORTNER, Versorgungsleistungen im Abkommensrecht, IStR 2015, 633; HOLTHAUS, Renteneinkünfte nach DBA, IWB 2017, 796.

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, sodass 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 Steuerminderungen vorangegangen sind (FG Köln v. 29.3.2012 – 6 K 1101/08, EFG 2012, 1675, aufgeh. wegen Verfahrensmängeln durch BFH v. 20.8.2014 – I R 43/12, BFH/NV 2015, 306; kein

Verstoß gegen Unionsrecht). Bei ausländ. Zahlstellen wird streng am sog. Förderstaatsprinzip festgehalten, sodass 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, 6. Aufl. 2015, Art. 18 OECD-MA Rz. 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. HOLTHAUS, IWB 2017, 796, ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 18 OECD-MA Rz. 82 ff.; WALDHOFF in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 19 OECD-MA Rz. 75 f.; DECKER/LOOSER, IStR 2009, 652 [654]; zum DBA-Kanada BFH v. 13.12.2011 – I B 159/11, BFH/NV 2012, 417; BFH v. 20.12.2017 – I R 9/16, BStBl. II 2018, 439; BFH v. 20.12.2017 – I R 8/16, BFH/NV 2018, 720). 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)

1005 (1) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a

§ 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

XV. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 (Nr. 7–10) Anm. 1005–1009 § 49

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 – IV C 8 - S 2222/07/0003, BStBl. I 2008, 390, Rz. 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) idF 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 (BTDrucks. 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 (BTDrucks. 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; LÜDICHE, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz: Die Besteuerung ge-

werblicher 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, jurisPR-SteuerR 46/2013, Anm. 3; SCHELLER, Direktinvestition: Immobilienerwerb ausländischer Privatinvestoren, ISR 2016, 441.

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.

StEntlG 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 StEntlG 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) mW 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.

1012 cc) Geltungsbereich

Da die StPfl. 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]).

1013–1014 Einstweilen frei.

dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften**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 aF und InvStG 2018: Gewinne, die unter dem InvStG aF mittels inländ. Spezial-Sondervermögen aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten erzielt wurden, unterfielen Abs. 1 Nr. 8 (§ 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG aF). Unter dem InvStG 2018 sind Gewinne aus der Veräußerung von inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten auch dann stpfl., wenn zwischen der Anschaffung und der Veräußerung mehr als zehn Jahre liegen (§ 6 Abs. 4 Satz 1 InvStG 2018; s. Anhang zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 25).

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, 6. Aufl. 2015, Art. 13 OECD-MA Rz. 56.

Einstweilen frei.

1016–1020

1021 **ee) Ermittlung und Verfahrensfragen**

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, F. 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; BFH v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163.

Veräußerungsverluste dürfen nur mit positiven Einkünften aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen oder von ihnen nach § 10d abgezogen werden (§ 23 Abs. 3 Sätze 7f.; vgl. § 23 Anm. 320 ff.; zur Anwendbarkeit im Rahmen der Nr. 8 s. Anm. 1029).

Verfahren: Veranlagung; ein StAbzug ist nicht vorgesehen.

1022–1023 Einstweilen frei.

b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 81024 **aa) Umfasste private Veräußerungsgeschäfte**

Abs. 1 Nr. 8 bestimmt, welche Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23) inländ. Einkünfte sind. Dabei wird der Tatbestand der privaten Veräußerungsgeschäfte (s. Anm. 1025) auf inländ. Grundstücke (s. Anm. 1026) und grundstücksgleiche Rechte (s. Anm. 1027) beschränkt. Bis zur Aufhebung durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, also bis zum 31.12.2008 (s. Anm. 2), waren auch noch Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder 6 an inländ. KapGes. und, wenn die Beteiligungen auf bestimmten steuerneutralen Umstrukturierungsmaßnahmen beruhen, an ausländ. KapGes. erfasst. 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. 49 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).

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).

dd) Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b) 1027

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).

Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft: Siehe Anm. 1029.

Einstweilen frei. 1028

ee) Anwendung der Regelungen des § 23 1029

Grundsätzliches: Im Rahmen des Abs. 1 Nr. 8 sind alle Vorschriften des § 23 anzuwenden.

Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 4:

► *Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 4:* Nach dieser 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 91; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 400 [1/2019]). 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 Erg. 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 mW 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 blieb dieses Problem bestehen, wenn ein Anteil an einer gewerblichen PersGes. mit Grundbesitz, der nicht zu einem inländ. Betrieb gehört, veräußert wird: In diesem Fall wurde eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f vor der Einfügung des Verweises auf § 23 Abs. 1 Satz 4 (s. dazu Anm. 618) abgelehnt (FG München v. 29.7.2013 – 7 K 190/11, IStR 2013, 963, rkr., mit Anm. ORTH/KUTSCHKA; LÜDICHE, DB 1994, 958; HEB in LADEMANN, § 49 Rz. 2022f. [1/2017]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 300 [3/2018]; aA BMF v. 15.12.1994 – IV B 4 - S 2300 - 18/94, BStBl. I 1994, 883, aufgehoben durch BMF v. 12.9.2013 – IV C 3 - S 2300/08/10014, 2013/0800818, BStBl. I 2013, 1163; OFD Münster v. 21.7.2011, FR 2011, 871; OFD Münster v. 5.9.2011, SIS 113930); dennoch konnte nicht subsidiär auf Abs. 1 Nr. 8 iVm. § 23 Abs. 1 Satz 4 zurückgegriffen werden, da gewerbliche Einkünfte vorliegen.

