

14.5.1998, EFG 1998, 1412 [1414], rkr.). Erfasst werden sollen insbes. Werbeeinnahmen bei Zufluss an eine Werbe-GmbH des Sportlers oder Künstlers (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 108) sowie ein Verzicht des Darbietenden oder Verwertenden auf sein Entgelt im Vorhinein zugunsten eines wohltätigen Zwecks. Im letzten Fall mangelt es jedoch bereits an der Erzielung von Einkünften. UE hat die Vorschrift keinen Anwendungsbereich und ist deshalb missverständlich und überflüssig (s. MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 212 f.; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 480).

Einstweilen frei.

557–559

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e: Bestimmte unter den Voraussetzungen des § 17 erzielte Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften

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; SCHELPERS/KOWALLIK, Zur Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 KStG bei der Veräußerung direkt gehaltener Beteiligungen durch beschränkt Steuerpflichtige, IWB F. 3 Deutschland Gr. 4, 459 (2004); MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005, Rn. B 186.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e**I. Grundinformation**

560

Nr. 2 Buchst. e erstreckt inländ. gewerbliche Einkünfte auch auf bestimmte Einkünfte, die aus der Veräußerung von Anteilen an inländ. KapGes. (Doppelbuchst. aa) und aus der Veräußerung von Anteilen, bei denen nach dem UmwStG oder nach § 17 Abs. 5 nicht der gemeine Wert angesetzt wurde (Doppelbuchst. bb – ab VZ 2006), erzielt werden.

II. Rechtsentwicklung

561

VO v. 8.12.1931 (RGL. I 1931, 699): Erweiterung der inländ. Einkünfte (§ 3 Abs. 2) in Nr. 2 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) um Gewinne aus der Veräußerung „... einer inländ. Beteiligung gemäß §§ 30 bis 32“.

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. 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–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.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

562

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

▶ *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:* Veräußerungserlöse aus Beteiligungen an KapGes., die zum BV eines inländ. Betriebs gehören, unterliegen bereits nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der beschränkten StPflcht. Nr. 2 Buchst. a geht Nr. 2 Buchst. e vor; s. Anm. 140.

▶ *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:* Während Nr. 2 Buchst. e Anteile an einer (inländ.) KapGes. zum Gegenstand hat, behandelt Nr. 2 Buchst. f Vorgänge bei unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten iSv. Abs. 1 Nr. 6.

► *Abs. 1 Nr. 8:*▷ *Ab VZ 2009:* s. Anm. 1017.▷ *Seit VZ 1994 und bis VZ 2008:* Geschäfte mit Anteilen an KapGes. mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 sind inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 8, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte iSv. § 22 Nr. 2 und § 23 handelt (Grundfall: Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr; § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

Nr. 8 geht Nr. 2 Buchst. e vor (Nr. 8 Halbs. 2 iVm. § 23 Abs. 2 Satz 2 – Vorrang von privaten Veräußerungsgeschäften iSv. § 23 vor § 17; kritisch zu diesem Vorrang NIEMANN, DStZ 1995, 636); s. BMF v. 24.8.1994, BStBl. I 1994, 711.

Von den erfassten Einkünften her ist Nr. 2 Buchst. e umfassender als Nr. 8. Während Nr. 2 Buchst. e alle Einkünfte erfasst, „die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden“ (s. Anm. 575), gilt Nr. 8 nur für private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 1.

Nr. 2 Buchst. a (Anteile im BV eines inländ. Betriebs) geht sowohl Nr. 8 als auch Nr. 2 Buchst. e vor (s.o.).

▷ *Bis VZ 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. dazu Anm. 583.**Verhältnis zu § 6 AStG:** Nach § 6 AStG bei Wegzug erfasste Vermögenszuwächse sind bei der Ermittlung späterer Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e vom Gewinn zu kürzen (§ 6 Abs. 1 Satz 5 AStG); s. Anm. 585.**Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen**► *OECD-MA:* Art. 13 Abs. 5 OECD-MA belässt das (alleinige) Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne aus Anteilen an KapGes. ohne Rücksicht auf die Beteiligungshöhe beim Wohnsitzstaat (s. Art. 13 Tz. 30 OECD-MK), es sei denn, die Anteile sind BV einer Betriebsstätte oder gehören zu einer festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA).► *Deutsche DBA:* Soweit sie dem OECD-MA folgen, was sie weitgehend tun (s. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 Rn. 225), können inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e in Deutschland nicht besteuert werden. 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. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446.

563–568 Einstweilen frei.

569

IV. Verfahrensfragen

Die StErhebung erfolgt im Wege der Veranlagung. Seit VZ 1996 ist die Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten durch einen neuen Satz 4 in § 17 Abs. 2 eingeschränkt. Ein Verlustvor- und -rücktrag (§ 10d) ist möglich, wenn der Verlust sich aus Unterlagen ergibt, die im Inland aufbewahrt werden (§ 50 Abs. 1 Satz 2; s. § 50 Anm. 58). Der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 ist anzuwenden. Wer-

den die Anteile von einer ausländ. Körperschaft veräußert und gehören sie nicht zu einer inländ. BS des Veräußerers, dann ist § 8b Abs. 2 (aber nicht Abs. 3) KStG anzuwenden; vgl. SCHEIPERS/KOWALLIK, IWB F. 3 Deutschland Gr. 4, 459 (2004). Seit VZ 2002 gilt das Halb-/Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c).

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 StPfl. nach Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb (s. Anm. 583).

Einstweilen frei.

570–574

B. Allgemeine Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e

I. 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 StPfl. nicht von dem bei unbeschränkter StPfl. abweicht; s. Anm. 144.

„Unter den Voraussetzungen“ des § 17: Nr. 2 Buchst. e bezieht sich nur auf die Voraussetzungen des § 17. Nach MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 187 („Beispiel für die Unfähigkeit des Gesetzgebers, in klaren Worten zu sagen, was er will“) erklärt sich dies daraus, dass anders als in § 17 nicht nur Anteile im PV, sondern auch solche im BV erfasst werden sollen.

Erzielt: Wie der beschränkt Stpfl. die Einkünfte erzielt, ist unbeachtlich, insbes. wo die Transaktion (zB Veräußerung) stattfindet (In- oder Ausland) und wer der Transaktionspartner ist (Steuerausländer oder -inländer).

Damit sind erfasst:

- ▶ *Anteilsveräußerungen* (§ 17 Abs. 1 Satz 1), wenn
 - Anteile an einer KapGes.
 - veräußert werden und
 - der Veräußerer innerhalb der letzten 5 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),
 - 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 VZ 2006* werden durch das SEStEG (s. Anm. 561) nach § 17 Abs. 5 Satz 1 zusätzlich einer Veräußerung gleichgestellt die Verlegungen des Sitzes und des Orts der Geschäftsleitung bei Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts

Zum Tausch vgl. WASSERMEYER, DB 1990, 855.

576 Einstweilen frei.

577

II. Anteile an einer Kapitalgesellschaft

Kapitalgesellschaften sind 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 5 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.

„Heimat“ der Anteile

► *Privatvermögen*: Alle von einem Steuerausländer im PV gehaltenen KapGes-Anteile können, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen, zu inländ. Einkünften nach Nr. 2 Buchst. e führen.

► *Betriebsvermögen*:

▷ *eines inländischen Betriebs*: Anteile, die ein Steuerausländer dort hält, führen zu inländ. gewerblichen Einkünften nach Nr. 2 Buchst. a, der Nr. 2 Buchst. e vorgeht; s. Anm. 562. Zur Zuordnung vgl. Anm. 272. Entsprechendes gilt bei Einkünften aus LuF (Abs. 1 Nr. 1) und selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3).

▷ *eines ausländischen Betriebs*: Hält der Steuerausländer die Anteile im BV eines ausländ. Betriebs, so liegen mangels Zugehörigkeit zu einer inländ. Betriebsstätte (auch wenn eine solche besteht – keine Attraktivkraft; vgl. Anm. 242) keine inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a vor. Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise des Abs. 2 (s. Anm. 1246) ist jedoch beschränkte StPflcht nach Nr. 2 Buchst. e (wenn seine Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen) gegeben; so schon BFH v. 13.12.1961 – I 209/60 U, BStBl. III 1962, 85; v. 6.10.1966 – I 35/64, BStBl. III 1967, 45. Ebenso R 49.3 Abs. 1 Satz 2 EStR; § 17 Anm. 14; MERSMANN, Die Ertragsbesteuerung inländ. Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländ. KapGes., 1966, 123; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 113; LBP/HELLWIG, § 49 Rn. 47; WIDMANN, DStZ 1996, 449 [450]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5208; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 529 ff.; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 37; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 55.

Zum gleichen Ergebnis mit anderer Begründung kommen MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 189, und LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 503.

578–580 Einstweilen frei.

581

III. Einkünfte

Nr. 2 Buchst. e erfasst Gewinne und Verluste. Eventuelle Verluste des Steuer ausländers sind im Rahmen seiner Veranlagung ausgleichsfähig (kein Fall des § 50 Abs. 2) und nach § 10d vor- und rücktragsfähig, wenn sich die Verluste aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

C. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland 582

Inlandsverknüpfung: Nr. 2 Buchst. e soll nur Anteile an inländ. KapGes. (so Formulierung bis VZ 1970; s. Anm. 561) erfassen. Dagegen gilt § 17 auch für ausländ. KapGes. (s. BFH v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312).

Sitz ist der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung bestimmte Ort (§ 11 AO).

Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO).

Oder: Wie für die Begründung der unbeschränkten KStPflcht ist ausreichend, dass entweder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland liegen.

Inland: s. Anm. 103.

D. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb 583

Überblick: Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb wurde ab VZ 2006 eingefügt (s. Anm. 561), um die geänderten Regelungen des UmwStG zum Anteilstausch und des EStG zur Sitzverlegung in einen EU-Mitgliedstaat nachzuvollziehen. Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb stellt sicher, dass Nachversteuerungen auch dann stattfinden, wenn der Veräußerer im maßgeblichen Zeitpunkt nicht unbeschränkt stpfl. ist. Dies ist für drei Arten von Anteilen vorgesehen.

Anteile, bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 UmwStG nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist: Bei Vermögensübertragungen zwischen KapGes. durch Verschmelzung (§§ 11–13 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 auf Grund 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. (Anteilstausch) 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, dann 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.

Einstweilen frei.

584

E. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

Grundsatz: Die Einkunftsermittlung erfolgt entsprechend § 17 Abs. 2 und 3.

Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht: Gem. § 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; H 49.1 EStH; BMF v. 8.6.2005, BStBl. I 2005, 714; zur Konkurrenz vgl. ROSENBAUM/DORN, DStZ 2006, 11 [28]). Nach BFH v. 28.2.1990 – I R 43/86 (BStBl. II 1990, 615) werden durch § 6 AStG nur Vermögenszuwächse, nicht aber Vermögensminderungen erfasst. Ein nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e zu erfassender Gewinn ist daher allenfalls zu mindern, nicht aber zu erhöhen.

Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht: Die stillen Reserven werden erst bei einer späteren tatsächlichen Veräußerung oder Auflösung erfasst, dann aber nach der Rspr. in Höhe des gesamten Wertzuwachses seit Anschaffung der Anteile (s. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 44/90, BFH/NV 1993, 597; v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312; s. im Einzelnen kritisch § 17 Anm. 207). Seit VZ 2006 gilt § 17 Abs. 2 Satz 3, der unter bestimmten Voraussetzungen den Ansatz mit dem Wert bei Begründung der unbeschränkten StPflcht zulässt.

Wechsel des Anteilseigners: Erwarb ein anrechnungsberechtigter Anteilseigner Anteile von einem nicht Nichtanrechnungsberechtigten, war der ab VZ 2001 aufgehobene (zur weiteren Anwendung vgl. § 52 Abs. 59) § 50c zu beachten.

586–589 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:
Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder
Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen,
Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder
in ein inländisches öffentliches Buch oder Register ein-
getragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen
Betriebsstätte oder anderen Einrichtungen erfolgt**

Schrifttum: BREUNINGER/GALAVAZI, Praxis des Internationalen Steuerrechts 1993 – Standort Deutschland, Veranstaltung des DAI in Frankfurt, Tagungsband, 155; FRANZ/JACOBI, Das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz, BB Beil. 3 zu Heft 8/1994; LÜDICE, Mißbrauchsbekämpfungsgesetz: 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 Grundstücksandel? – Bestandsaufnahme und ertragsteuerliche Gestaltungsempfehlung, DStR 1998, 1773; LÜDICE, 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; MENSCHING, Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 96; LINDAUER/WESTPHAL, JStG 2009: Änderungen bei inländischen Vermietungseinkünften durch ausländische Kapitalgesellschaften, BB 2009, 420; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, Aktuelle steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Inbound-Investitionen in deutsches Grundvermögen, FR 2009, 151; BEINERT/BENECKE, Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009; Ubg. 2009, 169; WASSERMAYER, Gesetzliche Neuregelung der Vermietung inländischen Grundbesitzes in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, IStR 2009, 238; BRON; Geänderte Besteuerung von Gewerblichen Immobilieneinkünften beschränkt Steuerpflichtiger, DB 2009, 592.

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

I. Grundinformation

590

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 fiert (Satz 2).

II. Rechtsentwicklung des Buchst. f

591

Rechtslage bis einschließlich VZ 1993: Einkünfte aus der Veräußerung von eingetragenen Schiffen, Sachinbegriffen oder inländ. Rechten gehörten nicht zu den inländ. Einkünften im Rahmen der beschränkten StPfl. Das Gleiche galt für im Inland belegenes unbewegliches Vermögen ohne BS oder stV, wenn nicht die Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäfts 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 VZ 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 620.
- ▶ *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 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 durch eine Körperschaft iSd § 2 Nr. 1 KStG erzielt wird, die mit einer KapGes. oder sonstigen juristischen Person iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbar ist; s. Anm. 2.

592–593 Einstweilen frei.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften**594 1. 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 Vermietung und Verpachtung, 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. Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. Durch Einfügung des letzten Halbs. in Abs. 1 Nr. 6 durch das JStG 2009 ist Abs. 1 Nr. 6 zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f subsidiär.

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 8: Erfasst wird die Veräußerung von inländ. Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“. Allerdings ist diese Vorschrift bei Veräußerungen innerhalb der „Spekulationsfrist“ nach § 23 Abs. 2, der über den Verweis auf § 22 Nr. 2 in § 49 Abs. 1 Nr. 8 Anwendung findet, subsidiär. § 23 Abs. 2 Satz 2, der durch das UntStReformG 2008 mit Wirkung ab VZ 2009 abgeschafft wurde, hat einen ausdrücklichen Vorrang nur für die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen iSd. § 17 vorgesehen (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 118).

595 2. Verhältnis zu den Entstrickungsnormen des KStG

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. Betriebsstätte (§ 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).

596–597 Einstweilen frei.

3. 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 übergehenden WG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag kann auch der Buchwert oder ein höherer Wert zum Ansatz kommen, soweit (neben anderen Voraussetzungen) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen WG nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 11 Abs. 2 Nr. 2, 20 Abs. 2 Nr. 3, 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Da nach Art. 13 Abs. 1 OECD-MA bzw. diesem nachgebildeten deutschen DBA regelmäßig Deutschland das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus VuV bzw. aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens hat, sind ausländ. Umwandlungen unter Beteiligung inländ. Grundbesitzes ohne BS oder stV in Deutschland denkbar, bei denen das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte in Deutschland nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und damit ein Buchwertansatz auf Antrag möglich ist.

Die Vorschriften des UmwStG gehen als *leges speciales* den allgemeinen stl. Vorschriften vor (RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2008, Einf. Rn. 4).

4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

599

Unbewegliches Vermögen: Einkünfte aus der Veräußerung bzw. VuV unbeweglichen Vermögens können nach Art. 13 Abs. 1 bzw. Art. 6 OECD-MA und diesen nachgebildeten DBA (s. Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 Rn. 56) im Belegenheitsstaat besteuert werden. Von diesem ihm zugewiesenen Besteuerungsrecht hat Deutschland durch Nr. 2 Buchst. f Gebrauch gemacht.

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 Besteuerungsrecht nach den in Betracht kommenden DBA-Regelungen (Art. 7 Abs. 1, 13 Abs. 4 und 21 Abs. 1 OECD-MA) nur dann ergibt, wenn die Gegenstände zu einer deutschen Betriebsstätte gehören (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) oder Zubehör zum unbeweglichen Vermögen darstellen (Art. 6 Abs. 2 und 13 Abs. 1 OECD-MA). Im Fall der Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte wird aber im Allgemeinen Nr. 2 Buchst. a erfüllt sein, so dass Nr. 2 Buchst. f nur dann Anwendung findet, wenn die Gegenstände Zubehör zum unbeweglichen Vermögen darstellen.

Einstweilen frei.

600–605

IV. Verfahrensfragen

606

Veranlagung: Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne sowie der Einkünfte aus VuV geschieht im Wege der Veranlagung. Verluste sind im Rahmen von § 50 Abs. 1 Satz 3, § 10d zu berücksichtigen. Die ESt. bemisst sich nach § 32a Abs. 1 (§ 50 Abs. 1 Satz 2). Die KSt. beträgt 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG, bis VZ 2007: 25 %). Zusätzlich ist SolZ iHv. 5,5 % auf die ESt. oder KSt. zu entrichten (§ 4 SolZG).

Steuerabzug nach § 50a Abs. 4: Seit der Änderung des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 durch das StÄndG 2007 ist mit Wirkung ab VZ 2007 bei der Veräußerung von Rechten iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f ein StAbzug vorzunehmen. Vor VZ 2007 war fraglich, ob der StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 anzuwenden war (SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 38).

Der StAbzug beträgt 20 %. Seit 2008 beträgt der Steuersatz bei beschränkt stpfl. Körperschaften 15 % (§ 34 Abs. 1 KStG idF des UntStReformG 2008). Zur kosteneffizienten Verringerung von Treibhausgasen wurde mit dem JStG 2008 rückwirkend ab VZ 2007 die Erhebung des StAbzugs für Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels wieder abgeschafft. Da allgemein im Hinblick auf die DBA-Regelungen idR eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen war, ist der StAbzug mit dem JStG 2009 mit Wirkung ab VZ 2009 ganz abgeschafft worden.

Möglichkeit der Anwendung des § 50a Abs. 7: Dem FA steht die Möglichkeit offen, für alle Fälle des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f den StAbzug nach § 50a Abs. 7 anzuordnen. Der Steuersatz beträgt 25 % bzw. für beschränkt stpfl. Körperschaften seit 2008 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag.

607–614 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f

I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht zu Buchst. a gehören (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1)

615 a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

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 (R 15.7 EStR). Bzgl. der Abgrenzung von vermögensverwaltender und gewerblicher Tätigkeit bei Ein-Objekt-Gesellschaften s. BMF v. 1.4.2009 (BStBl. I 2009, 289).

Gewerblicher Grundstückshandel: Für die Abgrenzung ist auf BMF v. 26.3.2004 (BStBl. I 2004, 434) hinzuweisen. Danach bestimmt sich die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, wesentlich nach der Dauer der Nutzung vor Veräußerung und der Zahl der veräußerten Objekte. Im Allgemeinen gilt eine Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines Fünfjahreszeitraums als gewerblich (BFH v. 18.9.1991 – XI R 23/90, BStBl. II 1992, 135; v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291). Bei unbedingter Veräußerungsabsicht kann bereits die Veräußerung eines Objekts einen gewerblichen Grundstückshandel begründen (BFH v. 1.12.2005 – IV R 65/04, BStBl. II 2006, 259; v. 17.12.2008 – IV R 77/06, DStR 2009, 963).

Für die Abgrenzung sind auch Grundstücksverkäufe im Ausland zu berücksichtigen (BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883). 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 (BORNHEIM, DStR 1998, 1773;

KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 62; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 119; kritisch ohne Begründung für die Rechtslage ab 2007 SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 38).

Betriebsaufspaltung über die Grenze: Sofern zwischen Mieter und Vermieter eine Betriebsaufspaltung über die Grenze begründet wird, liegen ebenfalls gewerbliche Einkünfte vor (LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 260; SCHIESSL, StuB 2005, 924).

b) Soweit sie nicht zu Buchst. a gehören

616

Regelung: Voraussetzung für eine Besteuerung nach Nr. 2 Buchst. f ist, dass die Einkünfte nicht zu solchen iSd. Nr. 2 Buchst. a gehören. Besteht im Inland eine BS oder ein stV, findet die Besteuerung nach Nr. 2 Buchst. a statt. 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 (KSM/HIDIEN, § 49 Rn. 631), zB im Fall des Teilwertansatzes für vor dem 1.1.1994 angeschaffte WG (s. Anm. 634).

Denkbare Fälle des Vorrangs vor Buchst. a:

► *Betriebsstätte bei Vermietung:* Nach stRspr. führt das bloße (langfristige) Vermieten eines inländ. Grundstücks oder Sachinbegriffs nicht zu einer inländ. Betriebsstätte des Vermieters durch den vermieteten Gegenstand, weil es an der tatsächlichen Verfügungsgewalt des Vermieters über den vermieteten Gegenstand fehlt und dieser nicht unmittelbar dem Betrieb des Vermieters dient (zu Produktionshallen: BFH v. 28.10.1977 – III 77/75, BStBl. II 1978, 116; zu Kaufhausgebäuden: BFH v. 19.3.1981 – IV R 49/77, BStBl. II 1981, 538; zu Gaststätten: BFH v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653; zu Tankstellen: BFH v. 13.6.2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334).

Eine Betriebsstätte des Vermieters kann aber vorliegen, wenn neben der eigentlichen Vermietung zusätzliche Leistungen erbracht werden, die über die üblichen Tätigkeiten eines Vermieters hinausgehen, wie beispielsweise Werbe-, Service- oder Wartungsleistungen (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 82). Zu den üblichen Tätigkeiten gehört dagegen noch die Ausstattung von Wohnungen mit Küche und Kleiderschränken sowie die Reinigung und Instandhaltung des Gebäudes und der Gemeinschaftsanlagen (nicht allerdings der vermieteten Flächen) durch einen Hausmeister (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126). Ebenfalls bei der Vermietung von Sachinbegriffen ist eine gewerbliche Tätigkeit nur gegeben, wenn im Zusammenhang mit der Vermietung ins Gewicht fallende Sonderleistungen erbracht werden oder der Umfang der Tätigkeit eine unternehmerische Organisation erfordert (R 15.7 [3] EStR).