1030 Einstweilen frei.

1031 ff) Von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasste (private Veräußerungs-)Geschäfte

Folgende Geschäfte sind von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasst:

Private Veräußerungsgeschäfte mit Wirtschaftsgütern, die keine Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte 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. Bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. oder Wertpapieren können ggf. inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e (Einkünfte unter den Voraussetzungen von § 17) oder nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d (Tafelgeschäfte) vorliegen.

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 Steuerausländers, 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.

1032–1039 Einstweilen frei.

XV. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 (Nr. 7–10) Anm. 1040–1049 § 49

4. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4 (Abgeordnetenbezüge; Abs. 1 Nr. 8a)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8a

1040

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 Bedeutung 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 (WASSERMEYER/DRÜEN in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 19 OECD-MA Rz. 45 [1/2018]).

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/MAYWALD/PETER, Mögliche Auswirkungen des Satelliten-Urteils auf die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Internet-Transaktionen, IStR

2000, 425; 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, Beihefter 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; GREIL/GREIL, Kostenumlagevereinbarung als Instrument für die Gestaltung von Konzernaktivitäten – Steuerliche Anwendungsfragen, ISR 2015, 67; KESSLER/WALD, Datenbankanwendungen – Quellensteuerabzug aufgrund automatischer Rechteverwertung oder nicht steuerbares Direktgeschäft?, IStR 2015, 889; MABBAUM/MÜLLER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Abzugsteuer nach § 50a EStG bei Lizenzzahlungen und Anordnung des Steuerabzugs, BB 2015, 3031; ACKERMANN, Software: Beschränkte Steuerpflicht bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, ISR 2016, 258; BEHNES/NINK/ROHDE, Nutzung internetbasierter Datenbankanwendungen – Haftung des Lizenznehmers für Quellensteuern des ausländischen Anbieters, Was bei der Ausgestaltung der Rechteinräumung und Steuerfolgen für Software aus der Cloud zu beachten ist, CR 2016, 281; SCHELLER, Direktinvestition: Immobilienerwerb ausländischer Privatinvestoren, ISR 2016, 441; DREBLER, Sog. „Sonstige Einkünfte“ nach neuem deutschen und internationales Steuerrecht, StBp. 2018, 304; HOLTHAUS, Verwertungstatbestände in § 49 EStG, IWB 2018, 386; HOLTHAUS, Zu Risiken und Nebenwirkungen des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht bei Nutzungen von Software und Datenbanken im Inland, DStZ 2018, 68; JOCHIMSEN, Nutzung von Intellectual Property im Lichte des DEMPE-Funktionskonzepts, IStR 2018, 670; KRAFT, Softwareüberlassung und Gestattung von Datenbanknutzung durch ausländische Digitalanbieter, Zugleich Analyse des BMF-Schreibens v. 27.10.2017, NWB 2018, 868 und 937; MABBAUM/IMHOF, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, Das BMF-Schreiben v. 27.10.2017, FR 2018, 42 aus Sicht der Beratungspraxis, FR 2018, 6; PINKERNELL, Digitale Wirtschaft – Aktuelle Themen aus der Beratungspraxis und Steuerpolitik, Ubg 2018, 139; DIFFRING/SAFT, Der Steuerabzug bei Online-Werbung am Beispiel von Google Ads – Überzeugt der vonseiten der Finanzverwaltung vorgebrachte Argumentationsansatz zur Begründung einer Steuerabzugspflicht?, DB 2019, 387; HRUSCHKA, Onlinewerbung im Fokus der Betriebsprüfung, DStR 2019, 88; LINN, Keine Steuerabzugsverpflichtung für Anwendungen für Online-Marketing, Replik auf HRUSCHKA, DStR 2019, 88, DStR 2019, 418; NÜRNBERG, „Digitalsteuer“ über § 49 i.V.m. § 50a EStG?, Ubg 2019, 219; REICHL/WIEDMANN, Besteuerung von Online-Marketingleistungen mit dem Steuerabzug nach § 50a EStG – Eine steuerliche Analyse anhand des Beispiels Google Ads, FR 2019, 201.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 9.1.2009 – IV C 3 - S 2300/07/10002, BStBl. I 2009, 362, Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Steuerabzug gem. § 50a bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen; BMF v. 17.6.2014 – IV C 3 - S 2303/10/10002:001, BStBl. I 2014, 887, Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug beim Steuerabzug nach § 50a Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 EStG 1990/1997 und § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG; BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken; BMF v. 3.4.2019 – IV C 5 - S 2411/11/10002, BStBl. I 2019, 256, Kein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Vergütungen an ausländische Plattformbetreiber und Internetdienstleister; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a durch das JStG 2009.