► *Betriebsstätte bei Grundstücksentwicklung:* Nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO begründen insbes. Bauausführungen und Montagen eine Betriebsstätte, wenn diese länger als sechs Monate dauern. Bauausführungen sind Arbeiten aller Art, die unmittelbar zur Errichtung von Hoch- und Tiefbauten im weitesten Sinne an Ort und Stelle ausgeführt werden (BFH v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; v. 21.10.1981 – I R 21/78, BStBl. II 1982, 241). Demnach begründen die Tätigkeiten eines Bauherrn, wie zB die Grundstücksbeschaffung, Bedarfsfeststellung und das Vorgeben funktionaler Ansprüche und Planungsgrundlagen, regelmäßig keine Betriebsstätte auf dem Grundstück. Auch die Errichtung von schlüsselfertigen Wohnbauten und deren anschließender Verkauf begründet keine Betriebs-

stätte auf dem Grundstück, wenn sich die Tätigkeit auf die Bauplanung, Bauleitung, Bauüberwachung und den Verkauf beschränkt und die tatsächlichen Bauarbeiten durch andere, selbstständige Unternehmer durchgeführt werden (FG München v. 18.3.1975, 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 Betriebsstätte führt (GÖHRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 61).

► *Ständiger Vertreter*: Als ständiger Vertreter ist eine Person anzusehen, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt (§ 13 Satz 1 AO). Ein ständiger Vertreter 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, 78). Der ständige Vertreter kann aber auch im Rahmen seines Geschäftsbetriebs tätig sein (RFH v. 23.4.1941, RStBl. 1941, 355; TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 5), so dass bereits die Beauftragung eines Hausverwalters im Inland einen ständigen Vertreter begründen kann (GEBBERS, StBp. 1989, 78).

617 c) Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung durch 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. dazu Anm. 618) auf den Gesellschafter Anwendung findet (LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8).

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 Anwendung findet (dagegen: KSM/HIDIEN, § 49 Rn. 628; wohl bejahend: BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 53). Teilweise wird dies für ausl. PersGes. verneint, allerdings mit dem Hinweis, dass eine ausl. KapGes. eine PersGes. nicht prägen könne (LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 272) Dies hat jedoch der BFH zumindest für die Fälle, in denen die ausl. KapGes. nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inl. KapGes. entspricht, zwischenzeitlich bejaht (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924).

Grundsätzlich ist für die Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, auf den gesamten in- und ausl. Sachverhalt abzustellen. Nach Abs. 2 dürfen ausl. Sachverhaltsmerkmale nur außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung keine inl. Einkünfte angenommen werden könnten. Zudem verweist der Eingangssatz in Nr. 2 auf § 15 insgesamt und damit auch auf § 15 Abs. 3 Nr. 2. UE ist daher auch für die Frage der Gewerblichkeit für Zwecke des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 die gewerbliche Prägung ausl. PersGes. nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 zu berücksichtigen. Diese Auffassung wird ebenfalls von der FinVerw. vertreten (OFD Münster v. 24.7.2008 – S 1300 - 169 - St 45-32, nv.).

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

Zweck der Fiktion: Nach Nr. 2 Buchst. f Satz 2 werden die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb fingiert, wenn sie von bestimmten ausl. 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 ausl. vermögensverwaltender Körperschaften mit inl. vermögensverwaltenden Körperschaften erreichen

(BTDrucks. 12/5630, 64). Die Vorschrift ist allerdings weiter, da sie nicht nur unbewegliches Vermögen umfasst, sondern auch Sachinbegriffen 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. 1–3 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).

Veräußerung durch Personengesellschaft: Die Fiktion gilt nur soweit, wie durch eine ausländ. Körperschaft ein Gegenstand iSd. Nr. 2 Buchst. f vermietet oder veräußert wird, dh. bei Beteiligung über eine PersGes. gilt die Fiktion nur insoweit, als an ihr Gesellschafter beteiligt sind, auf die die Fiktion anzuwenden ist (LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8). Dabei sollen diese Grundsätze auch gelten, wenn die PersGes. gewerblich geprägt ist, da der Gesetzgeber die entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 nicht vorgesehen hat. Diese Ansicht ist uE überholt (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924; s. Anm. 617).

II. Erzielung durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung bestimmter Gegenstände mit Inlandsbezug

1. Vermietung und Verpachtung

619

Begriff: Die Neuregelung der Nr. 2 Buchst. f enthält anders als Nr. 6 keinen Verweis auf § 21. Dennoch kann uE auf die Kommentierung zu § 21 verwiesen werden, da Ziel der Neuregelung lediglich die Vereinheitlichung der Einkünftermittlung der Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6 aF und denen aus der Veräußerung der in Nr. 2 Buchst. f aufgezählten Gegenstände war. Danach meint Vermietung und Verpachtung die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt (s. dazu Anm. 926, 930 f. und § 21 Anm. 54 ff.).

Umfang: Anders als in Nr. 6 bestimmt sich allerdings nicht nach § 21, was Objekt der VuV sein kann. Diese Gegenstände werden in Nr. 2 Buchst. f abschließend aufgezählt (s. dazu Anm. 621).

Vermietung und Verpachtung von Rechten: Dies ist bei Rechten nach stRspr. (BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, FR 2008, 920; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355) nur dann der Fall, wenn sie im Vermögen des Überlassenden bleiben und nicht in das Vermögen des Nutzenden übergehen. Damit fallen die immerwährende Überlassung oder Fälle, in denen sich das Recht während der Nutzungsdauer wirtschaftlich erschöpft, nicht hierunter. Mit Wirkung ab 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007) ist klargestellt worden, dass auch die verbrauchende Rechtsüberlassung wie zB die erschöpfende Nutzung zu Werbezwecken anlässlich einer Sportveranstaltung oder Emissionsberechtigungen zu der Veräußerung von Rechten iSd.

Vorschrift gehört (BTDrucks. 16/1545, 16). Allerdings hat diese Unterscheidung für die Überlassung von Rechten im Rahmen der Erzielung gewerblicher Einkünfte ab VZ 2009 an Bedeutung verloren, da sowohl die VuV als auch die Veräußerung nunmehr unter Nr. 2 Buchst. f fallen.

620 2. Veräußerung

Begriff: Unter Veräußerung versteht man die entgeltliche Übertragung des rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an dem Gegenstand der Veräußerung auf einen anderen Rechtsträger (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; LÜDICKE, DB 1994, 957; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 251).

Die zeitlich unbefristete Überlassung eines Rechts ist ebenfalls als Veräußerung anzusehen (KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 652; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 122; PORTNER, StbJb. 1998/99, 351). Die Frage, ob auch die verbrauchende Nutzungsüberlassung als Veräußerung anzusehen ist (dafür: KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 140; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 652; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 251), ist durch die Änderung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das StÄndG 2007 nunmehr geklärt. Danach gilt auch diese als Veräußerung (ausführlich DÖRR, IStR 2006, 583 ff.).

Formen: Neben dem Kauf erfüllen auch die Vorgänge des Tauschs, der gemischten Schenkung und der Erbauseinandersetzung und der vorweggenommenen Erbfolge gegen Entgelt die Voraussetzungen einer Veräußerung. Auch die Einbringung in eine PersGes. oder KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wird von der Vorschrift erfasst (ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8; BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 345).

Keine Veräußerungen sind die verdeckte Einlage (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 656; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8; THÖMMES in FISCHER [Hrsg.], Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 109 [125]) sowie die verdeckte Ausschüttung bei einer KapGes. (ebenso KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 657; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8), da es in beiden Fällen an einer Gegenleistung fehlt.

Das Gleiche gilt für die Einbringung in eine vermögensverwaltende PersGes., soweit der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen beteiligt ist, da es insoweit stl. zu keinem Wechsel des Rechtsträgers kommt (zu der Frage des Erwerbs BFH v. 2.4.2008 – IX R 18/06, DStR 2008, 1131; v. 6.10.2004 – IX R 68/01 BStBl. II 2005, 324).

Keine Veräußerung der in Nr. 2 Buchst. f genannten Gegenstände ist schließlich auch die Veräußerung eines Anteils an einer PersGes., zu deren Vermögen die entsprechenden Gegenstände gehören (ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8). Die Übertragung auf eine nichtgewerbliche natürliche Person im Rahmen der Betriebsaufgabe stellt ebenfalls mangels Gegenleistung keine Veräußerung dar (KK, KÖSDI 1995, 10113; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 657; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 121).

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.

3. 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 uä. Zubehör unbeweglichen Vermögens sind grundsätzlich 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).

4. Inlandsbezug

622

Bis VZ 2006 verwies Nr. 2 Buchst. f auf Nr. 6, wo 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 (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 122; HENDRICKS, IStR 1997, 229; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 650; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 9; aA FLIES, DStZ 1995, 431 [435]). Der Verweis sollte allein der Festlegung der Besteuerungsobjekte im Einzelnen dienen.

Seit dem VZ 2007 enthält die Vorschrift keinen Verweis 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. An den Arten des Inlandsbezugs änderte sich nichts, sie stimmen weiterhin mit Abs. 1 Nr. 6 überein.

Wie dort (s. Anm. 941) werden die Arten des Inlandsbezugs nicht den einzelnen Gegenständen zugeordnet. Mögliche Formen des Inlandsbezugs sind:

- Belegenheit im Inland (s. Anm. 942),
- Eintragung in ein öffentliches Buch oder Register (s. Anm. 943),
- Verwertung in einer inländ. Betriebsstätte oder einer anderen Einrichtung (s. Anm. 952).

Einstweilen frei.

623–632

C. Ermittlung der Einkünfte

633

I. Grundsätze

Fehlen einer ausdrücklichen Regelung zur Einkünfteermittlung: Nr. 2 Buchst. f enthält keine eigene Regelung. Auch fehlt es an einem Verweis auf andere Vorschriften im EStG.

Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften: Für die Rechtslage bis 2008 hat der BFH entschieden, dass der Veräußerungsgewinn auf Basis der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. zu ermitteln ist (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; v. 5.6.2002 – I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433). Dem hat sich die FinVerw. angeschlossen (OFD Münster v. 24.7.2008 – S 1300 - 169 - St 45-32, nv.). Dies muss uE auch für die Rechtslage ab 2009 unter Einbezug der Einkünfte aus VuV gelten.

Da die §§ 4ff das Vorliegen eines Betrieb unterstellen, ist davon auszugehen, dass durch die Gewerblichkeitsfiktion BV entsteht (glA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 747; aA WASSERMAYER, IStR 2009, 239). Damit sind grundsätzlich alle Vorschriften anwendbar, die auf BV Anwendung finden.

Einheitliche Gewinnermittlung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Veräußerungsgewinne: Da das Gesetz nach wie vor einerseits auf die Einkünfte aus VuV (Doppelbuchst. aa) und andererseits auf die Veräußerungsgewinne (Doppelbuchst. bb) abstellt, könnte eine getrennte Gewinnermittlung erforderlich sein (MENSCHING, DStR 2009, 98; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 154). 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 (BTDruck. 16/10189, 58f; glA BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175).

Buchführungspflicht: Ausländ. Rechtsnormen können keine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen (FG Köln v. 14.10.1981 – I (VII)565/79, EFG 1982, 422, rkr.). Eine Buchführungspflicht kann sich daher nur aus § 141 AO ergeben. Dies setzt jedoch voraus, dass ein gewerblicher Unternehmer vorliegt, wobei sich die Buchführungsgrenzen jeweils auf den einzelnen Betrieb beziehen (AEAO Nr. 3 zu § 141 AO).

Ob dies nunmehr allein aufgrund der Fiktion in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f der Fall ist, hängt von der Auslegung der Begriffe „gewerblicher Unternehmer“ und „Betrieb“ ab (BRON, DB 2009, 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 ausl. Unternehmen § 141 AO jedenfalls dann anzuwenden, wenn eine BS oder ein stV im Inland vorhanden ist (BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238). Da nur dann eine beschränkte StPfl. gegeben sei, wenn eine BS oder ein stV im Inland vorhanden sei, könne eine Buchführungspflicht sinnvollerweise nur für diese Gruppe von Stpfl. gelten. Allerdings verweist das Urteil auf die zutreffende ertragstl. Erfassung der im Inland beschränkt stpfl. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 vor Einführung des Buchst. f. Darin ist uE keine Einschränkung der Anwendung des § 141 AO auch auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f zu sehen.

Nach § 141 AO kann eine Buchführungspflicht entstehen, wenn die Umsätze im vorangegangenen KJ. 500000 € überschritten oder der Gewinn aus gewerblichen Einkünften mehr als 50000 € betragen hat. Allerdings entsteht die Ver-

pflichtung zur Erstellung einer Buchführung erst mit Beginn des Jahres, das auf die Aufforderung zur Erstellung durch die FinVerw. folgt (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.3.1). Die Erstellung eines Jahresabschlusses nach HGB ist uE nicht erforderlich (aA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 749).

Bis zur Aufforderung durch die FinVerw. erfolgt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder freiwillig nach § 4 Abs. 1. Im Jahr der erstmaligen (verpflichteten oder freiwilligen) Erstellung einer Buchführung hat eine Überleitungsrechnung von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1 zu erfolgen. 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 (aA MENSCHING, DStR 2009, 98), vermögen wir uns nicht anzuschließen.

Da die in Deutschland stpfl. Gegenstände idR Teil eines Gesamtunternehmens sind, ist das Gesamtergebnis aufzuteilen. Die Buchführungspflicht kann sich uE nur auf die im Inland stpfl. Einkünfte erstrecken und die Buchführung ist nach strechtl. Vorschriften zu erstellen. Damit ist zunächst zu bestimmen, was dem Inland zuzuordnen ist. Dabei ist grundsätzlich die direkte Methode anzuwenden, die Voraussetzung für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung ist (§ 4 Anm. 9).

Zeitraum der Einkünfteermittlung: Da der ausländ. Stpfl. idR weder über eine Handelsregistereintragung verfügt (§ 4a Abs. 1 Nr. 2) noch verpflichtet ist, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen (§ 7 Abs. 4 KStG), besteht nicht die Möglichkeit eines abweichenden Wj. Die Billigkeitsregel in R 31 Abs. 2 KStR ist auf Körperschaften iSd § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beschränkt, die regelmäßig nicht vorliegen dürften.

II. Einzelfragen

634

Bewertung zum 1.1.2009:

► *Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5:* Es stellt sich die Frage, ob durch die Einführung der Gewerblichkeitsfiktion auch für die Einkünfte aus VuV in 2009 eine Einlage zu erfolgen hat. Diese Auffassung wird im Schrifttum für ausländ. KapGes. verneint. Dies ergebe sich bereits aus der BFH-Rspr. zur Einführung der Nr. 2 Buchst. f (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; v. 5.6.2002 – I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433; v. 22.8.2006 – I R 6/06, BFH/NV 2007, 127), dass durch eine gesetzgeberische Maßnahme keine Einlage, sondern lediglich eine unwillentliche „Quasi“-Einlage erfolgen kann (HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 748; LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 422; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [154]; BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175). Zudem handele es sich bei dem Grundbesitz ausländ. KapGes. bereits seit der Einführung der Vorschrift am 1.1.1994 um BV. § 6 Abs. 1 Nr. 5 ist daher nicht anzuwenden.

Etwas anderes kann allerdings dann gelten, wenn nicht von Anbeginn ein Gewerbebetrieb vorliegt, dieser aber später entsteht (zB durch gewerblichen Grundstückshandel). Die FinVerw. will in diesem Fall den Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 ermitteln (BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883). Dies ist uE auch im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach §§ 4 ff. systemgerecht (glA KSM/HIDIEN, § 49 Rn. 695).

► *Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzgl. 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 AHK für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Bewertung zugrunde gelegt werden (glA TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [154]; HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 748; BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 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 Kap-Ges. der Teilwert zum 1.1.1994 zugrunde zu legen ist (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; v. 5.6.2002 – I R 105/00, BFH/NV 2002, 1433; v. 22.8.2006 – I R 6/06, BFH/NV 2007, 127). Dies wird damit begründet, dass es der Gesetzgeber unterlassen habe, Übergangsregelungen zu schaffen, wonach auf einen früheren Zeitpunkt als den 1.1.1994 abzustellen wäre. Insoweit besteht ein Unterschied zwischen Satz 1 und Satz 2 von Nr. 2 Buchst. f, da bzgl. der Fiktion in Satz 2 von Anbeginn gewerbliche Einkünfte angenommen werden.

Soweit bis zum 1.1.2009 Abschreibungen vorgenommen wurden, ist fraglich, ob die so ermittelten AHK um diese Abschreibungsbeträge nach § 7 Abs. 1 Satz 5 für Zwecke der AfA-Bemessungsgrundlage zu kürzen sind. Dagegen spricht allerdings uE, dass die Gegenstände im Rahmen des Satzes 2 bereits bisher der Gewerblichkeitsfiktion der Nr. 2 Buchst. f idF vor 2009 unterlegen haben und somit kein Wechsel der Einkunftsart stattgefunden hat (glA LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 422; BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175; aA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 748; MENSCHING, DStR 2009, 98).

Mietkonten: Grundlage der Gewinnermittlung nach §§ 4ff. ist der Betrieb (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 25). Er bestimmt die Abgrenzung von den übrigen Einkünften und damit die Begriffe BV, BE, BA, Gewinn, Entnahmen und Einlagen (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 19). Die Mietkonten dürften grundsätzlich BV eines fiktiven Betriebs VuV sein. Allerdings sind etwaige Zinserträge dieser Konten grundsätzlich stfrei (Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c, Doppelbuchst. a), da diese Konten idR nicht schädlich besichert sind. Die Fiktion gewerblicher Einkünfte kann uE nicht dazu führen, dass stfreie Einkünfte nunmehr stpfl. werden. Darüber hinaus hat auch nach den meisten DBA (Art. 11 Abs. 1 OECD-MA) der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Zinsen. UE sind die Zinserträge daher bei Buchführungspflicht (außerbilanziell) zu eliminieren.

Cash-Pooling: Für Konten im Rahmen eines Cash-Pools gilt grundsätzlich 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).

Unverzinsliche Darlehen/Rückstellungen: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchst. e sind unverzinsliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten mit 5,5 % abzuzinsen. Anders als bei den Mietkonten handelt es sich hier uE bei dem Abzinsungsertrag um einen fiktiven Ertrag, der auf einer Bewertungsvorschrift beruht und der in den nachfolgenden VZ zu einem Aufwand in genau dieser Höhe führt. Somit werden aufgrund dieser Vorschrift lediglich die Einkünfte anders auf die VZ verteilt.

Teilwertabschreibung: Folgt man der Auffassung, dass eine getrennte Gewinnermittlung für die Einkünfte nach Doppelbuchst. aa und nach Doppelbuchst. bb zu erfolgen hat, so kommt man zu dem Ergebnis, dass eine Teilwertabschreibung nicht möglich ist, da der Veräußerungsgewinn als punktuelles 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 Gesetzesbegründung der Gesetzgeber nur eine einheitliche Gewinnermittlung gewollt hat (BTD Drucks. 16/10189, 58f), sind Wertminderungen unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 zu berücksichtigen. Für Gebäude vertritt die FinVerw. dazu die Auffassung, dass eine Teilwertabschreibung nur möglich ist, wenn der Wert des Gebäudes zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt, wobei die verbleibende Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 und 5 zu bestimmen ist (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372). Diese Auffassung hat BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08 (BFH/NV 2009, 1503) bestätigt.

Anwendung von §§ 6b und 6c? Da aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion BV vorliegt, wird im Schrifttum vertreten, dass stille Reserven nach §§ 6b und 6c auf neue WG übertragen werden können (HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 746; BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175). Da § 6b Abs. 4 Nr. 3 für die Übertragung der stillen Reserven fordert, dass die veräußerten WG zum Anlagevermögen 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.

Erhöhte Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 für Wirtschaftsgebäude: Nach OFD Münster v. 24.7.2008 (GmbHR 2008, 1007) ist zur Ermittlung der Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6 nur die lineare AfA für Gebäude nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 möglich, da der inländ. Grundbesitz vermögensverwaltender ausländ. Gesellschaften bisher kein BV darstellte. Aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 nunmehr auch für die Einkünfte aus VuV sollte uE ab VZ 2009 die erhöhte AfA für Wirtschaftsgebäude möglich sein, sofern die weiteren Voraussetzungen dafür vorliegen.

Zinsschranke: Im Schrifttum wird teilweise die Auffassung vertreten, dass die Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) im Rahmen der Nr. 2 Buchst. f keine Anwendung findet, da es sich im Rahmen der Nr. 2 Buchst. f nur um fiktiv gewerbliche Einkünfte handelt.

BRON, IStR 2008, 14; KÖSTER-BÖCKENFÖRDE/CLAUSS, DB 2008, 2215, HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 749; WASSERMAYER, IStR 2009, 239; offenlassend: TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 (157), LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 422; BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175; BRON, DB 2009, 594; aA TÖBEN/FISCHER, Ubg. 2008, 152 Fn. 32; KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1314; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2342; MENSCHING, DStR 2009, 99; DÖRR/FEHLING, Ubg. 2008, 348; GEISSELMEIER/BARGENDA, NWB F. 4, 5338.

Die Vertreter dieser Auffassung argumentieren, dass durch die Fiktion kein inländ. Betrieb iSd § 4h begründet wird. Dafür spreche, dass der Gesetzgeber auch eine Betriebsstätte nicht als Betrieb iSd Zinsschranke ansieht (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 9), hier aber nicht einmal eine Betriebsstätte vorliegt. Ferner sei das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ überflüssig, wenn bereits das bloße Beziehen (fiktiv) gewerblicher Einkünfte für das Vorliegen eines Betriebs ausreichen würde (BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175). Für das Vorliegen eines Betriebs bedürfe es mehr als nur des Vorliegens inländ. BV, wie bspw. das Vorlie-

gen inländ. betrieblicher Funktionen, an denen es regelmäßig fehlen dürfe (LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 422).

Selbst wenn man davon ausgeht, dass kein inländ. Betrieb vorliegt, ist zumindest eine inländ. Gewinnermittlung vorzunehmen. Nach Auffassung der FinVerw. ist § 4h eine Gewinnermittlungsvorschrift (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 2). Voraussetzung für deren Anwendung ist danach lediglich, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erzielt werden. Es ist daher davon auszugehen, dass die FinVerw. die Zinsschranke anwenden wird.

Soweit Zinsaufwendungen als Bauzeitzinsen aktiviert werden können, führt die spätere Abschreibung oder Ausbuchung des Restbuchwerts im Rahmen der Gewinnermittlung nicht zu Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 20). Die Zinsaufwendungen unterliegen somit keiner Abzugsbeschränkung.