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9

aa) Bedeutung

1050

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.

bb) Rechtsentwicklung

1051

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).

Einstweilen frei.

1052

cc) Verhältnis zu anderen Vorschriften

(1) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

1053

Eigene Subsidiaritätsregeln: Siehe Anm. 1120.

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d: Im Hinblick auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine Ausübung einer unterhaltenden Darbietung 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 Buchst. d im Verhältnis zu Nr. 9 *lex specialis*. Durch die Ausübung unterhaltender Darbietungen erzielte Einkünfte unterliegen der beschränkten StPflcht 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/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. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr.; 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, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 12 OECD-MA Rz. 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 BS und 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; BFH v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; BFH v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; BFH 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).

Einstweilen frei.

1054–1059

(2) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

1060

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 erheben. 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, 6. Aufl. 2015, Art. 12 OECD-MA Rz. 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 Auffang-

klausele 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, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 12 OECD-MA Rz. 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 DBA-USA Rz. 46; s. auch FG Köln v. 18.12.1997 – 2 K 7369/94, 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.

1061–1079 Einstweilen frei.

1080 dd) Verfahrensfragen

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, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.257). 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, 6. Aufl. 2015, Art. 12 OECD-MA Rz. 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; BFH 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).

Einstweilen frei.

1081–1089

b) Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 9

aa) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3

(1) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1

1090

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
- 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).

1091 (2) Mindesteinkünfte iHv. 256 € – Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2

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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 97; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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).

1092 (3) Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 22 Nr. 3 Satz 3

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.

bb) Inländische unterhaltende Darbietungen (1. Fall)

Unterhaltende Darbietungen: Aus der Begr. 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 (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 (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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. Vgl. FG Köln v. 15.2.2018 (2 K 2612/16, DStZ 2019, 215, nrkr., NZB, Az. BFH I B 40/18), nach dem eine hinreichend unterhaltend-ähnliche Darbietung bereits beim Gang über den roten Teppich zum Eingang des Veranstaltungssaals eines Events vorliegt, bei dem Prominente gegen (abzugstpl.) Zahlung sog. „appearance fees“ durch das Posen, „Sich-in-Szene-Setzen“, Fotografieren-Lassen und Geben von Autogrammen und Interviews ihrer Darbietung einen gewissen eigenschöpferischen Charakter verleihen.

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 (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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, DStR 2009, 484, unter 2.; DECKER/LOOSER, IStR 2010, 8; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 123; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 309 (10/2018).

Inländisch: Das Gesetz definiert nicht, wann die Darbietung inländ. ist. Allerdings verweist die Begr. 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, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 41; SCHLOTTER in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 17 OECD-MA Rz. 39) zu verlangen (so jetzt auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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 Nr. 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.

1101 cc) Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall)

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; BGH v. 14.7.1993 – VIII ZR 147/92, NJW 1993, 2436 [2438]; zur fehlenden Sacheigenschaft von nicht auf einem Datenträger verkörpertem Computerprogrammen s. ELLENBERGER in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 90 BGB Rz. 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; BFH v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; BFH v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300;

BFH 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. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, rkr.; FG München v. 25.10.1989 – I 279/84 E, EFG 1990, 242 [243], 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; BFH v. 10.4.2013 – I R 22/12, FR 2013, 956, mit Anm. KLEIN/JACOB).

Einstweilen frei.

1102–1109

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)

(1) Gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten

1110

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 (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. 24.11.1982 – I 349/79-E, 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 erfasst 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 Erg. 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; BFH 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).

▶ *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; BFH v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; s. auch Anm. 933). Nach BFH v. 27.2.2002 (BFH v. 27.2.2002 – I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142) und FG München v. 23.5.2001 (FG München v. 23.5.2001 – 1 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.).

▶ *Klinische Studien*: Übermitteln (ausländ.) Ärzte (inländ.) Unternehmen (zB Pharma, Medizintechnik) Informationen über den Einsatz ihrer Produkte in der Praxis, so überlassen sie damit kein Know-how, also bei den Ärzten vorhandene Kenntnisse und Erfahrungen zur eigenen Anwendung durch das inländ. Unternehmen, sondern sie erbringen eine wissensorientierte Dienstleistung. Siehe dazu FG München v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr.; MABBAUM/MÜLLER, BB 2015, 3031 (3035); s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 94; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 125.

▶ *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 (BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122, Rz. 4.4, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen) unterliegen sie aber nicht dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 (s. § 50a Anm. 59; s. auch GREIL/GREIL, ISR 2015, 67 [73]). 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 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122). Seit 2004 ist allerdings zudem § 50g zu prüfen.

► *Kundenadressen (Datenbestand)*: Bei überlassenen Kundenadressen handelt es sich auch dann nicht um Know-how, sondern um einen Datenbestand, dessen Überlassung nicht unter die Nr. 9 fällt, wenn die Adressen vom ausländ. Überlassenden nach Informationen über das Konsumverhalten der betreffenden Kunden „selektiert“ wurden (BFH v. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249).

► *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).

► *Onlinewerbung*: Vergütungen, die ausländ. Plattformbetreiber und Internetdienstleister für die Platzierung oder Vermittlung von elektronischer Werbung auf Internetseiten erhalten, werden weder für eine zeitlich begrenzte Rechteüberlassung nach Nr. 2 Buchst. f noch für die Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen oder ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten nach Nr. 9 geleistet, s. BMF v. 3.4.2019 – IV C 5 - S 2411/11/10002, BStBl. I 2019, 256; s. dazu auch DIFFRING/SAFT, DB 2019, 387; HRUSCHKA, DSrR 2019, 88; LINN, DSrR 2019, 418; REICHL/WIEDMANN, FR 2019, 201; NÜRNBERG, Ubg 2019, 219.

► *Standardsoftware* ist kein Know-how (s. KESSLER, ISrR 2000, 70 [77]); s. dazu auch Anm. 933 und BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448.

► *Technisches Spezialwissen zur Herstellung einer Produktionsanlage*: Know-how, wenn der Wert dadurch greifbar ist, dass er in Lizenzvertrag zur Nutzung weitergegeben werden kann (FG Brandenb. v. 14.6.2012 – 9 K 156/05, EFG 2013, 934, Az. BFH I R 73/12).

► *Vermarktung eines Images durch einen Berufssportler*: kein Know-how (s. SCHAUHOFF, ISrR 1993, 363 [365]); s. aber BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 und Anm. 931.

► *Wertpapierleihe*: Fällt nicht unter Nr. 9, da es sich nicht um Leihe, sondern um Sachdarlehen handelt und der sog. Entleiher idR nicht nur zivilrechtl., sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer der erworbenen Wertpapiere wird (vgl. dazu generell BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986, Rz. 11; BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 - S 2134/10/10003 - 02, BStBl. I 2016, 1324, unter I; s. auch LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 124, und ANZINGER, Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung, in SCHÖN/STERNBERG, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, 159 ff., 167, 172).

(2) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung

1111

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, Unterlas-

sen 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; BFH v. 25.9.1979 – VIII R 34/78, BStBl. II 1980, 114; BFH 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, 6. Aufl. 2015, Art. 12 OECD-MA Rz. 48, zur Einbeziehung von Schadensersatzleistungen in den Begriff der Lizenzgebühren nach dem OECD-MA 2003.

► *Steuerpflicht auch bei zeitlich unbegrenzter Überlassung/Veräußerung:* Für die hM führt die Überlassung von Know-how auch zu Einkünften iSd. Nr. 9, wenn sie zeitlich nicht begrenzt ist (FG München v. 14.5.2018 – 7 K 1440/17, EFG 2018, 1184, Az. BFH I R 18/18; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 94; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 311 [10/2018], der andererseits auch darauf hinweist, dass, sollte die Überlassung als Veräußerung zu beurteilen sein, das Veräußerungsentgelt nur nach Nr. 2 Buchst. a oder f oder Nr. 3 besteuert werden kann). Der Gesetzgeber habe mit der beispielhaften Aufzählung in Nr. 9 die Überlassung von Know-how zu den Leistungen auf der Nutzungsebene im Sinne dieser Vorschrift und damit iSv. § 22 Nr. 3 gezählt, gleichgültig ob dieses Erfahrungswissen zeitlich begrenzt oder unbegrenzt überlassen oder übertragen wird (vgl. FG München v. 14.5.2018 – 7 K 1440/17, EFG 2018, 1184, Az. BFH I R 18/18, Rz. 17). Ohne zeitliche Überlassungsgrenzen dehnt die Nr. 9 den Besteuerungszugriff über jenen des § 22 Nr. 3 aus (s. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 94; s. auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 125, „tatbestandlich keine zeitl. Begrenzung der Überlassung“). Unseres Erachtens spricht der Wortlaut der Nr. 9 („Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3, soweit ...“) dafür, den Begriff der Überlassung der Nutzung iSd. Nr. 9 als Unterfall der sonstigen Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 auch im Falle von Know-how so zu verstehen, dass keine Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnlichen Vorgänge im privaten Bereich umfasst sind (s. dazu generell BFH v. 21.9.1982 – VIII R 73/79, BStBl. II 1983, 201; BFH v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; BFH v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300). Einkünfte iSd. Nr. 9 werden daher uE nur erzielt, wenn der Nutzungsgegenstand – hier das Know-how – nicht veräußert wird (BFH v. 24.11.1982 – I 349/79-E, EFG 1983, 353, rkr.; 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 Brandenb. v. 14.6.2012 – 9 K 156/05, EFG 2013, 934, rkr. nach Rücknahme der Revision; 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 abzuziehen 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 = Ubg 2009, 274). Zur nach Auffassung der FinVerw. zulässigen Aufteilung einer für verschiedenartige Leistungen gewährten Gesamtvergütung s. R 49.3 Abs. 3 EStR; zu einer Aufteilung – ggf. im Wege der Schätzung – bei Einkünften nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d s. BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624, mit Anm. GEHRIG, FR 2018, 850 (854). 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)

1150 **a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10**

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 StPflcht 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, 6. Aufl. 2015, Art. 18 OECD-MA Rz. 30; zur Anwendung von Art. 21 OECD-MA s. WASSERMAYER/DRÜEN in WASSERMAYER, DBA, Art. 18 OECD-MA Rz. 16, 23 [1/2017]).