635–639 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3:
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die im Inland
ausgeübt oder verwertet wird oder für die im Inland eine
feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird**

Schrifttum: NIEDNER, Die Behandlung der Einkünfte aus Arbeit im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Diss. Köln 1967; WENZEL, Besteuerung von Zahlungen an Nichtansässige für selbständige Arbeit, Deutscher Nationalbericht für den IFA-Kongreß 1982, CDFI, Vol. LXVIIb, Deventer 1982, 115; GÖRL, Die freien Berufe im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, München 1983; BARANOWSKI, Besteuerung der Honorare von Interviewpartnern in Talkshows, Anm. zu BFH-Beschl. v. 21.4.1999, IWB F. 3a Gr. 1, 821 (1999).

Vgl. auch das Schrifttum vor Anm. 680 (Verwertung), in Anm. 690 (Sozietäten) sowie vor § 18 Anm. 8.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3

I. 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; RSStBl. I 1934, 1261): Abs. 1 Nr. 3 bekam seinen heutigen Platz und einen bis einschl. VZ 2003 geltenden Wortlaut. Vgl. auch BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372.

StÄndG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Erweiterung der Regelung um Einkünfte, „für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird“ ab VZ 2004, s. Anm. 690 ff.

II. Bedeutung

641

Rechtssystematische Bedeutung:

► *Beschränkte StPflcht:* Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind dann inländ. Einkünfte, wenn sie durch Ausübung oder Verwertung im Inland oder durch Unterhalten einer inländ. festen Einrichtung oder Betriebsstätte 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 grundsätzlich 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 Betriebsstätte zurückgegriffen werden. Hierdurch erfolgte eine drastische Ausdehnung der Anknüpfungsmomente, denn nunmehr erfolgt die Besteuerung selbständig Tätiger sowohl nach den Tatbestandsvoraussetzungen für nichtselbständige als auch nach denen für gewerbliche Einkünfte.

Rechtspraktische Bedeutung: Die Anwendung von Abs. 1 Nr. 3 wird durch die deutschen DBA erheblich eingeschränkt, s. Anm. 642 ff.

Verfassungsmäßigkeit: Gegen die Besteuerung beschränkt. stpfl. selbständig Tätiger bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken. Vgl. allgemein auch Anm. 10 bzw. Vor §§ 1, 1a Anm. 31 f.

Vereinbarkeit mit EU-Recht: Die Besteuerung beschränkt Stpfl., die nur Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten selbständigen Tätigkeit beziehen, ist kein Verstoß gegen den EWG-Vertrag (EuGH v. 26.1.1993 – Rs. C-112/91, EuGHE 1993, 429). Vgl. auch Anm. 11; Vor §§ 1, 1a Anm. 35 ff., § 1 Anm. 230 ff., § 18 Anm. 9 sowie Erl. zu § 1a.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften und unbeschränkter Steuerpflicht:

- ▶ *Vorrang gegenüber anderen inländ. Einkünften:* s. Anm. 30.
- ▶ *Verhältnis zu anderen Einkunftsarten:* s. Anm. 5. Es existieren keine Besonderheiten; vgl. daher allgemein § 18 Anm. 16 ff.
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise):* vgl. hierzu Anm. 1200, zu Gewerbetreibenden vgl. Anm. 1250 und zu KapGes. vgl. Anm. 660.
- ▶ *Unbeschränkte StPfl. 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. 5 ff., § 1 Anm. 230 ff. sowie die Erl. zu § 1a.

Verhältnis zu Billigkeitsregelungen nach § 50 Abs. 7: In bestimmten Fällen erfolgt ein unilateraler Verzicht auf das deutsche Besteuerungsrecht nach § 50 Abs. 7 (s. auch § 50 Anm. 500 „Kulturvereinigungen“ und „Auslandskorrespondenten“).

Verhältnis zu DBA:

- ▶ *Überblick:* In 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 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.
- ▶ *Selbständige Arbeit:* Da die deutschen DBA dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht nur dann einräumen, wenn für die Ausübung der selbständigen Tätigkeiten im Quellenstaat eine feste Geschäftseinrichtung (Art. 14 OECD-MA 1977) bzw. Betriebsstätte (Art. 7 OECD-MA 2000) 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 1977 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: s. Schrifttum vor Anm. 500, vor Anm. 507 und in Anm. 508.

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 Betriebsstätte (OECD-MA 2000) verfügen. Der Begriff ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff der künstlerischen Tätigkeit iSd. § 18 (s. im Einzelnen Anm. 508 ff.).

► *Lizenzen, Dividenden, Zinsen:* UU besteht ein deutsches Besteuerungsrecht auch ohne feste Einrichtung (OECD-MA 1977) oder Betriebsstätte (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

IV. Verfahrensfragen

654

Quellensteuereinbehalt mit abgeltender Wirkung (§ 50 Abs. 5 Satz 1; s. § 50 Anm. 216 ff.) erfolgt bei

- Aufsichtsratsvergütungen (§ 50a Abs. 1–3; s. § 50a Anm. 12 ff.),
- Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; s. § 50a Anm. 80 ff.) und
- Einkünften aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzungen oder des Rechts auf Nutzungen von Rechten (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; s. § 50a Anm. 95 ff.).

Quellensteuersatz: Er beträgt 20 % der Einnahmen (50a Abs. 4 Satz 4, s. § 50a Anm. 119) bzw. 0, 10 oder 15 % bei Anwendung gestaffelt abgesenkter Abzugsätze bei geringfügigen Inlandsvergütungen für künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen (50a Abs. 4 Satz 5, s. § 50a Anm. 120 ff.).

Veranlagung erfolgt dann, wenn kein Quellensteuerabzug mit abgeltender Wirkung vorgenommen wird.

Einstweilen frei.

655–659

B. Tatbestandsmerkmale der Nr. 3

I. 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 StPflcht 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 Betriebsvermögen*: § 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 müssen ihrerseits den Ausübungs- oder Verwertungstatbestand im Inland erfüllen (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 552).

Ausländische Kapitalgesellschaften können nach Auffassung des BFH „schlechterdings keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit“ erzielen (s. BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; bestätigt 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, RIW 1991, 1055, rkr. Ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 541. Vgl. auch Anm. 1251.

II. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1)

661 1. Inland

Inländ. 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.

2. Ausübung der selbständigen Tätigkeit

670 a) Überblick

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. 214) – 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 SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 46.

▶ *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 LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 545). Zur Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte vgl. auch BFH v. 27.6.1985 – I R

22/81, BFH/NV 1985, 17. Zur internationalen Freiberufler-PersGes. vgl. Anm. 690 ff.

Ausübung durch „virtuelle“ Anwesenheit? Eine „Übermittlung“ der Ausübung zB mittels Videokonferenz oder anderer elektronischer Medien verlagert die persönliche Tätigkeit nicht ins Inland (vgl. KORN/STRUNK, § 49 Rn. 166).

b) Ausüben 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).

c) Ort der Ausübung

672

Persönlicher Aufenthaltsort, Grundsatz: 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, RStBl. 1935, 759; ferner zB BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660; v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; v. 11.4.1990 – I R 82/86, BFH/NV 1991, 143; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.3.

Die Art der Tätigkeit beeinflusst den Ausübungsort (s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83 aaO). Er ist daher je nach Einzelfall zu bestimmen.

Einzelfälle:

- ▶ *Amateursportler:* Die Ausübung findet am Auftrittsort statt.
- ▶ *Anwalt:* Die Ausübung findet am Ort der Prozessvertretung oder Beratung statt. Zum Ausübungsort bei internationaler Sozietät s. Anm. 690 ff.
- ▶ *Arzt:* Die Ausübung findet am Ort einer Operation statt.
- ▶ *Erfindertätigkeit:* Die Ausübung findet dort statt, von wo aus der Erfinder seine Erfinderdee planmäßig verwirklicht (s. BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530; v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76). Stellt bei einem Erfinder die Ausübung von Rechten aus vergebenen Lizenzen schon für sich eine freiberufliche Tätigkeit dar, so wird die Tätigkeit dort ausgeübt, von wo der Stpfl. die Rechte aus den Lizenzverträgen geltend macht (BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70 aaO; 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. dazu Anm. 681.
- ▶ *Freiberufler-Sozietät:* Die ehemals strittige Frage der Ausübungszurechnung wurde obsolet durch Einführung des alternativen Tatbestandsmerkmals der Unterhaltung einer inländ. festen Einrichtung oder Betriebsstätte 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 SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 46.
- ▶ *Technische Beratungstätigkeit* (s. BFH v. 22.3.1966 – I 65/63, BStBl. III 1966, 463) wird dort ausgeübt, wo unmittelbare Beratung, zB durch Telefon oder Schriftverkehr, erfolgt. Ausübung kann nach BFH v. 22.3.1966 – I 65/63 aaO 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*: s. Anm. 740 „Wettbewerbsverbot“.
- ▶ *Veräußerung oder Aufgabe einer inländ. Praxis*: Ausübung im Inland, vgl. BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64.
- ▶ *Verfassen eines Texts* (s. BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660: Liedertexte; v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372: Roman; v. 15.2.1990 – IV R 13/89, BStBl. II 1990, 621: schriftstellerische Tätigkeit in der ehemaligen DDR): Diese Tätigkeit wird dort ausgeübt, wo sich die schöpferische Leistung vollzieht, dh. die Texte tatsächlich verfasst werden, und nicht dort, wo sie gedanklich vorbereitet werden.
- ▶ *Vortragstätigkeit durch eine im Ausland ansässige Person* (R 49.2 Satz 1 EStR): Die Ausübung erfolgt am Vortragsort.
- ▶ *Wettbewerbsverbot*: s. „Unterlassen als Leistung“.

673–676 Einstweilen frei.

677 d) Zeitpunkt der Ausübung

Grundsatz: Durch den ausdrücklichen Wortlaut („ausgeübt ... wird oder worden ist“) sind auch nachträgliche Einkünfte erfasst.

BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64: nachträgliche Einkünfte aus Praxisveräußerung; v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664 (666): Zahlungseingänge aus einer Leibrente, die aus einer in der Vergangenheit im Inland ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit als Erfinder herrührt; v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372: Verwertung von Filmrechten durch den Autor an einem in Inland 13 Jahre früher geschriebenen Roman; v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377 (gleicher Grundfall wie BFH v. 28.3.1984 – I R 191/79 aaO).

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). Dh. 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 SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 49.

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: Bei beschränkt Stpfl. sind ab dem Verlegungszeitpunkt inländ. Einkünfte nur noch als nachträgliche Einkünfte aus Ausübung oder als Einkünfte aus Verwertung der selbständigen Tätigkeit möglich. Zum Verlegungsvorgang als Betriebsaufgabe vgl. BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76.

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.

3. Verwertung der selbständigen Arbeit

Schrifttum nach den BFH-Urteilen v. 12.11.1986 – I R 38/83 (BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 320/83 (BStBl. II 1987, 381); v. 12.11.1986 – I R 69/89 (BStBl. II 1987, 379): SCHULZE ZUR WIESCHE, „Ausübung“ und „Verwertung“ im Inland als Anknüpfungspunkt der beschränkten StPflcht, RIW 1987, 600.

a) Überblick

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 Betriebsstätte 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 gering.

b) Verwerten einer Tätigkeit

681

Grundsätze (auch BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.3.):

► *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 Nr. 9.

► *Keine Verwertung einer im Inland ausgeübten Tätigkeit:* s. Anm. 685.

► *Verwertung durch zusätzliche Handlung im Inland:* Inländ. Verwertung erfolgt bei Zuführung des Arbeitsergebnisses an Auftraggeber im Inland (vgl. zur nichtselbständigen Arbeit BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83 (BStBl. II 1987, 377); v. 12.11.1986 – I R 320/83 (BStBl. II 1987, 381); v. 12.11.1986 – I R 69/83 (BStBl. II 1987, 379); entsprechende Geltung für selbständige Arbeit, s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83 (BStBl. II 1987, 372).

► *Tätigkeit muss sich in einem verwertbaren Produkt oder Recht niederschlagen:* Dies ist notwendig, damit das Ergebnis einer Tätigkeit im Inland zugeführt werden kann. Ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 549; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 130. Beispiele: Urheberrechte, Kunstwerke.

Einzelfälle:

► *Anwalt:* Die Honorierung im Inland stellt keine Verwertung dar. UE erschöpft sich die Tätigkeit eines Anwalts in der Ausübung, ohne dass ein selbständig verwertbares geistiges Produkt iSd. „Verwertungs-Rspr.“ 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, EFG 1998, 1589, rkr.).

► *Filmschauspieler:* Verwertung seiner Tätigkeit erfolgt, soweit ein Urheberrecht besteht, am Sitz des Filmherstellers (s. BFH v. 15.9.1971 – I R 202/67, BStBl. II 1972, 281; v. 22.10.1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253; v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171; s. aber BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Bsp. 8).

► *Schriftstellerische Tätigkeit*: Ihre Verwertung erfolgt dort, wo der Autor dem Verleger die Autorenrechte überlässt (idR Ort der Geschäftsleitung des Verlags). Irrelevant ist, wo das Buch hergestellt oder verkauft wird, denn dort erfolgt die Verwertung durch den Verleger; s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87.

► *Unterlassungsverpflichtung* erschöpft sich im Unterlassen, eine inländ. Verwertung ist nicht möglich (s. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 549).

► *Verkauf selbstgeschaffener Kunstwerke* stellt (nach FG Ba.-Württ. v. 18.5.1978, EFG 1978, 546, rkr.; OFD Frankfurt v. 19.2.2004, DB 2004, 1016) eine Verwertung künstlerischer Tätigkeit dar. Kritisch, auch wegen der ungeklärten Frage, was der Zuführungsvorgang im Inland ist, LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 549 f.

682 c) 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 BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 131). 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 BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 131).

683–684 Einstweilen frei.

685 4. 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. 742). Zu Auswirkungen auf StAbzugssachverhalte vgl. § 50a Anm. 40.

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 $\frac{1}{3}$ Ausübung und $\frac{1}{3}$ Verwertung (s. FinMin. NRW v. 21.8.1972, FR 1972, 422). Zur Kritik vgl. nachstehend „Schallplattenaufnahmen“.

► *Schallplattenaufnahmen in inländ. Studios*: Nach Auffassung der FinVerw. steht die Nutzungsüberlassung künstlerischer Urheberrechte im Vordergrund (s. FinMin. NRW v. 21.8.1972, FR 1972, 422; ebenso FG Hamb. v. 29.1.1975, EFG 1975, 368, rkr.), so dass keine Aufspaltung in ein Ausübungs- und ein Verwertungshonorar vorzunehmen ist. Ausnahme: Konzertmitschnitt. Zur Unaufteilbarkeit eines Entgelts für die Aufnahme auf einen Tonträger und dessen Vielfältigkeit 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 Ausübung die Verwertung sowohl bei Aufnahmen ohne, als auch bei Aufnahmen mit öffentlichem Auftritt („Konzertmitschnitt“). Wie hier LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 559; wohl

auch, wengleich nicht ganz eindeutig, BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.3 iVm. Tz. 2.2.1.

Einstweilen frei.

686–689

III. Einkünfte, für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2)

1. Überblick

690

Selbständige Alternative: Das seit VZ 2004 geltende zusätzliche Anknüpfungsmerkmal des Unterhaltens einer festen Einrichtung oder Betriebsstätte (Alt. 2 in Abs. 1 Nr. 3) lässt die Tatbestände der Ausübung und Verwertung (Alt. 1 in Abs. 1 Nr. 3) unberührt und tritt als Alternative daneben.

Ausländische Gesellschafter einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft als Hauptanwendungsfall: Deren Gewinnanteil, der auf eine inländ. feste Einrichtung oder Betriebsstätte 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 DBA: 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. Betriebsstätten der freiberuflichen PersGes. bzw. deren Einkünfte den Gesellschaftern unabhängig vom jeweiligen höchstpersönlichen Ausübungsort zugerechnet werden können (s. KRABBE, IStR 2000, 196). Vgl. zur str. Rechtslage vor Einführung von Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 zusammenfassend RADEMACHER-GOTTFELD, in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 1319 ff. mwN.

Steuersubjektqualifikation ausländischer Sozietäten: Auch dann, wenn ein ausländ. Rechtsgebilde im anderen Staat als intransparent (zB Osteuropa) angesehen wird oder eine Optionsmöglichkeit bzgl. der stl. Einordnung besteht (zB Belgien, Frankreich, USA), ist für deutsche Besteuerungszwecke die Einordnung nach deutschem Steuerrecht maßgebend.

RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.2; vgl. auch BMF-Schreiben zu einzelnen Ländern wie zB BMF v. 29.4.1993, BStBl. I 1993, 342; v. 13.1.1997, BStBl. I 1997, 97 zu Tschechien; v. 21.7.1997, BStBl. I 1997, 724 zu Jugoslawien, betr. Slowenien; v. 25.8.1997, BStBl. I 1997, 796 zu Tunesien; v. 1.10.1997, BStBl. I 1997, 863 zu Rumänien, v. 28.5.1998, BStBl. I 1998, 557 zu Spanien; v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411 zur US-LLC.

2. Feste Einrichtung oder Betriebsstätte im Inland

691

Inland: Inländ. Einkünfte nach Nr. 3 Alt. 2 sind nur insoweit gegeben, als für diese Einkünfte eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte 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. Steuerrecht nicht definiert. Der Begriff entstammt dem ehem. 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 bisherigen 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. hierzu Anm. 191 ff. und Anm. 211 ff.).

► *Feste Einrichtung vs. Betriebsstätte*: Trotz fehlender inhaltlicher Unterschiede erfolgt die abkommensrechtl. Unterscheidung beider Begriffe nur zwecks Abgrenzung gewerblicher und selbständiger Tätigkeiten (vgl. OECD-Komm. zu Art. 14 Anm. 4). Mangels anderer Auslegungshilfen ist der Begriff der festen Einrichtung nach Art. 14 OECD-MA 1977 daher nach den Kriterien der Betriebsstätten-Generalklausel nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA auszulegen. Diese entspricht inhaltlich der des § 12 Satz 1 AO. Im Ergebnis ist die „feste Einrichtung“ als alternatives Tatbestandsmerkmal somit entbehrlich.

692 Einstweilen frei.

693 3. Einkünfte, für die ... unterhalten wird

Verknüpfung Einkünfte/feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte: Die Formulierung soll verdeutlichen, dass die feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte durch ihre Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit zum inländ. Anknüpfungspunkt für die beschränkte StPflcht wird. Vgl. zur ähnlichen Problematik bei Einkünften nach Nr. 2 Buchst. a Anm. 186.

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. Betriebsstätten 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 sie nicht unterhalten wird.

694–695 Einstweilen frei.

696 C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

Bruttoeinnahmen bei Quellensteuereinbehalt: s. § 50a Anm. 115 ff.

Gewinnzurechnung zur festen Einrichtung oder Betriebsstätte erfolgt nach den Gewinnzuordnungsgrundsätzen für Betriebsstätten, vgl. hierzu Anm. 240 ff.

Aufteilung einheitlicher Einnahmen ist notwendig bei:

► *Ausübung oder Verwertung der selbständigen Tätigkeit nicht nur in Deutschland*, zB weil für die internationale Tournee eines Künstlers ein einheitliches Honorar gezahlt wird. Zu Aufteilungsgrundsätzen s. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479, und v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513 (Verhältnis der vereinbarten Tätigkeitstage in Deutschland zu den Gesamttätigkeitstagen).

► *Zuordnung zu unterschiedlichen (inländ.) Einkunftsbestandteilen*: Eine weitere Aufteilung kann wegen unterschiedlicher Quellensteuersätze oder nur teilweiser Quellensteuerpflicht nötig sein. Ist die Aufteilung problematisch, kann die Gesamtvergütung den sonstigen Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 9 zugeordnet werden (s. R

49.3 Abs. 3 EStR). Zum Verhältnis der Einnahmen aus Ausübung zu solchen aus Verwertung vgl. Anm. 685.

► *Gesamthandsgemeinschaften mit inländ. 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 inländ. Betrieb*: s. BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89, BStBl. II 1992, 185.

Einstweilen frei.

697–699

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Inlandsbezug (§ 19)

Schrifttum ab 1995: DAUTZENBERG, Vereinbarkeit von DBA und EG-Vertrag am Beispiel der Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte, DB 1997, 1354; KRAMER, Arbeitnehmerbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, IWB F. 10 Gr. 2, 1343 (1998).

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4

I. Grundinformation

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* (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, aber das Ergebnis ihrer Arbeit im Inland verwertet wird oder worden ist,

▷ nach *Nr. 4 Buchst. b* (Anm. 760 ff.) im Rahmen des inländ. öffentlichen Diensts tätig sind oder waren,

▷ nach *Nr. 4 Buchst. c* (Anm. 775 ff.) als Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist für eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland tätig sind oder waren,

▷ nach *Nr. 4 Buchst. d* (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* (Anm. 790 ff.) im internationalen Luftverkehr an Bord eines Luftfahrzeugs tätig sind, das von einem Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung betrieben wird.

II. Rechtsentwicklung

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): s. 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): s. Anm. 2.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): s. 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 bzgl. „Deutsche Bundesbahn“ und „Deutsche Bundesbank“.

Eisenbahnneuordnungsg v. 27.12.1993 (BGBl. I 1993, 2378; BStBl. I 1994, 136): Redaktionelle Änderung der Kassenstaatsklausel bezügl. „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.

III. 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 Steuerobjekt hinsichtlich der nichtselbständigen Arbeit. Nur soweit ein Sachverhalt von dieser Vorschrift erfasst wird, entsteht überhaupt ein Steueranspruch.

Rechtspraktische Bedeutung: Sie ist im DBA-Fall erheblich eingeschränkt, da deutsche DBA bei inländ. Tätigkeitsausübung idR einen Mindestaufenthalt voraussetzen und ein inländ. Besteuerungsrecht aufgrund bloßer Verwertung von nichtselbständiger Arbeit ausschließen (s. dazu Anm. 708). Eine weitere Einschränkung resultiert aus der Wahlmöglichkeit der unbeschränkten StPfl. auf Antrag nach § 1 Abs. 3 (s. Anm. 705).

Wirtschaftliche Bedeutung: Diese nimmt angesichts zunehmender Mobilität von ArbN und sich öffnender Grenzen innerhalb Europas zu, und zwar insbes. für

- in Deutschland arbeitende, aber im Ausland wohnende und täglich pendelnde ArbN (sogen. 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 Diensts, 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 Diensts;
- ArbN aus Staaten, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde, die, ohne im Inland tätig zu werden, das Ergebnis ihrer Arbeit im Inland verwerten;
- Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstände von Gesellschaften mit inländ. Geschäftsführung, die in Staaten ansässig sind, mit denen entweder kein DBA oder ein DBA mit Sonderregelung (zB Belgien, Dänemark, Japan, Österreich, Schweden, Schweiz) besteht;
- ArbN aus der Schweiz oder Staaten, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde, die Entschädigungen für die Auflösung eines Dienstverhältnisses erhalten, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländ. Besteuerung unterlegen haben;
- im Ausland ansässiges Bordpersonal von Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr von Unternehmen mit inländ. Geschäftsführung betrieben werden.

Verfassungsmäßigkeit: Es bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken gegen die Besteuerung beschränkt stpfl. nichtselbständig Tätiger. Vgl. hierzu auch Anm. 10 bzw. Vor §§ 1, 1a Anm. 31 ff.

Vereinbarkeit mit EU-Recht:

Schrifttum: MORGENTHALER, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz – Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des Falles Werner, IStR 1993, 258; Sass, Anm. zu EuGH-Urteil v. 26.1.1993 – Rs. C-112/91 (Fall Werner), DB 1993, 361; Voss, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer – Zum Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH vom 14.4.1993 – I R 29/92, DB 1993, 1541.

Nr. 4 verstößt nicht gegen EU-Recht. Unzulässige Diskriminierungen bezüglich Art und Höhe der Besteuerung nach § 50 sind im Anschluss an das sog. Schumacker-Urteil des EuGH (v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, EuGHE I 1995, 225 = FR 1995, 224) durch Neufassungen von § 1 Abs. 3, § 1a sowie § 50 Abs. 5 seit VZ 1996 beseitigt.

Einstweilen frei.

703

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

704

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

- ▶ *Allgemeine Abgrenzungsgrundsätze:* s. Anm. 30.
- ▶ *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:* Überlässt ein ArbN seinem ArbG ein im Rahmen seiner nichtselbständigen Arbeit entwickeltes Patent, Warenzeichen- oder sonstiges Urheberrecht zur Nutzung und erhält er hierfür im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses vom ArbG ein Nutzungsentgelt, so gehört dieses wegen § 21 Abs. 3, der auch bei beschränkter StPflcht anzuwenden ist, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; ähnlich SCHMIDT/DREISECK XXVII. § 21 Rn. 54 für den Fall der selbständigen Arbeit).
- ▶ *Isolierende Betrachtungsweise (Abs. 2)* hat im Bereich der nichtselbständigen Arbeit grds. keine Bedeutung (s. Anm. 1206); vgl. jedoch LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 336 zu nachträglichen Einkünften in Erbfällen.

Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht:

► *Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2):* Im Ausland stationierte deutsche Diplomaten sind trotz fehlender Ansässigkeit im Inland weiterhin unbeschränkt stpfl. (s. § 1 Anm. 150 ff.).

► *Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 und § 1a):* Es besteht eine Optionsmöglichkeit zur unbeschränkten StPflcht für Stpfl., die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, deren Einkünfte jedoch ganz überwiegend der deutschen ESt. unterliegen (s. Vor §§ 1, 1a Anm. 5 ff., § 1 Anm. 230 ff. sowie die Erl. zu § 1a). 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. 6 nicht anzuwenden.

Verhältnis zu Billigkeitsregelungen nach § 50 Abs. 7: In bestimmten Fällen wird nach § 50 Abs. 7 unilateral auf das Besteuerungsrecht verzichtet (s. auch § 50 Anm. 500 „Arbeitnehmer“).

Verhältnis zu DBA:

► *Übersicht:* Die von Deutschland abgeschlossenen 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 privatrechtl. 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.

► *Unselbständige Arbeit (Art. 15 OECD-MA):*

Schrifttum ab 1995: STRUNK, Die 183-Tage-Regelung im Abkommensrecht nach Änderung der Rechtsprechung, DStR 1997, 192; KAEFER, Kritische Anmerkung zur 183-Tage-Regelung nach der neuen Rechtsprechung des BFH, IStR 1997, 365; DAUTZENBERG, Vereinbarkeit von DBA und EG-Vertrag am Beispiel der Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte, DB 1997, 1354; KRAMER, Arbeitnehmerbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, IWB F. 10 Gr. 2, 1343 (1998); GAISNER/LANG/LECHNER/SCHUDE/STARINGER (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003; MÖSSNER, Rechtsprechung des BFH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Jahr 2002, RIW 2003, 294 (296, Berufskraftfahrer).

Als Grundregel weist Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit dem Staat zu, in dem die unselbständige Arbeit tatsächlich ausgeübt wird (Arbeitsortprinzip). Damit steht Deutschland regelmäßig kein Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu, soweit die Tätigkeit im Inland lediglich verwertet wird. Das Arbeitsortprinzip wird durch Art. 15 Abs. 2 OECD-MA grundlegend eingeschränkt, falls sich der ArbN nicht länger als 183 Tage im Inland aufhält, keinen inländ. ArbG hat und seine Vergütungen auch nicht durch eine inländ. Betriebsstätte des ArbG getragen werden.

► *Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA):*

Schrifttum: s. vor Anm. 500, vor Anm. 507 und in Anm. 508.

Unabhängig von der Aufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat gilt grds. das Arbeitsortprinzip. Der DBA-Künstlerbegriff ist nicht deckungsgleich mit dem iSd. § 18 (s. im Einzelnen Anm. 508 ff.).

- ▶ *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

V. 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. Bei beschränkt Stpfl. richtet sich das Verfahren nach § 39d. Da eine LStKarte mangels inländ. Wohnsitzes für den beschränkt stpfl. ArbN nicht ausgestellt werden kann, ist vom FA auf Antrag des ArbN oder seines inländ. ArbG eine Bescheinigung über die LStKlasse auszustellen (§ 39d Abs. 1). Zum LStAbzug bei Einkünften iSd. Nr. 4 Buchst. d. vgl. BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 (177).
- ▶ *Abzug nach § 50a* erfolgt bei nichtselbständig tätigen Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern uä., deren Einkünfte nicht dem LStAbzug unterliegen (s. § 50a Anm. 80 ff. und 120 ff.).

Abgeltung und Veranlagung:

- ▶ *Abgeltende Wirkung*: Der StAbzug hat nach § 50 Abs. 5 Satz 1 abgeltende Wirkung (s. § 50 Anm. 216 ff.).
- ▶ *Veranlagung*: Für EU/EWR-Staatsbürger, die in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind, besteht die Möglichkeit einer Veranlagung (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2; s. § 50 Anm. 360 ff.). Daneben ist unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 die Wahl der unbeschränkten StPflicht und damit die Durchführung der Veranlagung möglich.

Einstweilen frei.

726–729

B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1) 730

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 StPflicht 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 LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 591; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 5).

731 Einstweilen frei.

C. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit (Nr. 4 Buchst. a)

732

I. Inland

Inländ. Einkünfte nach Nr. 4 Buchst. a sind nur insoweit gegeben, als sich die Ausübung oder die Verwertung der nichtselbständigen Arbeit im Inland vollzieht. Dabei ist Inland iSv. § 1 Abs. 1 zu verstehen (s. § 1 Anm. 57).

733–734 Einstweilen frei.

II. Ausübung der nichtselbständigen Arbeit

1. Ausüben einer Tätigkeit

735 a) Tätigwerden

Grundsatz: Ausüben iSd. Nr. 4 setzt ein persönliches Tätigwerden des ArbN im Inland voraus. Dieses kann aktiver oder passiver Natur sein. Passive Leistungen können ua. in der vertraglichen Verpflichtung zur Unterlassung bestimmter Handlungen oder zur Einhaltung eines Wettbewerbsverbots bzw. zur Rufbereitschaft bestehen.

Einzelfälle:

► *Altersteilzeit:*

Schrifttum: LIBUDDA/OTTO, International mobile Führungskräfte – keine Möglichkeit der Teilnahme an Altersteilzeitmodellen?, RIW 2002, 378.

Soweit die Tätigkeit in der aktiven Phase in Deutschland ausgeübt wird, erfolgt die Besteuerung nach allgemeinen Kriterien bei StFreiheit der Aufstockungsbeträge gem. § 3 Nr. 28. Die Behandlung des in der passiven Phase weitergezahlten Gehalts und der zugehörigen Aufstockungsbeträge ist jedoch fraglich. UE ist das in der passiven Phase gezahlte Gehalt durch die in der aktiven Phase ausgeübte Tätigkeit erdient und unterliegt somit der beschränkten StPflcht; § 3 Nr. 28 ist anwendbar. Ggf. ist das deutsche Besteuerungsrechts durch die 183-Tage-Klausel gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA eingeschränkt.

► *Entlassungsabfindungen* werden gezahlt zur Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes und des damit einhergehenden Verlusts künftigen Arbeitsverdiensts. Sie sind daher Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis als solchem (vgl. zB BFH v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 773). Eine formale Beziehung zur früher oder gegenwärtig ausgeübten Tätigkeit im Inland besteht jedoch nicht, denn Entlassungsabfindungen werden gerade nicht für die Ausübung, sondern aufgrund der Beendigung der Tätigkeit gezahlt. Sie gehören deshalb nicht zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 4 Buchst. a.

Vgl. FG Düss. v. 26.5.1977, EFG 1977, 590, rkr.; Hess. FG v. 21.8.1974, EFG 1975, 11, rkr.; 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); zur Nichtanwendung des letzteren Urteils auf DBA-Schweiz s. BMF v. 20.5.1997, BStBl. I 1997, 560. Vgl. zustimmend LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 596, 601; aA LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 332.

- ▷ *Seit VZ 2004* gehören Entlassungsentschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 zu den inländ. Einkünften iSd. neu eingefügten Nr. 4 Buchst. d, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländ. Besteuerung unterlegen haben (s. hierzu 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).
- ▶ *Vorruhestandszahlungen:* Nach Auffassung der FinVerw. sollen Vorruhestandszahlungen (1995 ausgelaufen) an beschränkt Stpfl. der deutschen ESt. unterliegen, da sie „letztlich Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist“ seien; vgl. BMF v. 15.11.1984, BStBl. I 1985, 13; zustimmend LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 332. UE sind sie jedoch wie Entlassungsabfindungen zu behandeln, denn sie werden wie diese gerade nicht für die Ausübung, sondern die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt (so auch HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC des Lohnsteuerrechts, „Vorruhestand“). So im Übrigen auch die FinVerw. früher, vgl. BMF v. 3.9.1984, BStBl. I 1984, 498. Wie hier auch LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 599.

b) Dauer der Tätigkeit

736

Auf die Dauer der Tätigkeit kommt es nicht an (vgl. BFH v. 21.8.1985 – VI R 12/82, BStBl. II 1986, 64). Auch kurzfristige bzw. vorübergehende Tätigkeiten, zB die Erledigung eines einzelnen Auftrags (s. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479) oder das Überfliegen (s. BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319; v. 27.11.1992 – VI R 95/90, BFH/NV 1993, 365; v. 7.5.1993 – VI R 98/92, BFH/NV 1994, 91) bzw. Durchqueren des inländ. Territoriums (s. BFH v. 28.9.1990 – VI R 98/89, BStBl. II 1991, 363; v. 28.9.1990 – VI R 157/89, BStBl. II 1991, 86; v. 28.9.1990 – VI R 96/89, BFH/NV 1991, 146), können die Ausübung im Inland begründen.

c) Unterbrechungen der Tätigkeit

737

Grundsatz: Unterbricht der ArbN seine Tätigkeit im Inland (auch kurzfristig), so fehlt es für die Zeit der Unterbrechung an der Ausübung im Inland. Eine funktionale Zuordnung der Unterbrechung zur Ausübung der Tätigkeit im Inland, wie sie im Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 1.12.1983, BStBl. I 1983, 470) und in Verständigungsvereinbarungen mit anderen Staaten im Rahmen der 183-Tage-Klausel (zB mit Frankreich: BMF v. 20.2.1980, BStBl. I 1980, 88) von der FinVerw. sowie weiten Teilen des Schrifttums (vgl. zB BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 141 mwN) vertreten wird, ist uE für beschränkt Stpfl. nicht möglich; ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 598.

Dienstliche Unterbrechungen: Wird die Arbeitsausübung im Inland aufgrund dienstlicher Veranlassung, zB Dienstreise ins Ausland, unterbrochen, so steht der Unterbrechung eine Arbeitsausübung im Ausland gegenüber. Anteilige Einkünfte für solche dienstlichen Unterbrechungen sind aus den beschränkt stpfl. Einkünften nach Nr. 4 auszuschneiden.

Krankheit: Während der Krankheitsdauer wird keine nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt. Soweit Lohnfortzahlung für diese Zeit gewährt wird, gehört dieser Arbeitslohn uE nur dann zu den beschränkt stpfl. Einkünften, wenn er aufgrund einer arbeitsbedingten Erkrankung gezahlt wird und ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Arbeitsausübung im Inland gegeben ist. Dabei ist es unerheblich, wo sich der ArbN während der Krankheit aufhält.

Urlaub: In der Gewährung des bezahlten tariflichen Urlaubs ist ein Entgelt für die Ausübung der nichtselbständigen Arbeit während eines gesamten Urlaubsjahres zu sehen. Die auf den Urlaub entfallende Lohnfortzahlung sowie das Urlaubsgeld sind deshalb anteilig der Zeit der Ausübung im Inland zuzurechnen. Zur Aufteilung s. Anm. 795.

738 d) 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, EFG 1991, 686, rkr.).

739 Einstweilen frei.

740 2. Ort der Ausübung

Persönlicher Aufenthaltsort: Eine nichtselbständige Tätigkeit wird regelmäßig dort ausgeübt, wo sich der ArbN persönlich im Zeitpunkt der Ausführung seiner Tätigkeit befindet. Nach BFH v. 21.1.1983 – VI R 87/79, BStBl. II 1983, 224; v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479, soll es darauf ankommen, dass die Arbeiten nach Lage der Dinge allein an Ort und Stelle ausgeführt werden können. Dies ist uU missverständlich. Entscheidend ist uE allein der Ort, an dem die Arbeiten tatsächlich ausgeführt werden (vgl. FG Ba.-Württ. v. 30.11.1984, EFG 1985, 301, rkr.).

Keine funktionale Zuordnung: Nach BFH v. 2.8.1990 – VI R 98/89, BStBl. II 1991, 363; v. 2.8.1990 – VI R 157/89, BStBl. II 1991, 86; v. 2.8.1990 – IV R 96/89, BFH/NV 1991, 513; v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319, ist jede Tätigkeit hinsichtlich ihres Ausübungsorts gesondert zu beurteilen. Eine funktionale Zuordnung von sog. vorbereitenden bzw. Nebentätigkeiten zu einer Haupttätigkeit mit der Folge, dass die Nebentätigkeiten fiktiv dem Ort zugeordnet werden, an dem die Haupttätigkeit ausgeübt wird, ist nicht zulässig.

Keine Bedeutung des Ortes der Lohnzahlung: Unerheblich ist der Ort, an dem der Arbeitslohn ausgezahlt wird (so bereits RFH v. 21.2.1934, RStBl. 1934, 628). Insbes. setzt Nr. 4 Buchst. a nicht voraus, dass der ArbG im Inland eine lohnstl. Betriebsstätte iSd. § 41 Abs. 2 unterhält.

Einzelfälle:

► *Festlandsockel:* Nichtselbständige Arbeit wird nach § 1 Abs. 1 Satz 2 nur insoweit im Inland ausgeübt, als sie sich auf die Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrunds bzw. des Meeresuntergrunds bezieht. Nicht im Inland ausgeübt wird demzufolge ua. das Verlegen von Rohrleitungen, die Erforschung und Ausbeutung des Meeres, die Entsorgung von Abfällen im Bereich des Festlandsockels (vgl. auch § 1 Anm. 99).

► *Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder*: Seit BFH v. 5.10.1994 – I R 67/93 (BStBl. II 1995, 95) ist davon auszugehen, dass auch Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von KapGes. ihre Arbeit dort ausüben, wo sie sich jeweils persönlich aufhalten. Für sie kann sich aber ggf. beschränkte StPflcht nach Nr. 4 Buchst. c ergeben (s. hierzu 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 SCHMIDT/HEINICKE XXVII, § 49 Rn. 46.

► *Schiffspersonal*: Nach BFH v. 5.10.1977 – I R 250/75 (BStBl. II 1978, 50) wird die nichtselbständige Arbeit an Bord eines Seeschiffs in dem Staat ausgeübt, unter dessen Flagge das Schiff fährt. Soweit das Schiff in den Hoheitsgewässern eines Staats verkehrt oder in einem Hafen liegt, gilt der betreffende Staat als Ausübungsort. Im Ausland ansässige Seeleute unterliegen der beschränkten StPflcht daher nur,

- auf einem unter deutscher Flagge fahrenden Schiff, soweit sich dieses nicht in ausländ. Hoheitsgewässern oder einem ausländ. Hafen befindet;
- auf einem unter ausländ. Flagge fahrenden Schiff, soweit sich das Schiff in deutschen Hoheitsgewässern oder in einem deutschen Hafen aufhält.

► *Wettbewerbsverbot*:

Schrifttum: NEYER, Die bezahlte Untätigkeit im internationalen Steuerrecht, IStR 2001, 361.

Während der BFH (v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867) die Erfüllung des Wettbewerbsverbots bei einem Schauspieler an dessen jeweiligem Aufenthaltsort sah, wurde im Fall eines ehemaligen Vorstandsmitglieds einer deutschen AG, das in die Schweiz verzogen war, entschieden, dass die Karenzentschädigung der beschränkten StPflcht unterliege, da sie mitursächlich mit der früheren Tätigkeit im Inland zusammenhänge (vgl. BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195; ferner BFH v. 18.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1973, 757; FG Köln v. 7.8.1990, EFG 1991, 23, rkr.).

Letztere Rspr. wird uE zu Recht abgelehnt (vgl. zB LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 596). Entscheidend für den Ort der Ausübung ist nicht die frühere Tätigkeit, sondern allein das vereinbarte Unterlassen von untersagten Handlungen. Dies kann jedoch nur dort geschehen, wo sich der Verpflichtete persönlich aufhält. Auf den Ort des Leistungserfolgs kommt es uE nicht an. Dies gilt uE entgegen BFH v. 9.9.1970 – I R 19/69 aaO selbst dann, wenn das Wettbewerbsverbot räumlich nur auf das Inland beschränkt ist. Vgl. beide Orte in Erwägung ziehend FG Ba.-Württ. v. 22.9.1983, EFG 1984, 183, rkr. Zum Gesichtspunkt Arbeitsverwertung s. Anm. 751 „Wettbewerbsverbot“.

Einstweilen frei.

741–745

3. Zeitpunkt der Ausübung

746

Grundsatz: Durch den ausdrücklichen Wortlaut („ausgeübt ... wird oder worden ist“) sind auch nachträgliche Einkünfte erfasst.

Einzelfälle:

► *Betriebliches Altersruhegeld*: Altersruhegeld gilt nach hM als durch frühere Tätigkeit erdientes zusätzliches Arbeitsentgelt. Soweit es auf im Inland ausgeübte Tätigkeiten entfällt, folgt die Zugehörigkeit zu beschränkt stpfl. Einkünften iSd.

Nr. 4 (vgl. BFH v. 18.2.1954 – IV 174/53 U, BStBl. III 1954, 130). Ggf. ist eine zeitanteilige Aufteilung nötig. Zum LStAbzug s. Anm. 795.

► *Erbe als Rechtsnachfolger*: Arbeitslohn aus einer ehemaligen Tätigkeit, der dem Erben eines beschränkt StPfl. als dessen Rechtsnachfolger zusteht, ist gem. § 24 Nr. 2 Bestandteil der nachträglichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim Rechtsnachfolger. Der Umfang der StPfl. richtet sich nach dessen persönlichen Verhältnissen. Ohne Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unterliegt nur derjenige Arbeitslohn nach Nr. 4 Buchst. a der beschränkten StPfl., der sich auf im Inland ausgeübte oder verwertete nichtselbständige Arbeit bezieht. Dies gilt uE auch dann, wenn der Erblasser unbeschränkt stPfl. war. Umgekehrt unterliegen bei einem unbeschränkt stPfl. Rechtsnachfolger sämtliche nachträglichen Einkünfte der inländ. Besteuerung, und zwar auch dann, wenn der Erblasser beschränkt stPfl. war.

► *Invaliditätsrenten*: Auch hier gelten die für betriebliche Altersruhegelder anwendbaren Grundsätze. Anders als bei Lohnfortzahlung im Krankheitsfall ist auch hier ein konkreter Bezug zur Ausübung einer Tätigkeit gegeben.

► *Jubiläumszuwendungen*: Nach Beendigung einer inländ. Tätigkeit gezahlte Jubiläumszuwendungen sind (ggf. zeitanteilig) beschränkt stPfl.; vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660 für den umgekehrten Fall einer früheren Tätigkeit in den USA.

► *Sondervergütungen, Boni, Tantiemen* gehören zu den beschränkt stPfl. Einkünften, soweit sie nachträglich für früher im Inland ausgeübte nichtselbständige Arbeit gezahlt werden (vgl. BFH v. 27.1.1972 – I R 30/70, BStBl. II 1972, 459).

► *Steuerausgleich*: Nachträgliche Ausgleichszahlungen für Mehrsteuern im Rahmen einer Entsendung ins Inland sind ebenfalls der früheren inländ. Tätigkeit zuzuordnen und damit ggf. beschränkt stPfl. (vgl. BFH v. 5.12.1990 – I R 19/89, BFH/NV 1991, 805); glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 599. Entsprechend gehören an ArbG abzuführende Erstattungen (zB Steuern, Sozialversicherungsbeiträge) zu negativen nachträglichen Einkünften (uU Verlustrücktrag); vgl. Nds. FG v. 17.1.2001, EFG 2001, 1136, rkr.; FG Düss. v. 12.9.2000, EFG 2001, 429, rkr.; FG Düss. v. 12.8.1998, EFG 1998, 1678, rkr.; OFD Düss. v. 28.6.1988, StEK EStG § 39b Nr. 26.

► *Stock Options*:

Rspr.: BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BFH/NV 2001, 1185; Hess. FG v. 21.12.2000, EFG 2001, 503 (nrkr.).

Schrifttum: DEUTSCHMANN, Anm. 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-Aktienoptionen, KFR F. 6 § 19, 2/01, 371 (2001); DIETBORN/STRNAD, Besteuerung von Aktienoptionen nach dem Erlass des Finanzministeriums NRW vom 27.3.2003 – erste Würdigung, BB 2003, 1094.

Gewinne aus der Ausübung von sog. Stock Options können nur insoweit einer inländ. Ausübung zugerechnet werden, als sie für Zeiträume mit inländ. Arbeitsausübung gewährt werden.