► *Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen* enthalten regelmäßig eine Bestimmung, die Art. 18 OECD-MA entspricht (s. ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 18 OECD-MA Rz. 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, sodass auch die übrigen Regelungen zu beachten sind. Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. § 22 Anm. 495 ff.

bb) Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2)

1161

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. § 22 Nr. 5 Satz 1. Solche Einkünfte liegen nicht vor, wenn die Ausnahme-

vorschrift des § 22 Nr. 5 Satz 2 auf andere Normen als Rechtsfolge 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, DStZ 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; WÜRSTER, Die Qualifikation ausländischer Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht, RIW 1981, 679; BILSDORFER, 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, EDStZ 1985, 24; VOGEL, Die „umgekehrte isolierende Betrachtungsweise“, in KLEIN/VOGEL (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundfragen – 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 GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 263; RUF, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, IStR 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 Krawitz, Wiesbaden 2010, 277; HAHNE, Kommentar zu BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BB 2011, 2470; LAMPRECHT, Anm. zu BFH v. 16.11.2011 – I R 65/10, IStR 2012, 374; KUBMAUL/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; HAWLITSCHKE, Isolierende Betrachtungsweise und ihr Anwendungsbereich, IStR 2016, 177; MROZ, Die isolierende Betrachtungsweise – ein Anwendungsfall für die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung?, IStR 2017, 742.

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. 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 Einkunftsart 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).

2. Rechtsentwicklung

1201

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; RFH v. 12.5.1936, RStBl. 1936, 968; RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; RFH 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; BFH v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165; BFH v. 30.11.1966 – I 215/64, BStBl. III 1967, 400; BFH 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; BFH v. 29.4.1970 – I R 113/67, BStBl. II 1970, 762; BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; BFH 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): Einfügung des Abs. 2 in § 49.

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 Anforderungen 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 Einkünftebezieheren 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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 323 (3/2018); STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 502 (1/2017); LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 132; CREZELIUS, StVj. 1992, 322 (327). Als Korrektur der BFH-Rspr. betrachten § 49 Abs. 2 TULLIUS, BB 1974, 316; 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. StTatbeständen (§§ 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 Erg. glA HIDIEN in KSM, § 49 Rz. K 104 [5/2009]).

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. Allerdings leitet MORGENTHALER auch keine neuen, konkreten Erg. 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; RFH 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; BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482, Rz. 22; BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764, Rz. 16). 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 DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rz. 3).

Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise: Für die Feststellung, was ausländ. Einkünfte iSd. § 34d sind, gilt eine umgekehrte isolierende Betrachtungsweise. Danach bleiben inländ. Besteuerungsmerkmale außer Betracht, so-

weit bei ihrer Berücksichtigung ausländ. Einkünfte nicht angenommen werden könnten (BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 [659]; BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577; BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BStBl. II 2012, 115; EBEL, FR 2014, 835 [836]; EBEL, FR 2016, 241 [242]; s. auch § 34d Anm. 7).

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 KStG aF (Buchführungspflicht nach HGB) und des § 8 Abs. 2 KStG 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 Rz. K 12 und K 18 [5/2009]).

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

Einkünfteermittlung: 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 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 (BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 547 [1/2017]). 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 Einkünften und die daraus folgende Einkünfteermittlungsmethode nicht (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BFH/NV 2012, 118). Bei einer Umqualifizierung von VuV-Einkünften in gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa in gewerbliche Einkünfte ab VZ 2009 sind diese dementsprechend durch Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 zu ermitteln (FG Sa.-Anh. v. 16.7.2015 – 3 V 172/12, juris).

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 (BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161).
- Die Einkünftermittlung ist durch Einnahmenüberschussrechnung vorzunehmen, auch bei ausländ. KapGes. (s. oben).
- Als WK können nur Aufwendungen abgezogen werden, die mit den inländ. Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1). 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. Zum wirtschaftlichen Zusammenhang s. § 50 Anm. 25–38.
- Vorschriften, die an das Vorhandensein betrieblicher Einkunftsarten oder an einen BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 anknüpfen, finden keine Anwendung.

Zinsschranke: Über § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG ist 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, rkr.; § 8a KStG Anm. 16; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 547 [1/2017]; s. zur Zinsschranke nach § 4h EStG auch § 49 Anm. 31).

AfA: 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).