▷ *Handelbares Optionsrecht*: Dieses führt zu einem geldwerten Vorteil im Zeitpunkt der Gewährung des Optionsrechts (s. FinMin. NRW v. 27.3.2003, FR 2003, 481).

▷ *Nicht handelbares Optionsrecht*: Hierbei entsteht ein geldwerter Vorteil erst bei tatsächlicher Ausübung des Optionsrechts durch den ArbN. Er ist auf Zeit-

räume zwischen Optionseinräumung und -ausübung aufzuteilen (s. FinMin. NRW v. 27.3.2003, FR 2003, 481). Zuflusszeitpunkt des geldwerten Vorteils ist der Tag der Ausbuchung der Aktien aus dem Depot des Überlassenden (s. BMF v. 10.3.2003, DB 2003, 748). Bei Einräumung des Aktienoptionsrechts durch Dritten (zB ausländ. Konzernobergesellschaft) uU keine Verpflichtung zum LStAbzug (s. BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509).

- ▷ *Anteilige Zuordnung*: Der Zuflusszeitpunkt ist nicht entscheidend für die Zuordnung der Einnahmen zur inländ. Tätigkeit, wohl aber für Entscheidung des Umfangs der persönlichen StPflcht (beschränkt/unbeschränkt), vgl. hierzu Anm. 795 (vorweggenommene und nachträgliche Einnahmen). Bei Zufluss bei einem 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) Besteuerung nur im Rahmen der beschränkten StPflcht möglich.
- ▶ *Versetzungsprämien*: Einmalige Vergütungen anlässlich der Entsendung eines ArbN ins Inland gehören zu den Einkünften für eine im Inland ausgeübte Tätigkeit, da sie im Hinblick auf die Aufnahme der Tätigkeit im Inland geleistet werden. Dies gilt auch, wenn Vergütungen vorab gezahlt werden im Hinblick auf eine spätere Tätigkeit im Inland im Rahmen der unbeschränkten StPflcht, denn § 19 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 4 schließt auch Einnahmen im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis ein.
- ▶ *Wandelschuldverschreibungen*: Hierauf sind die Grundsätze zu Stock Options nicht übertragbar (s. FG Düss. v. 11.4.2001, EFG 2001, 968, rkr.).
- ▶ *Witwen-, Waisengelder*: Hinterbliebenenbezüge aufgrund betrieblicher Versorgungszusagen unterliegen beim Berechtigten der beschränkten StPflcht entsprechend den für Altersruhegelder und für Rechtsnachfolger geltenden Grundsätzen.

Einstweilen frei.

747–749

III. Verwertung der nichtselbständigen Arbeit

1. Verwerten einer Tätigkeit

750

Verwertung durch zusätzliche Handlung: Verwertung ist ein Vorgang, durch den der ArbN das Ergebnis seiner Arbeit dem ArbG zuführt. Dabei „kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von der Ausübung verschieden sein kann“ (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379; v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; v. 12.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761); zur Subsidiarität Anm. 756.

Gegenstand des Verwertens ist nicht die nichtselbständige Tätigkeit, sondern ihr Ergebnis. Hierfür muss das Ergebnis der Tätigkeit einer eigenständigen Nutzung zugänglich sein, zB in Form eines körperlichen Gegenstands oder eines geistigen Produkts.

Arbeitnehmer als Verwerter: Bei Verwertung von nichtselbständiger Arbeit kommt als Verwerter nur der ArbN selbst in Betracht. Der ArbG ist Empfänger der durch den ArbN verwerteten Arbeitsleistung. Wie er die ihm zugeführten Arbeitsergebnisse weiter nutzt, ist für die stl. Behandlung der Verwertungseinkünfte des ArbN ohne Bedeutung (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83 aaO mwN).

751 **2. Ort der Verwertung**

Grundsatz: Nichtselbständige Arbeit wird dort verwertet, wo ihr Ergebnis dem ArbG zugeführt wird, dh. idR am Sitzort des ArbG. Der Verwertungsort kann dabei nicht allgemein, sondern nur aufgrund der Umstände des Einzelfalls bestimmt werden. Er ist für Nr. 4 Buchst. a nur insoweit bedeutsam, als er nicht mit dem Tätigkeitsort identisch ist.

Einzelfälle inländischer Verwertung:

► *Auslandskorrespondent:* Die Verwertung erfolgt im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit idR am Sitz des inländ. ArbG durch Zuführung der Arbeitsergebnisse bzw. Überlassung der Nutzungsrechte. Vgl. auch BMF v. 13.3.1998, BStBl. I 1998, 351.

► *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. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Bsp. 8.).

► *Marktbeobachter:* Hinsichtlich der Marktbeobachtung und Erstellung von Marktanalyseberichten, auf deren Grundlage der inländ. ArbG seine Entscheidungen trifft, liegt Verwertung im Inland vor (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379).

► *Repräsentant:* Unterschiedliche Einzeltätigkeiten (zB als „Marktbeobachter“, „Kundenbetreuer“, „Kundendienst (technischer)“, „Reisebüro“ usw.) sind ggf. gesondert zu beurteilen und anteilige Vergütungen entsprechend zu schätzen. Soweit der Repräsentant für den ausländ. Vertrieb der Produkte seines inländ. ArbG ein ausländ. Vertriebsnetz einrichtet, liegt nach den Grundsätzen der Rspr. des BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83 aaO keine inländ. Verwertung vor (entgegen dem Nds. FG v. 16.5.1977, EFG 1978, 176, rkr.).

► *Wettbewerbsverbot:* Mit BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75 (BStBl. II 1978, 195) ist weiterhin davon auszugehen, dass eine vom inländ. ArbG gezahlte Karenzentschädigung für ein Wettbewerbsverbot aufgrund des Verwertungstatbestands der beschränkten StPflcht unterliegt; glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, „Beschränkte Steuerpflicht“, aA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 601, der uE unzutreffend davon ausgeht, dass sich die Tätigkeit des ArbN im Unterlassen erschöpft. UE tritt dagegen der Erfolg des Wettbewerbsverbots und damit seine Verwertung durch den ArbN am Sitz bzw. im Betrieb des ArbG ein.

Einzelfälle, bei denen keine Verwertung im Inland vorliegt:

► *Baustellen/Montagen im Ausland:* Auf ausländ. Baustellen/Montagen tätige ArbN verwerten ihre Tätigkeit nicht im Inland; s. „Vermessungsingenieur“.

► *Arbeitnehmer in ausländ. 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, EFG 1975, 11, rkr.).

► *Entwicklungshelfer:* Die Tätigkeit eines Entwicklungshelfers erschöpft sich im Einsatzland (glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, „Beschränkte Steuerpflicht“ Rn. 78).

► *Kundenbetreuer:* Tätigkeiten, die in der Akquisition von Aufträgen für den inländ. ArbG oder in der Erteilung von Auskünften über das Unternehmen bzw. seine Produkte bestehen, sind einer Verwertung im Inland nicht zugänglich (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379).

- ▶ *Kundendienst (technischer)*: Tätigkeiten des technischen 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 v. 12.11.1986 – I R 38/83 (BStBl. II 1987, 377) wird die Tätigkeit des Schiffspersonals einschl. des Kapitäns eines unter ausländ. Flagge fahrenden Schiffs nicht im Inland verwertet. Das Ergebnis der Tätigkeit wird dem ArbG am Ausübungsort zugeführt. Zum Ort der Ausübung auf Schiffen im internationalen Seeverkehr s. Anm. 740 „Schiffspersonal“.
- ▶ *Stationsbetrieb*: Bei ausländ. Stationsbetrieben eines inländ. Flug- bzw. Touristikunternehmens beschäftigte ArbN (sog. Ortskräfte zur Gepäckverladung, Passagierbetreuung usw.) verwerten ihre Arbeit nach BFH v. 12.11.1986 – I R 320/83 (BStBl. II 1987, 381) nicht im Inland.
- ▶ *Vermessungsingenieur*: Die Tätigkeit als Vermessungsingenieur bei der Errichtung eines Bauwerks im Ausland ist einer inländ. Verwertung nicht zugänglich. Das Arbeitsergebnis kann dem inländ. ArbG nur am Ort des errichteten Bauwerks zugeführt werden (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383).
- ▶ *Wissenschaftler*: Ein im Rahmen eines ausländ. Forschungsprojekts bei einem inländ. ArbG (Universität) beschäftigter Wissenschaftler verwertet seine im Ausland ausgeübte Tätigkeit nur dann im Inland, wenn er seine Forschungsergebnisse in Form eines Forschungsberichts an seinen inländ. ArbG aushändigt (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761). Die Veröffentlichung in wissenschaftlichen Publikationen führt nicht zur Verwertung der nichtselbständigen Tätigkeit im Inland, sondern allenfalls hinsichtlich der selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit in Höhe des Autorenhonorars.

Einstweilen frei.

752–754

3. Zeitpunkt der Verwertung

755

Wie für die Ausübung (Anm. 746) bezieht der Wortlaut von Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte für die gegenwärtige wie auch für die frühere Verwertung ein.

IV. Verhältnis von Ausübung und Verwertung

756

Bedeutung: Die Unterscheidung ist bedeutsam bei Eingreifen eines DBA, da die deutsche Besteuerung regelmäßig bei bloßer Verwertung ausgeschlossen ist (s. Anm. 708).

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).

Einstweilen frei.

757–759

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

760

I. Überblick

Regelung: Die „Kassenstaatsklausel“ war bis einschl. VZ 2001 in Nr. 4 Alt. 1 enthalten. Im Zuge der Neustrukturierung der Nr. 4 durch das StÄndG 2001 erhielt sie ihren Platz in Buchst. b, ohne materiell-rechtl. Änderungen zu erfahren.

Anwendungsbereich: Dieser ist durch § 1 Abs. 2 weitgehend eingeschränkt auf deutsche Diplomaten im Ausland und ihre zu ihrem Haushalt gehörenden Angehörigen sowie durch die nach § 1 Abs. 3 mögliche Behandlung als unbeschränkt Stpfl. (s. Anm. 705).

Voraussetzungen: Das Gesetz knüpft die StPfl. an zwei Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, nämlich

- die Einkünftegewährung aus einer inländ. öffentlichen Kasse (Anm. 761 ff.)
- mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis (Anm. 767 ff.).

761 II. Aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährte Einkünfte auch ohne unmittelbaren Zahlungsanspruch

Einkünfte: Der Gesetzestext ist insoweit ungenau, als er aus öffentlichen Kassen „gewährte“ Einkünfte voraussetzt. Gemeint sind Bezüge bzw. Einnahmen.

Kasse einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts: UE erfolgt die Begriffsauslegung identisch zu § 3 Nr. 12 und Nr. 13; s. daher § 3 Nr. 12 Anm. 13). Zur stl. Behandlung von Zulagen deutscher Lehrer bei den Europäischen Schulen vgl. Hess. FinMin. v. 8.1.1992 mit Anm. der OFD München/Nürnberg v. 10.11.1999, EStK § 1 EStG Karte 4.

► *Ausländische Zahlstelle:* Kassen unter Dienstaufsicht der inländ. öffentlichen Hand sind auch dann inländ. Kassen, wenn sich die Zahlstelle im Ausland befindet, zB Kassen der deutschen Botschaften, Konsulate usw. Damit sind regelmäßig auch sog. Ortskräfte nach dem Kassenstaatsprinzip beschränkt stpfl.

► *Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und 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 dann 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, EFG 1980, 605, bestätigt durch BFH v. 22.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761; zustimmend LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 604; ferner BFH v. 31.7.1991 – I R 47/90, DB 1992, 304 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 zum Teil 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 Zahlungs-

anspruch 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. Lt. Gesetzesbegründung fallen insbes. Bedienstete des Goethe-Instituts und des Akademischen Austauschdiensts unter diese Regelung (vgl. BTDrucks. 13/5952, 102).

Einstweilen frei.

762–766

III. Gewährung mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis

767

Dienstverhältnis: Unter einem Dienstverhältnis wird man ein Arbeitsverhältnis iSv. § 1 Abs. 2 LStDV verstehen müssen (vgl. hierzu § 19 Anm. 53 ff.).

Öffentlich-rechtliches oder privatrechtliches Dienstverhältnis: Beschränkt stpfl. aufgrund des Kassenstaatsprinzips sind Beamte, Soldaten und Richter wegen ihres öffentlich-rechtl. Dienstverhältnisses sowie Angestellte und Arbeiter des öffentlichen Diensts aufgrund ihres privatrechtl. Arbeitsverhältnisses (vgl. entsprechend § 1 Anm. 160). Beispiele: Auslandseinsätze im Rahmen von öffentlichen Hilfeleistungen, UN-Einsätze von Soldaten usw.

Dienstverhältnis zu Dritten: Im Gegensatz zu § 1 Abs. 3 iVm. § 1 Abs. 2 Nr. 2 beschränkt sich die Vorschrift nicht auf Dienstverhältnisse zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern bezieht sich damit auch auf solche zu Dritten.

Ausländischer Arbeitgeber: Der ArbG kann auch im Ausland ansässig sein (vgl. hierzu BFH v. 23.9.1998 – I B 53/98, BFH/NV 1999, 458; v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21; v. 16.2.1996 – I R 64/95, BFHE 180, 104; v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351).

„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. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 147). Hierzu gehören neben nachträglich gezahlten Tantiemen, Trennungsgeldern, Entlassungsabfindungen, Übergangsgeldern, soweit sie nicht nach § 3 Nr. 10 stfrei waren, ua. auch Altersruhegelder, Witwen- und Waisengelder sowie betriebliche oder beamtenrechtl. Invaliditätsrenten. Zahlungen für ein künftiges Dienstverhältnis sind nicht erfasst.

Einstweilen frei.

768–774

E. Einkünfte aus Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft im Inland (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; SCHWERDTFEGGER, Änderungen der beschränkten Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen im Rahmen des StÄndG 2001, IStR 2002, 361; NEYER, Besteuerungsprobleme bei international tätigen Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern, in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. Herne/Berlin 2003, 1229; STEINHÄUSER, Die Besteuerung der Einkünfte leitender Angestellter nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG, FR 2003, 652; STRUNK, Ausweitung der n Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen „inländischer Gesellschaften“, IWB (2003) F. 3 Gr. 3, 1377.

775

I. Überblick

Regelung: Seit VZ 2002 unterliegen im Ausland ansässige Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder einer Gesellschaft mit inländ. Geschäftsleitung unabhängig vom Ort der Ausübung oder Verwertung ihrer Tätigkeit nach Nr. 4 Buchst. c der beschränkten StPflcht. Zur Rechtslage vor 2002 und Fälle ohne inländ. Geschäftsleitung vgl. Anm. 740 „Geschäftsführer, Vorstände“.

Verhältnis zu anderen Buchst. der Nr. 4: Dies ist mangels einer Subsidiaritätsregel unklar. UE bleiben die anderen Buchst. materiell-rechtl. unberührt (vgl. ebenso LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 331; FROTSCHER, § 49 Rn. 55). Fraglich daher, ob der betroffenen Personenkreis, wenn er die entsprechende Tätigkeit teilweise auch im Inland ausübt, insoweit gem. Nr. 4 Buchst. a und nur darüber hinaus gem. Nr. 4 Buchst. c beschränkt stpfl. wird oder aber vollumfänglich Nr. 4 Buchst. c anzuwenden ist (s. für letztere Auffassung OFD Frankfurt v. 11.2.2003, FR 2003, 371). Werden zeitlich vor oder nach bzw. sachlich neben der Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied andere Tätigkeiten erbracht, richtet sich die beschränkte StPflcht der dieser Tätigkeit zuzuordnenden Einkünfte nach Nr. 4 Buchst. a.

Bedeutung: Wegen des Arbeitsortprinzips der DBA ist der Anwendungsbereich der Nr. 4 Buchst. c auf Nicht-DBA-Fälle und DBA-Fälle mit Sonderregelung (zB Belgien, Dänemark, Japan, Österreich, Schweden, Schweiz) beschränkt (s. auch OFD Frankfurt v. 11.2.2003, FR 2003, 371).

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 unbeschränkt stpfl. Geschäftsführern ausländ. Gesellschaften zu deren ausländ. Einkünften enthält.

776–777 Einstweilen frei.

778

II. Einkünfte als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied

Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder sind gesetzliche oder satzungsmäßigen 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-Gesellschafter-Geschäftsführer von

PersGes., deren Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sind (str.); vgl. hierzu Anm. 779 mwN.

Prokuristen: Die Prokura ist nach § 48 HGB eine rechtsgeschäftliche Vollmacht nach § 167 BGB, bei welcher der Umfang der Vertretungsmacht durch §§ 49 ff. HGB zwingend festgelegt ist. Damit ist nicht nur der Prokurist einer KapGes., sondern grds. auch der Nicht-Gesellschafter-Prokurist einer PersGes. erfasst (str.); vgl. hierzu Anm. 779 mwN. Prokuristen von Einzelunternehmen werden nicht erfasst. Vgl. hierzu kritisch im Hinblick auf Art. 48 EGV STRUNK, IWB F. 3 Gr. 3, 1377 (1382).

III. Gesellschaft

779

Nach dem Gesetzeswortlaut kann es sich bei der „Gesellschaft“ grds. um jedwede Gesellschaftsform handeln (KORN/STRUNK, § 49 Rn. 178; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 147c). 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 KORN/STRUNK, § 49 Rn. 178; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 147c).

IV. Geschäftsleitung im Inland

780

Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung/glA FROTSCHER, § 49 Rn. 53; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 102; ebenso, jedoch kritisch wegen fehlender Gesetzesverweisung auf § 10 AO, KORN/STRUNK, § 49 Rn. 178). Im Fall mehrerer Orte der Geschäftsleitung (s. BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434; bestätigt 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.).

V. Vergütung

781

Erfasst werden alle Vergütungen, die für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied bezogen werden, einschl. nachträglicher Einnahmen. Unbeachtlich ist, von wem (zB Konzernobergesellschaft) die Vergütungen erbracht werden (s. auch KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 101; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 367).

Einstweilen frei.

782–784

F. Einkünfte, die als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden (Nr. 4 Buchst. d)

Schrifttum: KNIES, Die Behandlung von Abfindungen im internationalen Steuerrecht, PISt. 2004, 285; NEYER, Erweiterung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht: § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG n.F., IStR 2004, 403.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 (177).

785

I. Überblick

Regelung: Seit VZ 2004 gehören Entlassungsentschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 an beschränkt stpfl. ArbN zu den beschränkt spfl. Einkünften, soweit die Einkünfte, welche für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogen wurden, der inländ. Besteuerung unterlegen haben.

Bedeutung: Da Entlassungsabfindungen gerade nicht für die Ausübung oder Verwertung, sondern aufgrund der Beendigung einer Tätigkeit gezahlt werden, gehören sie nicht zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 4 Buchst. a (vgl. hierzu ausführlich Anm. 735 „Entlassungsabfindungen“). Auch in diesen Fällen begründet Nr. 4 Buchst. d seit 2004 eine beschränkte StPflcht. Entgegen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/1798, 6) handelt es sich somit nicht lediglich um eine klarstellende Ergänzung (glA KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 104, NEYER, IStR 2004, 403, aA BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 142).

Verhältnis zu DBA: Wegen des Arbeitsortprinzips der DBA ist der Anwendungsbereich von Nr. 4 Buchst. d auf Nicht-DBA-Fälle und DBA-Sonderfälle beschränkt (zB im Verhältnis zur Schweiz, vgl. BMF v. 20.5.1997, BStBl. I 1997, 560, und Österreich, vgl. öBMF v. 17.12.1998 – EAS 1378, SWI 1999, 44) beschränkt.

Freibeträge nach § 3 Nr. 9 waren anwendbar.

786 II. Einkünfte als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (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 (s. daher § 24 Anm. 41 „Abfindungen wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses“). Wegen des allgemeinen Verweises auf § 24 Nr. 1 könnten zwar grds. auch Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. b eingeschlossen sein. Dem widerspricht jedoch die ausdrückliche Bezugnahme auf die Auflösung eines Dienstverhältnisses und die Tatsache, dass Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. b regelmäßig bereits nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a der beschränkten StPflcht unterliegen.

787 III. Soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben (Halbs. 2)

Orientierung an Beträgen: Abweichend von den im Bereich der Arbeitseinkünfte sonst üblichen Aufteilungskriterien nach Zeiträumen der Tätigkeitsaus-

übung orientiert sich Nr. 4 Buchst. d an der Höhe der Beträge, die der inländ. Besteuerung unterlegen haben.

Vorherige inländische Steuerpflicht: Der inländ. Besteuerung dürften die Einkünfte aus einer vorangegangenen nichtselbständigen Tätigkeit nur dann unterlegen haben, wenn die betreffende Person mit diesen Einkünften nach nationalem StRecht unbeschränkt oder beschränkt stpfl. war (vgl. KIRCHHOFF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 104). Jede weitergehende Interpretation dieses Kriteriums ist unsicher. Fraglich ist zB, ob hierbei unabhängig von DBA nur auf Besteuerungsansprüche nach nationalem Recht abzustellen ist (so KIRCHHOFF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 104) oder aber die Wirkungen von DBA-Beschränkungen mit einzubeziehen sind (so NEYER, IStR 2004, 404).

► *Stellungnahme:* UE ist allein darauf abzustellen, ob die vorangegangene nichtselbständige Tätigkeit seinerzeit nach zutreffender rechtl. Beurteilung dem Grunde nach die nationalen Tatbestandsmerkmale der beschränkten StPflcht erfüllt hat. DBA-Beschränkungen sind unerheblich. Die anderslautende BFH-Rspr. zu § 1 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 20.8.2003 – I R 72/02, BFH/NV 2004, 321) ist wegen des abweichenden Regelungszusammenhangs nicht einschlägig.

Aufteilung: Haben nicht sämtliche Einkünfte aus der zuvor ausgeübten Tätigkeit der inländ. Besteuerung unterlegen, sind die nach Nr. 4 Buchst. d beschränkt stpfl. Einkünfte anhand des Verhältnisses der zuvor der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte zu den Gesamteinkünften aus dem aufgelösten Dienstverhältnis zu ermitteln. Die Ermittlung der relevanten Gesamteinkünfte ist jedoch in der Praxis insbes. dann schwierig, wenn zB ein durchgängig im Ausland ansässiger ArbN der inländ. beschränkten StPflcht nur mit einem Teil seiner Einkünfte aus dem aufgelösten Dienstverhältnis unterlag. In diesen Fällen wird man sich für eine schätzweise Aufteilung bestenfalls an den anteiligen Einnahmen (anstatt Einkünften) orientieren können. Unklar bleibt weiterhin in Fällen langjähriger, vielstufiger Berufswege bei einem gleichbleibenden ArbG, auf welchen Zeitrahmen sich die Rechenoperation beziehen soll und wie in Fällen des ArbG-Wechsels im Konzern zu verfahren ist. UE dürfte hierbei in analoger Anwendung der Grundsätze aus BMF v. 13.2.1986 (FR 1986, 122) zur Bestimmung des stfreien Höchstfreibetrags grundsätzlich nur auf das jeweils letzte Arbeitsverhältnis abzustellen sein (glA NEYER, IStR 2004, 403).

Einstweilen frei.

788–789

G. Einkünfte aus der Tätigkeit an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten, durch ein Unternehmen mit inländischer Geschäftsleitung betriebenen Luftfahrzeugs (Nr. 4 Buchst. e)

Schrifttum: VETTER/LÜHN, Einführung eines neuen Besteuerungstatbestandes im Bereich der beschränkten Einkommensteuerpflicht – § 49 Abs. 1 Nr. 4e, RIW 2007, 300.

I. Überblick

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, 6f.).

Verhältnis zu DBA: Vor Einführung von Nr. 4 Buchst. e waren die Einkünfte ausländ. Bordpersonals von Flugzeugen, die von inländ. Unternehmen betrieben werden, für deutsche Besteuerungszwecke nach in- und ausländ. Ausübung aufzuteilen. Auf inländ. Ausübung entfallende Einkünfte unterlagen der beschränkten StPflcht nach Nr. 4 Buchst. a. Auf ausländ. Ausübung entfallende Einkünfte waren mangels nationalen Besteuerungstatbestands nicht stbar. Dies führte bei Luftfahrtunternehmen mit Geschäftsleitung in Deutschland in DBA-Fällen bei Freistellung im Ansässigkeitsstaat zu sog. „weißen“ Einkünften. Denn nach Art. 15 Abs. 3 OECD-MA richtet sich das Besteuerungsrecht für Einkünfte des Bordpersonals unabhängig vom jeweiligen Ausübungsort allein nach dem Ort der Geschäftsleitung des Luftfahrt betreibenden Unternehmens (lex specialis gegenüber Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA). Diese Besteuerungslücke wird durch Nr. 4 Buchst. e ausgefüllt.

DBA-Begrifflichkeiten: Mit Blick auf den Zweck der Vorschrift, Besteuerungslücken infolge der Anwendung von DBA-Vorschriften, die Art. 15 Abs. 3 iVm. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e bzw. Art. 8 OECD-MA entsprechen, zu vermeiden, sollten im nationalen Recht nicht definierte Begriffe in Übereinstimmung mit Abkommensrecht ausgelegt werden.

II. 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. Vgl. zu den teilw. str. Einzelheiten im DBA-Recht zB WASSERMEYER in D/W, Art. 15 OECD-MA, Rn. 31.

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. hierzu auch Anm. 435).

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 grundsätzlich der kommerziellen Beförderung von Personen und Gütern. Das Luftfahrzeug muss grenzüberschreitend verkehren. Die Beförderung selbst muss jedoch nicht grenzüberschreitend sein. Vgl. zu weiteren Einzelheiten die DBA-Kommentierungen zu Art. 3 Abs. 1 und Art. 8 OECD-MA.

III. Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland 792

Inland: Der Inlandsbegriff ist iSd. § 1 Abs. 1 zu verstehen (s. § 1 Anm. 57 ff.).

Unternehmen: Mangels Rechtsformbeschränkung kommt jede nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip organisierte Wirtschaftseinheit in Betracht (Einzelunternehmen, PersGes. und KapGes.).

Geschäftsleitung ist wohl nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (s. ebenso LADEMANN/LÜDICKE, vor § 49 StÄndG 2007 [2] Rn. 4; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 59). Teilweise wird daneben auch unmittelbar auf den Ort der „tatsächlichen Geschäftsleitung“ gem. Art. 4 und 8 OECD-MA und die jeweiligen Kommentierungen verwiesen (s. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 152a).

„**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. BMF v. 29.1.2007, BStBl. I 2007, 213.

Nicht zwingend Arbeitgeber: Das Unternehmen, welches das Luftfahrzeug betreibt, muss nach dem Regelungswortlaut nicht zwingend auch ArbG des eingesetzten Bordpersonals sein (glA BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 152a; anders allerdings die hM zum DBA-Recht).

Einstweilen frei.

793–794

H. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte 795

Grundsatz: Es gelten die allgemeinen Grundsätze der Einkunftsermittlung, dh. inländ. Einkünfte nach Nr. 4 werden als Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. Dabei können WK nur berücksichtigt werden, soweit sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1).

Abgrenzung der Einnahmen: Den inländ. Einkünften sind sämtliche Einnahmen zuzuordnen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit

- der Ausübung oder Verwertung der nichtselbständigen Arbeit im Inland (Nr. 4 Buchst. a),
- der Ausübung oder Verwertung der nichtselbständigen Arbeit im Inland (Nr. 4 Buchst. a),
- der von öffentlichen Kassen getragenen Tätigkeit (Nr. 4 Buchst. b),
- der Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist und Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit inländ. Geschäftsleitung (Nr. 4 Buchst. c) bzw.
- der Tätigkeit an Bord eines von einem Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung betriebenen Luftfahrzeugs (Nr. 4 Buchst. e)

bezogen werden. Darüber hinaus sind als Entlassungsabfindungen erhaltene Einnahmen den inländ. Einkünften insoweit zuzuordnen, als die Einkünfte aus

der zuvor ausgeübten Tätigkeit der inländ. Besteuerung unterlegen haben (Nr. 4 Buchst. d).

► *Direkte Zuordnung*: Sie erfolgt, soweit Vergütungen unmittelbar und ausschließlich für die beschränkt stpfl. nichtselbständige Tätigkeit gezahlt werden. Beispiele: Trennungsgelder, Auslands-, Erschwerniszulagen, Kaufkraftausgleich, Tagegelder, Auslösungen, Prämien, Überstundenvergütungen. Ebenfalls direkt kann der laufende Arbeitslohn zugeordnet werden, wenn er für die beschränkt stpfl. Tätigkeit während des gesamten Lohnabrechnungszeitraums bezogen wird.

► *Zeitanteilige Abgrenzung*: Wird die unter Nr. 4 fallende Tätigkeit nur während eines Teils des Lohnabrechnungszeitraums ausgeübt oder verwertet oder werden neben laufendem Arbeitslohn Sonderzahlungen (zB Weihnachtsgeld, Tantieme, Urlaubsgeld) geleistet, die sich nicht ausschließlich der betreffenden Tätigkeit zuordnen lassen, sind die Einnahmen aufzuteilen. Für die Abgrenzung sind uE die Grundsätze für die Freistellung von Arbeitslohn bei Anwendung eines DBA entsprechend anzuwenden (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 626; wohl auch BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 141).

▷ *Im Inland geleistete Arbeitstage*: Bei im Inland ausgeübter Tätigkeit erfolgt die Aufteilung im Verhältnis der im Inland tatsächlich geleisteten zu der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit für den gesamten Lohnabrechnungszeitraum (zB Monat, bei Sonderzahlungen Jahr).

Vgl. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513; ferner für die FinVerw. OFD Düss. v. 15.11.1986, StEK Dopp-Best. Allg. Nr. 69 = DB 1987, 72; ergänzend OFD Düss. v. 14.10.1987, StEK Dopp-Best. Allg. Nr. 74 = DB 1987, 2230; ferner OFD Münster v. 16.12.1987, StEK Dopp-Best. Allg. Nr. 79.

Eine Abgrenzung nach Kalendertagen, wie sie der Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) vorsieht und wie sie vor der o.g. Rspr. von der FinVerw. allgemein angewandt worden war (vgl. OFD Düss. v. 7.8.1985, StEK Dopp-Best. Allg. Nr. 68), ist uE abzulehnen. Ggf. kann jedoch eine stundenweise Aufteilung erforderlich sein (vgl. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 16.7.1986 – I R 201/84, BFH/NV 1988, 235).

▷ *Im Inland verwertete Arbeitsleistung*: Bei Verwertung im In- und Ausland ist ggf. eine Aufteilung der Einkünfte im Schätzwege erforderlich. Maßgebend hierfür kann im Einzelfall die anteilige Arbeitszeit sein, die für die Erzielung der im Inland verwerteten Arbeitsergebnisse notwendig war.

► *Vorweggenommene bzw. nachträgliche Einnahmen*: Der Zuflusszeitpunkt der Einnahmen ist nicht entscheidend für ihre grds. Zuordnung zur betreffenden Tätigkeit, vgl. BFH v. 27.1.1972 – I R 37/70, BStBl. II 1972, 459 (Tantieme); v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195 (Karezzahlungen), wohl aber ggf. für die Frage, ob sie im Rahmen der beschränkten oder der unbeschränkten StPfl. anfallen. Besondere Relevanz entfaltet der Zuflusszeitpunkt in Fällen, in denen sich die persönliche StPfl. des ArbN zwischen Arbeitsleistung und Zahlung geändert hat.

Bei Gehaltszahlungen an einen Wegzügler, die für während der unbeschränkten StPfl. ausgeübte Auslandstätigkeiten erst nach dem Wegzug des ArbN ausbezahlt werden, ist für die Beurteilung der StPfl. auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlungen abzustellen (s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, FR 2002, 526). 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 Ge-

sellschaft mit inländ. Geschäftsleitung gezahlt (Nr. 4 Buchst. c). Im VZ der teilweisen unbeschränkten StPflcht erfolgt jedoch eine Einbeziehung im Rahmen des Progressionsvorbehalts (s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00 aaO; ebenso BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660, auch für Wegzug in EU-Staaten). Vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 25.10.2001, EFG 2002, 125, rkr., zur StPflcht nachträglich ausbezahlten Weihnachtsgelds.

Abgrenzung der Werbungskosten: Nach § 50 Abs. 1 Satz 1 wird für den WKAbzug ausdrücklich ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften gefordert. Die Grundsätze zur Abgrenzung von Einnahmen sind entsprechend anzuwenden. Wegen Einzelheiten zum WKAbzug s. § 50 Anm. 35 ff.

► *ArbN Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a:* Der ArbN Pauschbetrag iHv. 920 € ist anwendbar. Ggf. erfolgt 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. 101).

► *Vorweggenommene bzw. nachträgliche Werbungskosten:* Fallen WK in der Zeit der beschränkten StPflcht an und werden sie durch Einkünfte des ArbN während der Zeit unbeschränkten StPflcht veranlasst (zB Reisekosten, Umzugskosten im Hinblick auf eine unbeschränkt stpfl. Tätigkeit im Inland), so sollen sie nach FG Ba.-Württ. v. 23.6.1995, EFG 1995, 872 (best. durch BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 671) dem Verlustausgleichs- bzw. Verlustabzugsverbot nach § 50 Abs. 2 unterliegen.

► *Negative Einnahmen:* Entsprechendes gilt auch für negative Einnahmen. Dabei handelt es sich meist um nachträgliche StErstattungen, die der ArbN aufgrund arbeitsvertraglicher Regelungen an den ArbG zurückzuerstatten hat; s. im Einzelnen § 50 Anm. 136 und 550 „Negative Einnahmen“.

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

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5: Bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Inlandsbezug

Schrifttum: RIEGLER/SALOMON, Der Dividenden- und der Zinsbegriff nach den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland, DB 1991, 2205; SCHULZ, Zur Besteuerung von Genussrechtsvergütungen nach dem DBA-Schweiz – Eine Darstellung aus deutscher Sicht, RIW 1992, 388; SIEKER, Zur Bestimmung der Quelle von Zinseinnahmen, IStR 1993, 413; OHO/BEHRENS, Steuerliche Aspekte bei der Ausgabe von Wandel- oder Optionsanleihen über ausländische Konzerngesellschaften, IStR 1996, 313; ALTEHOEFER/LANDENDINGER, Die Ausgestaltung von Genussrechten ausländischer Kapitalgeber und die Beschränkung der inländischen Quellenabzugsbesteuerung durch DBA und EG-Recht, IStR 1997, 321; JACOB, Besteuerung hybrider Finanzierung in grenzüberschreitenden Situationen, IWB, 1 (IFA Mitteilungen), 1521 (2000); 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 und in Bulletin for International Fiscal Documentation 2000, 442; BEINTMANN, Mezzanine Investitionen: Beschränkte Steuerpflicht und Kapitalertragsteuerpflicht bei Steuerausländern, Finanz Betrieb 2004, 584; DÖRR/FEHLING, Europarechtliche Aspekte der Unternehmensteuerreform 2008, NWB F. 2, 9375 [2007]; SCHÖNFELD, Ausgewählte internationale Aspekte der neuen Regelungen über die Kapitalertragsteuer, IStR 2007, 850.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5

800

I. Überblick zu Nr. 5

Nr. 5 regelt für Einkünfte aus Kapitalvermögen verschiedene Möglichkeiten des Inlandsbezugs und differenziert dabei nach den einzelnen Nr. des § 20 Abs. 1. Erfasst werden aus dem Katalog des § 20 Abs. 1 nur Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 5, 6, 7 und 9. Ausgenommen bleiben (neben der aufgehobenen Nr. 3) die in § 20 Abs. 1 Nr. 8 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel), Nr. 10 (bestimmte Leistungen nicht von der KSt. befreiter Betriebe gewerblicher Art) und Nr. 11 (Stillhalterprämien) geregelten Einkünfte, die Nr. 5 nicht in Bezug nimmt. Erstere und letztere können allerdings inländ. Einkünfte sein, wenn sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung gehören (§ 20 Abs. 8).

Satz 1 unterteilt die Einkünftegruppen des § 20 Abs. 1 Nr. 1–9 in vier Buchst.:

- ▶ *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.
- ▶ *Buchst. b* regelt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 2 und 7 InvStG (Erträge aus Investmentanteilen) zwei Varianten für die Annahme inländ. Einkünfte:
 - *Doppelbuchst. aa:* die ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträge eines inländ. Investmentvermögens enthalten Inlandsdividenden.
 - *Doppelbuchst. bb:* Auszahlung oder Gutschrift von Erträgen aus Investmentanteilen gegen Aushändigung der Zinsscheine (sog. Tafelgeschäfte).

► *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 bürgerl. Rechts über Grundstücke unterliegen, oder in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe.
- *Doppelbuchst. bb*: aus nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechten bestehendes Kapitalvermögen.

► *Buchst. d* regelt für Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 9 und 10 sowie Satz 2 einen Inlandsbezug, wenn Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine bzw. Übergabe der Wertpapiere erfolgt (sog. Tafelgeschäfte).

Satz 2 ordnet die entsprechende Geltung von § 20 Abs. 3 an (s. Anm. 860). Nr. 5 verweist (außer in der Regelung für Tafelgeschäfte in Nr. 5 Satz 1 Buchst. b) nicht auf § 20 Abs. 2, so dass die dort geregelten Gewinne, also zB Gewinne aus der Veräußerung eines Darlehens oder von Stückzinsen (beides § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, vgl. BRDrucks. 220/07, 89), auch dann nicht inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. Nr. 5 sind, wenn ein Inlandsbezug besteht, also zB das Darlehen durch inländ. Grundbesitz gesichert ist.

II. Rechtsentwicklung der Nr. 5

801

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

EstG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): s. Anm. 2.

EstÄndG v. 1.12.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): s. Anm. 2.

KuponStG v. 25.3.1965 (BGBl. I 1965, 147; BStBl. I 1965, 103): s. Anm. 2.

Zweites StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): s. Anm. 2.

EstRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): s. Anm. 2; die Beseitigung der DDR-Begünstigung hatte zur Folge, dass Zinsen, die nach dem 31.12.1974 zuflossen, dem Kuponsteuerabzug iHv. regelmäßig 25 % unterworfen waren.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): s. Anm. 2.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1982, 659): s. 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): s. 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): s. Anm. 2.

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): s. 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): s. Anm. 2.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): s. Anm. 2; Neufassung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a.

Ges. v. 22.10.1997 (BGBl. I 1997, 2567; BStBl. I 1997, 923): s. 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): s. 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 AG. 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): s. Anm. 2; zur letztmaligen Anwendung s. § 52 Abs. 57a Satz 3.

StÄndG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): s. Anm. 2.

Investmentmodernisierungsg v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676 [2731], BStBl. I 2004, 5): s. Anm. 2.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): s. 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.

802–804 Einstweilen frei.

III. Verhältnis der Nr. 5 zu anderen Vorschriften

805 1. Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

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; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 651), sind Einkünfte der in § 20 Abs. 1–3 bezeichneten Art den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Zur Einschränkung dieses Grundsatzes nach der sog. „isolierenden Betrachtungsweise“ (Abs. 2) s.u.

Inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Nr. 2): Zur Zugehörigkeit von Kapitalerträgen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb s. allg. § 20 Anm. 1305, 1310 ff. Zum StAbzug bei Kapitalerträgen einer inländ. Betriebsstätte eines Steuerstaates s. OFD Frankfurt v. 13.1.1999, RIW 1999, 477 (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 Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung 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.

2. Verhältnis zu § 7 UmwStG

806

Wird eine KapGes. auf eine PersGes. verschmolzen oder in eine PersGes. formwechselnd umgewandelt, fingiert § 7 Satz 1 UmwStG idF des SEStEG eine Ausschüttung eines Teils der offenen Reserven der Gesellschaft an die Anteilseigner (§ 7 Satz 1 UmwStG; zu Einzelheiten vgl. BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2001, § 7 Rn. 6 ff.). Dazu werden nunmehr sämtlichen Gesellschaftern bestimmte Teile des Eigenkapitals als Bezüge aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zugerechnet. 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). Zwingend ist dies nicht. Gegen eine Ausweitung auch auf beschränkt Stpfl. spricht insbes., dass es im Fall des § 7 UmwStG einen Schuldner der Kapitalerträge im strengen Sinne der Nr. 5 Buchst. a nicht gibt und damit dessen Inlandsbezug-Tatbestandsmerkmal nicht greifen kann (WIDMANN in WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, UmwStG § 7 [StSenkG/UntStFG] Rn. 7).

3. 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 bisher hälftige, durch das UntStReformG 2008 ab 1.1.2009 eingeführte 40%ige StFreistellung von insbes. Dividenden für natürliche Personen bzw. die völlige StBefreiung bei KapGes. 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. 5 Satz 1 bzw. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), insbes. also, wenn die dem KapErtrStAbzug unterliegenden Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind (§ 50 Abs. 5 Satz 2; § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG); zwar gilt § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 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 oder 20 % nach Art. 10 Abs. 3 DBA Schweiz) 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, belastet diese beschränkt stpfl. KapGes. stärker, als sie eine inländ. KapGes. als Gesellschafterin belasten würde. Daraus resultieren für EU-Fälle die von der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 226

EGV (Presseveröffentlichungen der Europ. Kommission vom 31.1.2008, Referenz IP/08/143; vgl. PATZNER/FRANK, IStR 2008, 344 ff., und vom 19.3.2009, Referenz IP/09/435, zu dem Beschluss, Deutschland vor dem EuGH zu verklagen).

808 4. 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. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 10–12 Rn. 1); der Quellenstaat hat ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA) und der Wohnsitzstaat des Empfängers rechnet die im Quellenstaat gezahlte Quellensteuer an (Art. 23 A 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 (VOGEL/LEHNER aaO Art. 11 Rn. 2).

Betriebsstättenvorbehalt: Art. 10 und 11 OECD-MA heben jeweils in ihren Abs. 4 die Beschränkung bzw. den Ausschluss des Besteuerungsrechts des Quellenstaats für den Fall wieder auf, dass der als „Nutzungsberechtigter“ bezeichnete Empfänger der Dividenden bzw. Zinsen im Quellenstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte 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 Betriebsstätte oder festen Geschäftseinrichtung gehört (sog. Betriebsstättenvorbehalt). Die FinVerw. wendet bei Dividenden den Betriebsstättenvorbehalt 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 und allgemein BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 [BS-VG], Tz. 6.1).

Dividenden iSd. Art. 10 OECD-MA sind nach dessen Abs. 3 Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Quellenstaats den Einkünften aus Aktien stl. gleichgestellt sind. Einkünfte aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter sind abkommensrechtl. grds. keine Dividenden, weil die (typisch) stille Beteiligung keine Beteiligung am Liquidationserlös vermittelt (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 16.331 f.). In der deutschen Abkommenspraxis werden sie zumeist gleichwohl in die abkommensrechtl. Dividendendefinition einbezogen (VOGEL/LEHNER, aaO Art. 10 Rn. 165; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 10 MA Rn. 115).

Zinsen iSd. Art. 11 OECD-MA sind „Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbes. Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der da-

mit 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. VOGEL/LEHNER aaO Art. 11 Rn. 119 ff.).

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen: Nach Art. 6 Abs. 2, 11 Abs. 4 DBA Ägypten 1987 sind Zinsen aus grundpfandrechtl. gesicherten Forderungen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.

Genussrechte iSd. des Art. 10 OECD-MA sind nur Rechte, die eine Beteiligung sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös vermitteln (VOGEL/LEHNER aaO Art. 10 Rn. 194); Erträge aus Genussrechten, die nur eine Beteiligung am Gewinn vermitteln, können je nach der sonstigen rechtl. Ausgestaltung als Zinsen (Art. 11 OECD-MA) oder als sonstige Einkünfte iSd. Art. 21 OECD-MA besteuert werden (VOGEL/LEHNER aaO Rn. 195).

Einstweilen frei.

809

IV. 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 unklar ist, ob sich die Abgeltungswirkung des KapErtrStAbzugs auch im Falle 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. 204). Anders als im Fall anderer Einkünfte, in denen sich die veranlagte ESt. nach § 32a Abs. 1 bemisst, gilt auch für inländ. Einkünfte beschränkt Stpfl. aus Kapitalvermögen der nicht durch § 50 Abs. 1 ausgeschlossene Sondertarif iHv. (höchstens) 25 % nach § 32d.

Steuerabzug vom Kapitalertrag: Durch das UntStReformG 2008 wurde der Kreis der Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem KapErtrStAbzug unterliegen, mit Wirkung ab dem 1.1.2009 erheblich erweitert. Vgl. dazu im Einzelnen § 43 Abs. 1. Dem 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 erhoben wird (Ausschüttung an im Zeitpunkt der Ausschüttung beteiligte ausländ. Muttergesellschaft) oder ein DBA das Recht, eine Quellensteuer zu erheben, nicht gewährt oder Quellensteuer nur

iHv. 5–15 % der Einnahmen erhoben werden darf (Übersichten bei § 50d Anm. 35); die Steuer ist ungeachtet des § 43b oder des Abkommens abzuziehen (§ 50d Abs. 1 Satz 1). Der Gläubiger der Erträge kann allerdings anschließend unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 (vgl. BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446) 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). 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 Steuersatz vornehmen (Freistellungsverfahren, § 50d Abs. 2).