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 früher LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rz. 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 Rz. K 8 und K 99 [5/2009]) 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 mit greifbarem Inhalt darstellt; Rechtsfolgen für die Anwendung der iB lassen sich daher aus dem „objektsteuerartigen Charakter“ der beschränkten StPflcht nicht ableiten (glA *HIDIEN* in *KSM*, § 49 Rz. K 5 [5/2009]; *COENEN*, Die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG, 2004, 86; krit. auch *HAWLITSCHKE*, *IStR* 2016, 177 [179]). Die ständige Betonung des Objektsteuercharakters in der Rspr. schafft auch kein Richterrecht. Wo eine gesetzliche Norm für Lebenssachverhalte den Tatbestand setzt und die Rechtsfolgen regelt, hat paralleles Richterrecht keine Legitimation.

Nicht zur Auslegung des Abs. 2 geeignet ist auch der Begriff „isolierende Betrachtungsweise“; er ist kein Gesetzesbegriff (glA *HIDIEN* in *KSM*, § 49 Rz. K 37 [5/2009]). Ebenso wenig lassen sich Rechtsfolgen der iB auf ein „Isolierungsprinzip“ oder ähnliche Theorien stützen (glA *HIDIEN* in *KSM*, § 49 Rz. K 37 [5/2009]), 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]; *STÖBER* in *LADEMANN*, § 49 Rz. 511 [1/2017]). 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 Einkunftszielsetzung gerichteten) Tätigkeit zu einer konkreten Einkunftsart haben (glA *REIMER* in *BLÜMICH*, § 49 Rz. 321 [3/2018]). 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 Gesellschaftsform gewerblich tätig ist, oder die Sachverhaltselemente, wonach die im Ausland ausgeübte Tätigkeit des Stpfl. ihrer Art nach als gewerblich oder freiberuflich zu behandeln ist (s. dazu Anm. 1230).

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 stpfl., 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 mithilfe der iB in eine andere Einkunftsart umqualifiziert werden.

Beispiel 2: Ein Steuerausländer vermietet an die Stadt München ein Gebäude zur Unterbringung von Asylsuchenden. 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, sodass eine Besteuerung nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bei Vorliegen einer BS oder eines stV in Betracht kommt. Ab VZ 2009 greift jedoch Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa ein, der VuV stets als gewerbliche Einkünfte qualifiziert.

Person und Rechtsform des beschränkt Steuerpflichtigen: In Rspr. und Schrifttum findet sich häufig eine Formulierung, wie sie BFH v. 12.4.1978 (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; RFH v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43: erforderlichenfalls Zuweisung zu den einzelnen Einkunftsarten ohne Rücksicht auf die Rechtsform des Einkommensbeziehers). Dem kann jedenfalls unter der Geltung des Abs. 2 nicht gefolgt werden. Weder die Person des beschränkt Stpfl. noch seine Organisationsform noch die Tatsache, dass es sich um eine ausländ. KapGes. handelt, kann außer Betracht gelassen werden (zust. HIDIEN in KSM, § 49 Rz. K 112 und K 114 [5/2009]). Mit Hilfe der iB kann kein anderer Stpfl. 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 tatbestandlichen 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; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 520 und Rz. 537 [1/2017]; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. K 326 [5/2009]).

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; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 133; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 520 [1/2017]).

Mithilfe der iB kann eine unter Berücksichtigung des gesamten Sachverhalts einschließlich Ausland vorliegende Einkunftsart allerdings in eine andere Einkunftsart umgewandelt werden, sofern der Inlandssachverhalt für sich betrachtet zu der anderen Einkunftsart führt. So können zB Lizenzeinnahmen eines ausländ. gewerblich tätigen Lizenzgebers, also gewerbliche Lizenzeinnahmen im Ausland, in Einkünfte aus VuV umgewandelt werden, wenn bei isolierter Betrachtung der im Inland ausgeübten Tätigkeit die Grenze der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten ist (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513, Rz. 9). Zur Begr. führt der I. Senat aus, aufgrund des objektsteuerartigen Charakters der beschränkten StPflcht richte sich die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 genannten Einkunftsarten nach dem objektiven Erscheinungsbild der jeweiligen (im Inland verwirklichten und aus dem Ausland bezogenen) Einkünfte; Gleiches gelte für die in Abs. 2 angeordnete iB. Unseres Erachtens ergibt sich das ausschließlich aus der iB gem. Abs. 2. Der Objektsteuercharakter ist weder ein aus Abs. 2 ableitbares Auslegungskriterium noch ein Rechtsbegriff mit greifbarem Inhalt, aus dem für die iB Rechtsfolgen gezogen werden könnten (glA HIDIEN in KSM, § 49 Rz. K 5 [5/2009]; s. auch Anm. 1215).

Fehlende Gewinnerzielungsabsicht (Liebhaberei): Ist die stl. relevante Tätigkeit eines Steuerausländers Liebhaberei, 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 118; FG Köln v. 23.9.2005 – 15 K 4853/03, EFG 2005, 1940, rkr.; glA STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 512 [1/2017]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 11 und 133; REIMER in

BLÜMICH, § 49 Rz. 323 [3/2018]; aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 104; MÖSSNER, FS Flick, 1997, 939 [951]). Zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Veranlagungs- bzw. Freistellungsverfahren s. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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 mithilfe 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. LÜDKE, DStR 2002, 671; VOGT, SpuRt 2003, 58).