Kein Steuerabzug von bestimmten Einnahmen bei Steuerausländern: Soweit ein StAusländer 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. BTDruks. 12/2501, 12, 17, 21). 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 StAusländer auf formlosen Antrag durch das BetriebsstättenFA des Abzugsschuldners erstattet, wenn er die StBescheinigung der auszahlenden Stelle im Original vorlegt und seinen Status als StAusländer zB durch Vorlage amtlicher Personaldokumente nachweist (vgl. OFD Frankfurt v. 25.6.1997, IStR 1997, 761, s. auch BMF v. 14.12.2007, IV B 8- S 2000/07/0001, Anwendungs- und Zweifelsfragen zur Einführung einer Abgeltungsteuer, N. 4a).

Einzelfragen:

- ▶ *Betriebsstätte:* Der StAbzug ist auch vorzunehmen, wenn die KapErträge, die bei isolierter Betrachtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 nicht zu inländ. Einkünften führten, in einer inländ. Betriebsstätte eines StAusländers anfallen (§ 43 Abs. 4).
- ▶ *Treuhandkonten:* Trotz fehlender beschränkter StPflicht wird bei Zinszahlungen an StAusländer KapErtrSt. einbehalten, wenn die dem StAusländer als Gläubiger zuzurechnenden Zinserträge auf Treuhandkonten anfallen und demzufolge der Kontoinhaber und der Gläubiger der KapErträge nicht identisch sind (BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1346 Tz. 51; OFD Frankfurt v. 21.9.2007, StEK EStG § 44 Nr. 32). Seinen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO kann der StAusländer mit einem an das FA, an das die KapErtrSt. gezahlt worden ist, gerichteten Antrag geltend machen.

811–819 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5

820

I. Überblick

Satz 1: Die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5 sind so aufgebaut, dass Satz 1 die Einkünfte aus Kapitalvermögen (s. Anm. 821) in vier Gruppen aufteilt, für die der Inlandsbezug unterschiedlich geregelt ist:

- ▶ *Buchst. a* umfasst die Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen), 2, 4, 6 und 9 (s. Anm. 822). Der erforderliche Inlandsbezug ergibt sich entweder durch einen Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Anm. 831) oder dadurch, dass es sich um Erträge aus sog. Tafelgeschäften (dh. Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine an bestimmte Empfänger) handelt (Anm. 832).
- ▶ *Buchst. b* umfasst bestimmte Erträge aus Investmentanteilen, die aufgrund der Fiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zählen. Der Inlandsbezug kann auf zweierlei Weise begründet werden:
 - ▷ *Doppelbuchst. aa*: in den Erträgen eines inländ. Investmentvermögens sind Inlandsdividenden enthalten (Anm. 841).
 - ▷ *Doppelbuchst. bb*: bei den Erträgen eines Investmentvermögens handelt es sich um Erträge aus sog. Tafelgeschäften (Anm. 842).
- ▶ *Buchst. c* gilt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 (bestimmte Zinsen; s. Anm. 845 f.). Für deren Inlandsbezug gibt es zwei mögliche Varianten:
 - ▷ *Doppelbuchst. aa*: dingliche Sicherung durch inländ. Grundbesitz, inländ. Rechte, die den Vorschriften des bürgerl. Rechts über Grundstücke unterliegen, oder in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe (Anm. 847).
 - ▷ *Doppelbuchst. bb*: aus nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechten bestehendes Kapitalvermögen (Anm. 850).
- ▶ *Buchst. d* gilt für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. Satz 1 Nr. 7 Buchst. a, Nr. 9 und 10 sowie Satz 2. Der Inlandsbezug wird durch sog. Tafelgeschäfte hergestellt:
 - ▷ *Doppelbuchst. aa*: Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (Anm. 856 f.).
 - ▷ *Doppelbuchst. bb*: Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (Anm. 856, 858).

Satz 2: Ohne zusätzliche Ausführungen zum Inlandsbezug gilt nach Satz 2 als weiterer Tatbestand des Abs. 1 Nr. 5 § 20 Abs. 3 entsprechend; s. Anm. 860

II. Einkünfte aus Kapitalvermögen

821

Nach dem ersten Teil von Satz 1 des Abs. 1 Nr. 5 müssen Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Damit bestimmt § 20 den maximalen Umfang der durch Nr. 5 erfassten Einkünfte; s. allg. Anm. 6 und zu dem nicht enthaltenen Verweis auf § 20 Abs. 2 s. Anm. 800 aE.

III. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. a

1. Durch Buchst. a erfasste Einkunftsgruppen des § 20

822

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1: s. § 20 Anm. 150 ff. und J 07-16.

- ▶ *Erträge aus inländ. und ausländ. Investmentanteilen* zählen zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, wenn sie nicht BE des Stpfl. sind (vgl. § 2 Abs. 1 InvStG). Diese Erträge werden ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a ausgenommen. Sie können jedoch unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b zu inländ. Einkünften führen (s. Anm. 840 f.).

► *Bezüge aus Genussrechten:* Zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. a gehören über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 auch Bezüge aus Genussrechten. Da neben Nr. 5 Satz 1 Buchst. a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 auch Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb Bezüge aus Genussrechten erfasst (s. dazu 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. 165, 850 „Genussrechte“) und fallen als solche unter Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb (s. Anm. 833, 846).

Zu Genussrechten als Zinsen iSd. DBA Niederlande s. FG Köln v. 29.4.1999, EFG 1999, 1034, rkr., sowie iSd. DBA Großbritannien s. FG Köln v. 11.12.2003, EFG 2004, 659, rkr.

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2: s. § 20 Anm. 320 ff.

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4: s. Anm. 400 ff. Zur Abgrenzung 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 (VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 Rn. 165; s. Anm. 806); lt. 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 400 „Atypisch stille Gesellschaft“ und „Mitunternehmerschaft“).

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6: s. § 20 Anm. 720 ff. und J 07-17.

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9: s. § 20 Anm. J 06-15.

823–830 Einstweilen frei.

2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug (Buchst. a erster Teilsatz)

831 a) Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Buchst. a erster Teilsatz Alt. 1)

Grundsatz: Der Inlandsbezug wird nach der 1. Alt. 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 erster Teilsatz Alt. 1).

Inlandsbezug nur durch Schuldner: Der Inlandsbezug wird nicht dadurch hergestellt, dass nur der Zahlende, also etwa die auszahlende Bank (s. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 659), nicht aber der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Zeitpunkt des Inlandsbezugs: Der Schuldner muss seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz in dem Zeitpunkt im Inland haben, in dem bei dem 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 und v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571).

b) Tafelgeschäft (Buchst. a erster Teilsatz Alt. 2)

832

In den mit „Fall des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. 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.

3. Erstreckung auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (Buchst. a zweiter Teilsatz)

833

Buchst. a zweiter Teilsatz 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. 850 „Gewinnobligationen“ und „Wandelanleihen“). An dieser Zuordnung zu den im Rahmen der Nr. 5 in Buchst. c Doppelbuchst. aa geregelten sonstigen Forderungen ändert Nr. 5 Buchst. a zweiter Teilsatz nichts. Auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen gelten die Ausnahmen ua. für Teilschuldverschreibungen in Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 (so auch BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 157; aA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 665 und LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 456).

Einstweilen frei.

834–839

IV. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. b**1. Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 InvStG**

840

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG zählen zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 die beim Stpfl. nicht zu BE führenden auf Investmentanteile ausgeschütteten Erträge (§ 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG), die ausschüttungsgleichen Erträge (§ 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG) sowie der Zwischengewinn (§ 1 Abs. 4 iVm § 2 Abs. 1 Satz 5 InvStG). Nr. 5 Satz 1 Buchst. a nimmt diese Einkünfte aus Investmentvermögen jedoch aus der Gruppe der Einkünfte iSv § 20 Abs. 1 Nr. 1 aus, die schon auf Grund ihres inländ. Schuldners inländ. Einkünfte sind. Zur beschränkten StPfl. führende inländ. Einkünfte sind Einkünfte aus Investmentvermögen vielmehr nach Buchst. b nur in den zwei nachfolgend (s. Anm. 841 f.) geschilderten Fällen, nämlich soweit sie entweder aus durch einen inländ. Fonds geleiteten Inlandsdividenden bestehen oder im Tafelgeschäft über eine inländ. Zahlstelle erzielt werden.

2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug**a) Erträge iSd. § 7 Abs. 3 InvStG (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa)**

841

Inländ. Einkünfte aus Investmentanteilen liegen vor, soweit in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens inländ. Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 enthalten sind (s. dazu § 43 Anm. J 07-04 und J 07-10). Dabei handelt es sich um Dividenden und Divi-

dendenssurrogate, die von einer inländ. KapGes gezahlt werden (sog. Inlandsdividenden).

Aufgrund des Verweises in § 2 Abs. 2 InvStG gelten für die beschränkt stpfl. Inlandsdividenden zwar § 3 Nr. 40 und § 8b Abs. 1 KStG entsprechend. Allerdings unterliegen diese Erträge zunächst gem. § 7 Abs. 3 InvStG einem StAbzug iHv. 25 %, der grds. abgeltende Wirkung entfaltet (vgl. Anm. 807).

Ausländ. Investmentvermögen: Nach dem Gesetzeswortlaut (§ 7 Abs. 3 InvStG) zählen in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines ausländ. Investmentvermögens enthaltene Inlandsdividenden nicht zu den inländ. Einkünften beschränkt Stpfl.

842 **b) Erträge iSd. § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG, wenn ein Sonderfall des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb vorliegt (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb)**

Ein weiterer Inlandsbezug besteht bei über eine inländ. Zahlstelle getätigten Tafelgeschäften iSd. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb (s. dazu Anm. 832). Allerdings betrifft auch das nicht alle, sondern nur ausgewählte Erträge aus inländ. oder ausländ. Investmentanteilen:

Erträge iSd § 7 Abs. 1 InvStG: Dazu gehören ausgeschüttete Erträge iSd. § 2 Abs. 1 InvStG, soweit sie keine Inlandsdividenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a InvStG), Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Bezugsrechten auf Anteile an KapGes, aus Termingeschäften sowie aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten sowie nach einem DBA befreite ausländ. Einkünfte (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b InvStG) enthalten, Ausschüttungen iSd. § 6 InvStG (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 InvStG), nach dem 31.12.1993 einem Anleger in ausländ. Investmentanteile als zugeflossen geltende, noch nicht dem StAbzug unterworfenen Erträge (§ 7 Abs. 1 Nr. 3 InvStG) sowie der Zwischengewinn (§ 7 Abs. 1 Nr. 3 InvStG).

Erträge iSd § 7 Abs. 4 InvStG: Durch diesen Verweis werden bei Tafelgeschäften sämtl. ausschüttungsgleichen Erträge von inländ. oder ausländ. Investmentvermögen der beschränkten StPflcht unterworfen.

Erträge iSd § 7 Abs. 2 InvStG: Ziel dieses Verweises dürfte es sein klarzustellen, dass bei Tafelgeschäften im Fall einer nur teilweisen Ausschüttung die beschränkte StPflcht sich sowohl auf die ausgeschütteten als auch die ausschüttungsgleichen Erträge nach den vorgenannten Grundsätzen erstreckt.

843–844 Einstweilen frei.

V. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. c

1. Durch Buchst. c erfasste Einkunftsgruppen des § 20

845 **a) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5**

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 sind Zinsen (s. § 20 Anm. 705) aus Hypotheken (§ 1113 BGB; s. § 20 Anm. 706) und Grundschulden (§ 1192 BGB; s. § 20 Anm. 707) und Renten aus Rentenschulden (§ 1199 Abs. 1 BGB; s. § 20 Anm. 710); s. auch § 20 Anm. J 07-40.

846 **b) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7**

Zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 s. § 20 Anm. 800 ff. und Anm. J 07-18.

Wandelanleihen und Gewinnobligationen: Unter Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa fallen uE auch Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen. Zwar ist deren Inlandsbezug in Nr. 5 Buchst. a erster Teilsatz Alt. 1 geregelt, so dass sie insoweit einer besonderen Regelung unterworfen werden. Wandelanleihen und Gewinnobligationen bleiben aber sonstige Forderungen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 7 (s. Anm. 833). Damit gelten auch insoweit die Ausnahmen nach Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2, so dass Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen nicht der beschränkten StPflcht unterliegen, wenn Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (s. Anm. 833).

2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug

a) Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 1), ohne dass eine Ausnahme gem. Doppelbuchst. aa Satz 2 vorliegt (Alt. 1)

847

Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 1):

► *Sicherung des Kapitalvermögens:* Für das Vorliegen inländ. Einkünfte iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa muss das Kapitalvermögen durch inländ. Grundbesitz, durch inländ., den Vorschriften des bürgerl. 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).

► *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 f.).

► *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 f.). 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. KSM/HIDDIEN, § 49 Rn. H 437). Eine Forderung ist daher nur dann mittelbar durch inländ. Grundbesitz gesichert, wenn der ausländ. Gläubiger eine Rechtsposition innehat, die ihn in die Lage versetzt, eine Haftung des (konkreten) inländ. Grundbesitzes ohne weitere Mitwirkung des Schuldners herbeizuführen (BFH v. 17.11.1999 – I R 11/99, BStBl. II 2001, 822; v. 20.1.1999 – I R 69/97, BStBl. II 1999, 514; v. 13.4.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743 f.; v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104 [105]; v. 17.2.1961 – VI 76/59 U, BStBl. III 1961, 161).

► *Zeitpunkt der Sicherung:* Die dingliche Sicherung muss in dem Zeitpunkt bestehen, in dem die Einkünfte zu erfassen sind, also bei Zufluss der Zinsen (BFH v.

28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620; v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104). Es reicht danach zur Begründung inländ. Einkünfte nicht aus, dass die den Zinseinnahmen zugrunde liegende Kapitalforderung zu irgendeinem Zeitpunkt im Inland dinglich gesichert war, wenn sie dies im Zeitpunkt des Zuflusses der Zinsen nicht (mehr) ist (aA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 676 und LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 471). Die nach Wegfall der dinglichen Sicherung zugeflossenen Zinsen rechnen auch insoweit nicht zu inländ. Einkünften, als sie für einen Zeitraum berechnet werden, in dem die Kapitalforderung (noch) dinglich gesichert war. Aus § 24 Nr. 2 ergibt sich nichts anderes, da die Zinsen keine Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis darstellen (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620).

► *Inländischer Grundbesitz*: Als einen Anknüpfungspunkt einer den Inlandsbezug begründenden Sicherung nennt Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa inländ. Grundbesitz. Versteht man ihn iSv. § 19 Abs. 1 BewG, so ist der Begriff des Grundbesitzes (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Grundstücke und Betriebsgrundstücke) umfassender als der des Grundstücks (abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts unter einer besonderen Nummer eingetragen oder gem. § 3 Abs. 3 GBO gebucht ist; PALANDT/HEINRICH, BGB, 67. Aufl. 2008, Überbl. v. § 90 Rn. 3).

► *Inländische Rechte, die den Vorschriften über Grundstücke unterliegen* (grundstücksgleiche Rechte), sind nach Bundesrecht das Erbbaurecht (§ 11 Abs. 1 ErbbauRVO) und das Wohnungseigentum (§§ 1, 3, 7 WEG) und die nach Landesrecht als Immobilienrechte ausgestalteten Rechte (§§ 63, 67 EGBGB); s. auch § 23 Anm. 143 f.

► *Schiffe, die in ein inländ. Schiffsregister eingetragen sind*: Schiffe sind Fahrzeuge, die zur Fortbewegung auf oder unter dem Wasser und zur Beförderung von Personen oder Sachen bestimmt sind (PALANDT/BASSENGE, BGB, 67. Aufl. 2008, § 929a BGB Rn. 1). Schiffe und Rechte an Schiffen werden in Register eingetragen, die dem Grundbuch vergleichbar sind (Seeschiffsregister, Binnenschiffsregister und Schiffsbauwerkregister). Ein Register ist inländ., wenn es im Inland (s. § 1 Anm. 57 ff.) geführt wird.

Ausgenommen trotz Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 2): Trotz Sicherung sind von der beschränkten StPflcht Zinsen aus Anleihen und Forderungen ausgenommen,

- ▷ die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 Fall 1),
- ▷ über die Sammelurkunden iSd. § 9a des DepotG (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 Fall 2) oder
- ▷ über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 Fall 3).

► *Eintragung in öffentliches Schuldbuch*: Öffentliche Schuldbücher sind das Bundesschuldbuch (§ 5 BSchuWG) und die Schuldbücher der Bundesländer, also Schuldbücher inländ. (Arg. aus § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a; s. KSM/HIDIEN, § 49 Rn. H 479) öffentlicher Stellen. Nach dem Wortlaut der Norm und mangels entgegenstehender systematischer oder teleologischer Gründe ist aber unerheblich, ob eine Eintragung eine „echte“ Buchschuld begründet oder nur eine rein verwaltungsinterne, dh. eine ohne Belang für die Gläubigerrechte und das Recht am Schuldschein selbst bleibende Registrierung sonstiger Schuldverpflichtungen des Landes darstellt; s. KSM/HIDIEN aaO, aA PLEYER/MÜLLER-WÜSTEN, WM 1976, 494; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 116.

- ▶ *Sammelurkunde iSd. § 9a DepotG* ist ein Wertpapier, das mehrere Rechte verbrieft, die jedes für sich in vertretbaren Wertpapieren einer und derselben Art verbrieft sein könnten (§ 9a Abs. 1 Satz 1 DepotG).
- ▶ *Teilschuldverschreibungen* verbrieften Gläubigerrechte nur an einem bestimmten Teil des Nennbetrags einer einheitlich begebenen Schuldverschreibung (s. § 20 Anm. 1042).

Einstweilen frei.

848–849

**b) Genussrechte, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen
(Doppelbuchst. bb Alt. 2)**

850

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. UE unterliegen Bezüge aus den genannten Genussrechten 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. LADEMANN/LÜDICHE, § 49 Rn. 684; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 166).

Einstweilen frei.

851–854

VI. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. d

1. Durch Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen

855

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 Sammelkunden iSd. § 9a DepotG oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind; ausgenommen sind Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Nr. 2);
- ▷ Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2, dh. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9, s. § 20 Anm. J 07-20);
- ▷ 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. 1040 ff. sowie J 07-21 und J 07-27);

- ▷ besondere Entgelte oder Vorteile nach § 20 Abs. 3, wenn diese neben oder an Stelle 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. J 07-31).

2. Inlandsbezug

856 a) 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, so dass danach inländ. Einkünfte auch vorlägen, wenn ein im Ausland ansässiger Schuldner einem ebenfalls im Ausland ansässigen Gläubiger gegen Aushändigung von Zinsscheinen Zinsen auszahlt, ohne dass irgendein örtlicher Bezug zum Inland besteht. Teleologisch reduziert erfasst Buchst. d allerdings nur die Zinsen, die von einer inländ. Zahlstelle ausbezahlt werden. Zweck der mit dem ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (s. Anm. 801) eingeführten Vorschrift war es nämlich, Umgehungen der KapErtrStPflcht durch ausländ. Beauftragte uä. zu vermeiden. Dieser Zweck erschöpfte sich, da ausländ. Zahlstellen zum Einbehalt deutscher KapErtrSt. nicht verpflichtet sind, in Fällen, in denen im Rahmen von Tafelgeschäften Zinsen von einer inländ. Stelle ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.

Inländ. Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute: Buchst. d verweist über § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b auf Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute iSd. des 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. Inländ. 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 ausländ. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute: Keine inländ. Einkünfte aus sog. „Tafelgeschäften“ liegen vor, wenn die Zinsen einem ausländ. Kreditinstitut oder einem ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut ausgezahlt oder gutgeschrieben werden. Bei einem ausländ. Kreditinstitut oder einem ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut erfolgt die Zinsgutschrift zwar auch gegen Aushändigung der Zinsscheine, aber ein Tafelgeschäft liegt hier nicht vor (BTDrucks. 12/2501, 22; BTDrucks. 12/2736, 35; krit. KESSLER, BB 1993, 186), so dass insoweit keine inländ. Einkünfte angenommen werden. Reicht ein ausländ. Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut Zinsscheine von Wert-

papieren ein, die für Steuerinländer verwahrt werden, so gilt auch hier die Ausnahme von der Tafelgeschäftsregelung.

b) Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (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“ 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 den Schuldner, das inländ. Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut: Um unter den durch Buchst. d begründeten Inlandsbezug zu fallen, dürfen die Teilschuldverschreibungen nicht von dem 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.

c) Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (Doppelbuchst. bb)

858

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.

Ausgezahlt oder gutgeschrieben: s. Anm. 857.

Gegen Übergabe der Wertpapiere: Das „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).

Einstweilen frei.

859

VII. 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 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden (§ 20 Abs. 3; s. § 20 Anm. J 07-31).

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.

861–864 Einstweilen frei.

C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

Grundsätzlich Veranlagung zur Einkommensteuer nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten: Inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 grds. der Überschuss der Einnahmen über die WK (§§ 8–9a), und auch beschränkt Stpfl. werden grds. nach ihrem Einkommen zur ESt. veranlagt (§ 25 Abs. 1, s. Anm. 810), sofern die ESt. bzw. die KSt. nicht durch den KapErtrStAbzug abgegolten ist (§ 50 Abs. 2 Satz 1; § 32 Abs. 1 KStG). Bei der Einkünfteermittlung durch Einnahme/Überschuss-Rechnung gilt das Zufluss- und 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]).

Allerdings ist ab 2009 der Abzug der tatsächlichen WK bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen unbeschränkt Stpfl. ausgeschlossen; lediglich ein Sparer-Pauschbetrag iHv. 801 € (bzw. 1602 € bei zusammen veranlagten Ehegatten) ist als WK abzuziehen (§ 20 Abs. 9 Sätze 1 und 2). Das gilt 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. In KapErtrStAbzugsfällen, in denen der Sparer-Pauschbetrag von unbeschränkt Stpfl. künftig entweder über einen Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2 iVm Abs. 1 Nr. 1) oder im Rahmen einer Veranlagung (§ 43 Abs. 5 Satz 3) geltend gemacht werden kann, kann der beschränkt Stpfl., der einen Freistellungsauftrag nicht erteilen kann, den Sparer-Pauschbetrag wohl nur nutzen, wenn man § 43 Abs. 5, der ein Veranlagungswahlrecht gibt, bei Kapitaleinkünften als vorrangig gegenüber § 50 Abs. 2 erachtet (s. Anm. 810).