Beispiel 1: 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, sodass 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 (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 512 [1/2017]; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. K 284 [5/2009]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 133).

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 2: 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 Inlandsachverhalt 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 Erg. nicht verhindert werden.

1231–1239 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolgen des Abs. 2

1. Außerbetrachtbleiben ausländischer Besteuerungsmerkmale

1240

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; BFH 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 forstw. Betrieb im Interesse des Hauptbetriebs im Inland einen gewerblichen Nebenbetrieb und gibt insgesamt die LuF das Gepräge, sodass nach den Regeln über die gemischte Tätigkeit (s. BMF v. 31.10.1995 – IV B 4 - S 2230 - 47/95, BStBl. I 1995, 703, Rz. 1) ein einheitliches land- und forstw. Unternehmen anzunehmen wäre, so kann nach Abs. 2 die land- und forstw. Tätigkeit außer Betracht gelassen werden, sodass es sich im Inland um gewerbliche Einkünfte im Rahmen einer BS gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a handelt. Betreibt ein Steuerausländer auf ausländ. und auf inländ. Grundstücken Tierzucht und Tierhaltung, so ist es estl. 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, sodass in jedem Fall beschränkte StPflcht besteht und die iB nicht bemüht zu werden braucht.

Betriebsverpachtung/Betriebsaufgabe: Pachteinahmen 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; BFH v. 18.3.1964 – IV 114/61 S, BStBl. III 1964, 303). Ist der Verpächter beschränkt stpfl. (zB wegen Auswanderung), so sind seine Pachteinkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1 beschränkt stpfl., weil der land- und forstw. Betrieb solange im Inland „betrieben“ wird, wie keine Aufgabeklarung 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; BFH v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521). Nach Betriebsaufgabe bezieht der beschränkt Stpfl. in jedem Fall inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6, als privater Vermieter ohne, im Übrigen mithilfe des Abs. 2. Ab VZ 2009 gilt die Zuordnung zu gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa.

1246 b) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Nr. 2)

Rechtsentwicklung: 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). Zur sog. segmentierenden Betrachtungsweise s. auch BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590; BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624 Rz. 32f.

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). Die Rechtsauffassung des BFH,

die iB könne im Verhältnis der Einkunftsarten des § 15 zu § 18 keine Anwendung finden (krit. Anm. 1250), steht diesem Erg. 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.

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 nichtgewerbliche Einkünfte, so bleibt nach § 49 Abs. 2 die ausländ. gewerbliche Tätigkeit außer Betracht, sodass § 15 Abs. 3 Nr. 1 keine Anwendung findet, sondern die inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 2 als nichtgewerbliche Einkünfte besteuert werden können. § 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, 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; BFH 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, 38. Aufl. 2019, § 15 Rz. 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 Erg. erzielen (aA TOEBEN, ISR 2013, 350 [356]). Abs. 2 erlaubt zwar, außer Acht zu lassen, dass die ausländ. KapGes. im Ausland gewerbliche Einkünfte erzielt, nicht aber, dass sie eine KapGes. ist bzw. dass die Gesellschaft nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Stellung einer solchen entspricht und als solche gewerblich prägen kann.

Auf die abkommensrechtl. Einkünftequalifizierung nach den DBA-Artikeln schlägt die gewerbliche Prägung nach höchstrichterlicher Rspr. als lediglich „intern rechtlich-fiktive Umqualifikation“ allerdings nicht durch (BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754, Rz. 22 f.; BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482, Rz. 22; BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760, Rz. 22; BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764, Rz. 16; so jetzt auch die FinVerw., BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 125, Rz. 2.2.1 und 2.3.2; anders noch BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Rz. 2.2.1).

Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG: Seit VZ 2006 ist der Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf unbeschränkt KStpfl. beschränkt, sodass sich der Meinungsstreit,

inwieweit die Vorschrift auch für beschränkt KStpfl. gilt, erledigt hat (s. § 8 KStG Anm. 34).

1247–1249 Einstweilen frei.

c) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)

1250 **aa) Verhältnis von § 15 und § 18**

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 zwischen 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 begrenzt (s. Anm. 1202). Ein gewerblicher Unternehmer, sei er eine natürliche oder eine juristische Person, erziele auch bei beschränkter StPfl. 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, sodass 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. (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, sodass 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.

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; BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; BFH v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; BFH v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393). Das soll nach BFH v. 20.2.1974 (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; BFH 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 (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 Erg. 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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 323 [3/2018]; STÖBER in LADEMANN, § 49 Rz. 539 [1/2017]; HIDIEN in KSM, § 49 Rz. K 114 [5/2009]; J. HEY in GASSNER, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, 2004, 26 (29); wohl auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 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 Testamentsvoll-

strecker 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 Steuerberatungs- 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 Begr. 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, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, 2004, 26 (29); glA HIDIEN in KSM, § 49 Rz. K 114 [5/2009]) 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 Rz. K 114 [5/2009]). 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 gewerb-

liche 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 Erg. (Rechtskauf) allerdings zweifelhaft).

Einstweilen frei.

1252

d) Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Nr. 5)

1253

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 iB wird die Subsidiaritätsklausel (§ 20 Abs. 8) aufgehoben. Der BFH (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620) hat die RFH-Rspr. auch insofern bestätigt, als sich aus den Rechtsprechungsgrundsätzen der iB wie auch unmittelbar aus Abs. 2 ergibt, dass sich auch „die Berechnungsart bezgl. 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), sodass 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 be-

grenzte Überlassung (dann Nr. 6) handelt (zum Rechtskauf vor Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f s. CLAUSEN, DStZ 1974, 315 [321]). Erwirbt eine ausländ. KapGes. Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Person eines Sportlers für Werbemaßnahmen sowie das Recht, von diesem bestimmte Dienstleistungen (zB persönliche Anwesenheit) zu verlangen, und überlässt sie diese Rechte einer inländ. Werbeagentur, so stellen die von der Werbeagentur an die ausländ. KapGes. gezahlten Vergütungen nur insoweit Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 6 dar, als sie auf die Nutzungsrechte entfallen; die Vergütungen für die Verschaffung der Dienstleistungen begründen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. Abs. 1 Nr. 2 (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550), die ab VZ 2009 unter Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa fallen.

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, 38. Aufl. 2019, § 15 Rz. 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 Besitzunternehmen 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, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 103.

► *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; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999; GÜNKEL/BECKER, JbFStR 1986/87, 148; GÜNKEL/BECKER, FS Schmidt, 1993, 483 (491); CREZELIUS in HAARMANN, Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, 92; MROZ, IStR 2017, 742 (745).

► *Stellungnahme zur Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 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 Betriebs-

grundlagen 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 Erg. 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 höchstrichterlichen 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 StPfl. (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 (s. Anm. 1220).

Einstweilen frei.

1261–1262

1263 **g) Isolierende Betrachtungsweise bei Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter und Know-how-Überlassung (Abs. 1 Nr. 9)**

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 Luftfahrteinkünfte**

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 Einkommensteuereinführungsverordnung (Teil IV und Schluss), DB 1986, 557; KESSLER, Neue Regelungen zur beschränkten und unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; HENSEL, Anmerkung zum Urteil des FG Berlin v. 17.1.2000 – 8 K 8084/97, Besteuerung der deutschen Betriebsstätte einer englischen Fluggesellschaft, IStR 2000, 692; –SCH, Anmerkung zum BFH-Beschl. v. 24.1.2001 – I R 81/99, Zum Grundrechtsschutz ausländ. juristischer Personen, DStR 2001, 617.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

1. Regelungsinhalt

1300

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,

§ 49 Anm. 1302–1309 D. Abs. 3: Seeschiffahrt-/Luftfahrteinkünfte

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).

1303 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Doppelbesteuerungsabkommen: Das Nichteingreifen eines DBA ohne Begrenzung des StSatzes ist seit VZ 1994 Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 (s. Anm. 1310).

Verhältnis zu § 5a: § 5a tritt hinter der speziellen Gewinnermittlungsregelung in Abs. 3 zurück (s. Anm. 413).

1304–1306 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

1307 1. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bei Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen (Abs. 3 Satz 1)

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 in- zu ausländ. Häfen handelt (s. Anm. 1308).

Schifffahrt- 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 Schifffahrt- oder Luftfahrteinkünften 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 Rz. 139 [8/2011]).

4. Deutsches Besteuerungsrecht nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten (Abs. 3 Satz 3 Alt. 2) 1310

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.

Einstweilen frei.

1311–1319

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 Poolinkünften vgl. KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 891 (6/2017).

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 Beförderung 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.

§ 49 Anm. 1321–1409 E. Abs. 4: StBefreiung Schifffahrt/Luftfahrt

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.

1322–1399 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: Siehe vor Anm. 410.

1400

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Rechtsentwicklung:

- ▶ *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 – IV C 6 - S 1301 DDR - 72/90, BStBl. I 1990, 314).

1401–1409 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4

1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 Satz 1

a) Abweichend von Abs. 1 Nr. 2

1410

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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 328 (3/2018); KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 909 (6/2017).

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 REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 329 [3/2018]).

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 KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 907 [6/2017]; REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 152 [3/2018]). 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.

1414–1419 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 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 (REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 330 [3/2018]). Ob Gegenseitigkeit bei anderen Staaten vorliegt, wird „erforderlichenfalls“ vom BMF festgestellt (vgl. BMF v. 17.1.2019 – IV B 2 - S 1301/07/10017 - 10 – DOK 2019/0034103, BStBl. I 2019, 31, mwN; OFD Hannover v. 25.2.1997, ISr 1997, 564; OFD Hannover v. 5.11.1997, ISr 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: Äthiopien, Brasilien, Chile, Fidschi, Irak, Jordanien, Katar, Libanon, Malediven, Oman, Papua-Neuguinea, Seychellen, Sudan, Zaire, teilweise nur für Luftfahrtunternehmen, teilweise nur für Schifffahrtunternehmen (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 49 Rz. 441 [8/2018]).