Bruttobesteuerung durch abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug: Sofern inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen dem KapErtrStAbzug unterliegen, gilt die ESt. bzw. die KSt. durch diesen als abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1, § 32

Abs. 1 KStG). Damit sind der Abzug tatsächlich entstandener WK sowie wohl auch der Abzug des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9) ausgeschlossen (s.o.).

Nicht erfasst von dem abgeltenden KapErtrStAbzug und damit durch Einnahme/Überschuss-Rechnung zu ermitteln sind zB Einkünfte aus

- ▷ von ausländ. Schuldner gezahlten Zinsen, die zu inländ. Einkünften nur aufgrund der Sicherung des Kapitalvermögens durch inländ. Grundbesitz oder inländ., den Vorschriften des bürgerl. Rechts über Grundstücke unterliegende Rechte oder durch in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe führen (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa iVm § 20 Abs. 1 Nr. 7),
- ▷ Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden sowie Renten aus Rentenschulden iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa),
- ▷ der Veräußerung von Dividendenscheinen und Gewinnansprüchen an ausländ. Erwerber (Nr. 5 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a; s. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1).

Einkünfte des beschränkt Stpfl. iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 können nicht mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 50 Abs. 2 Satz 1) und diese Einkünfte dürfen auch bei einem Verlustabzug iSd. § 10d nicht berücksichtigt werden (§ 50 Abs. 2 Satz 2, s. § 50 Anm. 145).

► *Ausländ. KapGes.*: Bei bestimmten ausländ. beschränkt stpfl. KapGes. ist ein StAbzug auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 und 8–12 nicht vorzunehmen (§ 44a Abs. 5 Satz 4).

► *Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren*: s. Anm. 807.

Einstweilen frei.

866–899

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) von bestimmten Wirtschaftsgütern mit Inlandsbezug

Schrifttum: GEBBERS, Betriebsstätte bei Grundstücksvermietung und -verpachtung, RIW 1985, 876; GEBBERS, Der „ständige Vertreter“ bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, StBp. 1989, 78; SCHAUHOF, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler; IStR 1997, 5; KESSLER, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht, IStR 2000, 70 u. 98; 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, Linde, Wien 2005; HAASE, Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei Outbound-Lizenzvergütungen, Inf. 2006, 741; 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; BÖHL/SCHMIDT-NUSCHKE/BÖTTCHER, Besteuerung von Vermietungseinkünften bei Direktinvestitionen in Deutschland, IStR 2008, 651; GRAMS/SCHÖN, Die Künstlerbesteuerung nach dem Referentenentwurf des BMF und dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, IStR 2008, 656; MEINING/KRUSCHKE, Die Besteuerung der „ausländischen Kapitalgesellschaft & Co. KG“ bei ausschließlich grundstücksverwaltender Tätigkeit im Inland, GmbHR 2008, 91; SCHNITGER/FISCHER, Einkünftermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598; KAHLE/SCHULZ, Zum Einkünftekatalog des § 49 EStG nach den jüngsten Rechtsentwicklungen, DStZ 2008, 784; SCHAUHOF/IDLER, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341; KAHLE/SCHULZ, Besteuerung von Inbound-Investitionen – Ermittlung der inländischen Einkünfte und Durchführung der Besteuerung nach dem Jahressteuergesetz 2009, RIW 2009, 140; LINDAUER/WESTPHAL, JStG 2009: Änderungen bei inländischen Vermietungseinkünften durch ausländische Kapitalgesellschaften, BB 2009, 420; MENSCHING, Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 96; TÖBEN/LOHBECK, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bei inländischen Immobilieninvestitionen ausländischer Objektgesellschaften, in Festschr. Pöllath + Partners, München 2008, 211; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, Aktuelle steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Inbound-Investitionen in deutsches Grundvermögen, FR 2009, 151.

Verwaltungsanweisungen: OFD Münster v. 24.7.2008 zur steuerlichen Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten grundstücksverwaltenden Körperschaften und von gewerblich geprägten Personengesellschaften mit ausländischen Körperschaften als Komplementär, GmbHR 2008, 1007; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch das JStG 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, DStR 2009, 484; BMF v. 9.1.2009 zum Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen, BStBl. I 2009, 362.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6

I. Überblick

900

Die Vorschrift setzt Einkünfte iSd. § 21 voraus und erfasst damit hauptsächlich Einkünfte aus (s. Anm. 928 ff.)

- der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen;
- der Vermietung und Verpachtung 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.

Die Vorschrift der Nr. 6 kommt nach § 21 Abs. 3 subsidiär zu anderen Einkunftsarten zur Anwendung. Auf Grund 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

II. Rechtsentwicklung

ESTG 1920 v. 29.3.1920 (RGL. I 1920, 359): s. Anm. 2.

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 189): s. Anm. 2.

VO v. 8.12.1931 (RGL. I 1931, 699): s. Anm. 2.

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

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): s. 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 ggü. den Nr. 1–5.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

902 1. Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

Grds. sind inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6 anderen inländ. Einkünften wegen § 21 Abs. 3 nachgeordnet (s. Anm. 959). Dieser Grundsatz wird durch die isolierende Betrachtungsweise (s.u.) eingeschränkt.

Abs. 1 Nr. 1: Der Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erzielt, wenn er den Betrieb nicht fortführt (§ 13 Anm. 34), Einkünfte aus VuV iSd. Nr. 6 (s. Anm. 133).

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:

► *Keine Betriebsstätte durch bloße Vermietung eines inländ. Grundstücks:* Nach der stRspr. des BFH begründet die bloße Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden keine BS des Vermieters im Inland.

► *Verwertung von Rechten in einer Betriebsstätte*: Besteht der Inlandsbezug zB der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten im Inland darin, dass diese in einer eigenen inländ. BS eines beschränkt Stpfl. verwertet werden, so erzielt dieser daraus Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. a. Die in Nr. 6 angesprochene inländ. BS kann daher nur eine für den beschränkt stpfl. Vermieter fremde BS sein (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409]; RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020; s. Anm. 953).

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d ist gegenüber Nr. 6 *lex specialis* (s. Anm. 505).

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f nahm bis zu seiner Ergänzung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432; s. Anm. 2) Bezug auf das Vermögen, die Sachinbegriffe und die Rechte iSd. Nr. 6 und erklärte gewerbliche Einkünfte aus der Veräußerung (nur) dieser für inländ. Durch das StÄndG 2007 wurde der Verweis auf die Nr. 6 gestrichen und Nr. 2 Buchst. f eine eigenständige Regelung des Inlandsbezugs gegeben (zu deren Reichweite s. Anm. 619). Nach der Neufassung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das JStG 2009 (s. Anm. 901) gehören Einkünfte aus der Vermietung ua. inländ. Grundstücke unter bestimmten Voraussetzungen zu den Einkünfte 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. 1–5 – zurück.

Abs. 1 Nr. 9 kommt als Auffangvorschrift nicht zur Anwendung, soweit es sich um Einkünfte iSd. Nr. 1–8 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. 27.4.1977 – I R 211/74, BStBl. II 1977, 623 [624]; v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567 [569]; v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428 [430]), wurde die Nr. 9 in § 49 Abs. 1 eingefügt, um Besteuerungslücken im Bereich des Know-how-Transfers zu schließen (BTDrucks. 7/1509, 13 und 7/1871, 3; 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*: Einkünfte daraus fallen nicht unter Nr. 6, sondern unter Nr. 9 (s. Anm. 1111). Nr. 6 erfasst zwar Einkünfte aus der Vermietung von Sachinbegriffen, die aus beweglichen WG bestehen. Um ein „Sachinbegriff“ zu sein, müssen diese WG aber funktionell und technisch so aufeinander abgestimmt sein, dass sie eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg. v. 25.3.1994, EFG 1994, 970, rkr.; s. auch Anm. 930 und § 21 Anm. 104). 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.

Einstweilen frei.

903–912

913 **2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen**

DBA kennen keine einheitliche Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“. Die nach dem EStG darunter fallenden Einkünfte werden vielmehr nach dem Objekt der Vermietung in verschiedenen Vorschriften erfasst.

Unbewegliches Vermögen: Einkünfte, die aus unbeweglichem Vermögen bezogen werden, kann nach dem OECD-MA (Art. 6 Abs. 1) der Belegenheitsstaat, also der Vertragsstaat besteuern, in dem das unbewegliche Vermögen liegt. Dieses „Belegenheitsprinzip“ ist grds. in den geltenden deutschen DBA verankert. 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 VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008 Art. 6 Rn. 64 ff., 88 ff. und WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Bd. I, Art. 6 OECD-MA Rn. 30 ff.). Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen (Art. 6 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 OECD-MA).

Nicht vom Begriff „unbewegliches Vermögen“ umfasste Rechte behandelt das OECD-MA unter der Überschrift Lizenzgebühren (zur Definition s. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA). Lizenzgebühren können nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich, dh. vorbehaltlich einer vom Empfänger im Quellenstaat unterhaltenen BS (Betriebsstättenvorbehalt) nur vom Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden. Von Art. 12 OECD-MA abweichend gestatten es Deutschland zahlreich seiner DBA, als Quellenstaat (s. dazu WASSERMAYER, in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, MA Art. 12 Rn. 28 f. und STRASSER, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2005) eine Quellensteuer zu unterschiedlichen Höchstsätzen einzubehalten. Für eine Übersicht über die Einschränkungen des StAbzugs auf Grund des § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Lizenzgebühren) s. die sog. „Reststeuersatzliste“ des Bundeszentralamts für Steuern (auf dessen Homepage www.bzst.de) und VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 Rn. 29).

Bewegliche Sachen: Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Sachen können, da sie in Art. 6–20 OECD-MA nicht behandelt werden, nach der Auffang Klausel des Art. 21 OECD-MA nur in dem Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden.

914–921 Einstweilen frei.

922

IV. Verfahrensfragen

Unbewegliches Vermögen: Mit Einkünften aus der Vermietung und der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen wird ein beschränkt stpfl. Vermieter oder Verpächter 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. Örtlich zuständig, die inländ. Einkünfte aus VuV zu ermitteln, ist gem. § 19 Abs. 2 AO das FA, in dessen Bezirk sich das Vermögen bzw. der wertvollste Teil des Vermögens des Stpfl. befindet; s. FG Düss. v. 2.7.1997, IStR 1998, 116, rkr.

Rechte und Sachinbegriffe (bewegliche Sachen): Bei Einkünften aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten sowie der VuV von Sachinbegriffen (beweglicher Sachen) wird die ESt. im Wege des StAbzugs erhoben (§ 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Dieser beträgt grundsätzlich 15 % (§ 50a Abs. 2 Satz 1). Zu Einschränkungen des StAbzugs auf Grund von DBA s. Anm. 913. Durch den StAbzug gilt die ESt. nach dem Gesetz als abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1). Der Vermieter oder Verpächter ist Steuerschuldner (§ 50a Abs. 5 Satz 2), der Schuldner der Vergütung ist Haftungsschuldner (§ 50a Abs. 5 Satz 4). Die ESt. entsteht, wenn dem beschränkt stpfl. Vermieter oder Verpächter die Vergütung für die Überlassung des Sachinbegriffs oder der Rechte zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1). Zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer s. § 50a Abs. 5 Satz 3 und § 73e EStDV; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484 und § 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 zuviel 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 Bundeszentralamt für Steuern 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 Steuersatz vornehmen (§ 50d Anm. 100 ff.).

Einstweilen frei.

923–925

B. Tatbestandsmerkmale der Nr. 6

I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)

926

Nr. 6 verweist zur Bestimmung dessen, was Einkünfte aus VuV sind, auf § 21. Das Begriffspaar „Vermietung und Verpachtung“ meint daher die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt (s. dazu Anm. 930 f. und § 21 Anm. 57 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, FR 2008, 920). Auch was Objekt der VuV sein kann, bestimmt sich damit nach § 21; s. dazu im Einzelnen Anm. 928 ff. Schließlich gilt über die Verweisung auch die in § 21 Abs. 3 enthaltene Subsidiaritätsklausel für die Nr. 6. Gehören also Einkünfte der in § 21 Abs. 1 und 2 bezeichneten Art zu Einkünften aus anderen Einkunftsarten, so handelt es sich bei ihnen um Einkünfte dieser anderen Einkunftsart und ihre Eigenschaft als inländ. Einkünfte ist an den Voraussetzungen der Inlandsverknüpfung dieser anderen Einkunftsart zu messen (s. Anm. 902).

Einstweilen frei.

927

II. Objekte der Vermietung und Verpachtung

928 1. Überblick

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).

929 2. Unbewegliches Vermögen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

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 (PALANDT/HEINRICHS/ELLENBERGER, BGB, 68. Aufl. 2009, Vor § 90 Rn. 3), in § 21 Abs. 1 Nr. 1 aber als Beispiel für unbewegliches Vermögen genannt werden (anders wiederum Art. 6 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 OECD-MA, nach dem Schiffe und Luftfahrzeuge nicht als unbewegliches Vermögen gelten).

Aufzählung: Die nicht abschließend gemeinte Aufzählung („insbesondere“) des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfasst die wichtigsten Fälle, nämlich:

- 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. dazu § 21 Anm. 105 und § 23 Anm. 84, 85).

Einordnung von Flugzeugen: s. § 21 Anm. 107.

930 3. Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

Das EStG definiert den Begriff „Sachinbegriff“ nicht. In § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird „bewegliches Betriebsvermögen“ lediglich als ein Beispiel erwähnt. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff „Sachinbegriff“ WG gemeint hat, die funktionell und technisch so aufeinander abgestimmt sind, dass sie eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg v. 25.3.1994, 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.

4. Rechte (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

931 a) Begriff

Zu den Rechten iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gehören insbes. schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte (s. dazu § 21 Anm. 154f.), gewerbliche Erfahrungen (s. dazu § 21 Anm. 155) sowie Gerechtigkeiten und Gefälle

(s. dazu § 21 Anm. 156). Diese Aufzählung ist nicht abschließend („insbesondere“), so dass auch die Überlassung anderer Rechte, wie zB des Rechts am eigenen Bild (§§ 22 ff. Kunsturhebergesetz) und des Namens (§ 12 BGB, s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, FR 2008, 920, s. 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). Nr. 6 unterscheidet nicht, ob die Benutzungs- oder Nutzungsrechte schuldrechtl. oder dinglicher Art sind (BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 [368]; v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 [760/761]; v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355 [356]).

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. dazu Anm. 902 „Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 9“).

b) Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung

932

Überblick: Vergütungen für die Überlassung eines Rechts fallen nach dem Wortlaut des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nur dann unter § 21 und damit unter § 49 Abs. 1 Nr. 6, wenn das Recht „zeitlich begrenzt“ überlassen wird. Das ist nur dann der Fall, wenn es im Vermögen des Überlassenden bleibt und nicht in das Vermögen des Nutzenden übergeht.

BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, ZSteu. 2009, R 720; v. 19.12.2007 – I R 19/06, FR 2008, 920; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (102); v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355; vgl. auch BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 (92).

Endgültig übertragen wird ein Recht durch seine immerwährende Überlassung oder dadurch, dass sich sein Wert während der Nutzungsdauer wirtschaftlich erschöpft oder verbraucht (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [554]; v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]; v. 27.2.1975 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529 [531]). Gleiches gilt, wenn ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes nicht in Betracht kommt (RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 200). Ein Recht wird indes nur zeitlich begrenzt überlassen, wenn die zugrunde liegende Vereinbarung kündbar ist (BFH v. 27.2.2002 – I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142).

Werden Urheberrechte im Rahmen von gewerblichen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und f) oder selbständigen Einkünften (Abs. 1 Nr. 3) überlassen, so kommt es auf die zeitliche Begrenzung nicht an (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.4).

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, EFG 1983, 353, rkr., zu § 16 PatG; aA FLICK, DB 1975, 2405 [2406]; RICHTER, StBp. 1978, 245 [250]). Andererseits soll ein Recht 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).

Gesetzliches Rückrufsrecht: Ob es die Annahme einer zeitlichen Begrenzung rechtfertigt, wenn dem Überlassenden ein gesetzliches Rückrufsrecht wie das gem. § 41 UrhG zusteht (so BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 [369]), ist uE zweifelhaft. Das Rückrufsrecht gem. § 41 UrhG ist ein Gestal-

tungsrecht (SCHRICKER, Urheberrecht, 3. Aufl. 2006, § 41 Rn. 22), also ein Recht, durch einseitigen Gestaltungsakt ein Rechtsverhältnis aufzuheben, das erst mit Zugang der Erklärung des Urhebers bei dem Inhaber die Überlassung des Nutzungsrechts begrenzt. Es ist zudem außerordentlicher Behelf zur Vertragsauflösung eigener Art (SCHRICKER aaO Rn. 4), die allgemeiner auch auf Grund eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage geboten sein kann, wenn die Fortsetzung des Vertrags unzumutbar ist, (§ 41 Abs. 7 UrhG; SCHRICKER aaO Rn. 12; s. allgemein BGH v. 12.6.1987 – V ZR 91/86, BGHZ 101, 143 [150]). Die Geschäftsgrundlage kann aber in jedem Schuldverhältnis mit der Folge seiner Rückabwicklung (BGH v. 25.10.1989 – VIII ZR 105/88, BGHZ 109, 139 [144]) wegfallen, auch in denen, die eigentlich auf eine unbegrenzte Überlassung, nämlich eine endgültige Übertragung eines Rechts, gerichtet sind. Eine unbegrenzte, iSv. „nicht als begrenzt denkbar“ zu verstehende Überlassung gäbe es danach nicht. Das spricht uE dafür, in derartigen Fällen die Überlassung jedenfalls solange nicht als zeitlich begrenzt anzusehen, wie das Gestaltungsrecht nicht ausgeübt worden ist (RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; im Ergebnis so wohl auch FG München v. 24.11.1982 aaO unter 2a): „Ein kurzfristiges... Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag steht der Annahme einer endgültigen Vermögensübertragung nicht entgegen“.

933 c) Einzelfälle (ABC)

Alleinvertriebsrecht: Das Alleinvertriebsrecht ist ein immaterielles WG, das derjenige, der zum Alleinvertrieb berechtigt wird, als eigenen Vermögensgegenstand erwirbt und dann als eigenes und nicht als fremdes, ihm zeitlich begrenzt überlassenes Recht nutzt. Die Übertragung eines Alleinvertriebsrechts kann nicht unter Nr. 6 fallen (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 [102]; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; FG Köln v. 21.11.1997, EFG 1998, 881, rkr.; FG Münster v. 26.11.1970, EFG 1971, 279, rkr.; s. auch BFH v. 27.2.2002 – I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142, und Anm. 1110).

Arzneimittelrezepturen: Überlässt ein im Ausland wohnender Erfinder selbst entwickelte Arzneimittelrezepturen einem inländ. Unternehmen zur Nutzung gegen Lizenzgebühren, so erzielt er beschränkt stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Nr. 3. Hatte er die Rezepturen seinerseits erworben, so erzielt er beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 6 (s. auch Anm. 1256). Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Rezepturen patentrechtl. geschützt sind, wenn Gegenstand der Lizenzvereinbarung ein fertig entwickeltes Produkt und das dazugehörige Produktionsverfahren ist (s. BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407, mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]).

Autorenrechte: Vergütungen für die Überlassung von Autorenrechten fallen nicht unter Abs. 1 Nr. 9, sondern können unter Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Nr. 3 (s. Anm. 681 Einzelfälle: Schriftstellerische Tätigkeit) oder Nr. 6 fallen. Eine schriftstellerische Tätigkeit wird dort verwertet, wo der Autor dem Verleger die Autorenrechte überlässt. Das ist idR der Ort der Geschäftsleitung des Verlags (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87, und Anm. 681).

Bild: s. Persönlichkeitsrechte.

Fernsehberichterstattung: s. Rundfunk- oder Fernsehübertragungsrecht.

Fußballspieler: Nach BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07 (ZSteu. 2009, R 720) sind auch Vergütungen, die ein ausländ. Fußballverein von einem Verein der deutschen Bundesliga für die zeitlich begrenzte Ausleihe eines Lizenzspielers erhält, keine inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6.

Know-how: Nach BFH v. 27.4.1977 – I R 211/74, BStBl. II 1977, 623 (624); v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567 (569); v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428 (430), 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 und 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 das EStG eingefügt (s. Anm. 1050 ff.).

Know-how zu überlassen kann allerdings eine wirtschaftlich unselbständige Nebenverpflichtung neben der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten wie Patenten oder Gebrauchsmustern sein. Dann unterliegt die Überlassung von Know-how der gleichen zeitlichen Begrenzung wie die Überlassung der Patente und Gebrauchsmuster selbst (BFH v. 27.4.1977 – I R 211/74, BStBl. II 1977, 623 [624]). „Fertige Rezepturen“ und ein „Herstellungsverfahren“ sollen hingegen als „abgeschlossene Entwicklungen“ zeitlich begrenzt überlassen werden können (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409], mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]).

Korrespondenten: Die an einen nicht im Inland ansässigen Korrespondenten einer inländ. Rundfunk- und Fernsehanstalt oder eines inländ. Zeitungsunternehmens gezahlten Vergütungen können Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von (Verwertungs-)Rechten sein; s. BMF v. 13.3.1998, BStBl. I 1998, 351 (354).

Marken, Warenzeichen: Bei Warenzeichen war nach BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (102), und v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393, zu unterscheiden, ob Gegenstand der Überlassung das Recht war, selbst Waren der angemeldeten Art oder ihre Verpackung oder Umhüllung mit dem Warenzeichen zu versehen, oder ob Gegenstand des Vertrags ein Vertriebsrecht für mit dem Warenzeichen versehene Waren war. Nur im ersten Fall erzielte der Überlassende Einnahmen gem. Nr. 6. Im zweiten Fall handelte es sich, da sich die Rechte eines Warenzeicheninhabers nach § 15 Abs. 1 WZG mit dem ersten Inverkehrsetzen der Ware erschöpften und nicht dadurch verletzt wurden, dass ein Erwerber die Ware weitervertrieb (BGH v. 22.1.1964 – Ib ZR 92/62, BGHZ 41, 84; v. 2.2.1973 – I ZR 85/71, BGHZ 60, 185), der Überlassende ein Warenzeichenrecht in diesem Fall also nicht überließ, bei Zahlungen an den Überlassenden um AK der Waren (s. auch § 6 Anm. 854 und § 50a Anm. 99). Diese Unterscheidung ist, nachdem zum 1.1.1995 das Warenzeichen-gesetz 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, EFG 1998, 881, rkr.: Einnahmen aus der Überlassung eines „Markenzeichens“ führen zu inländ. Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).

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 von dem Inhaber selbst in den Verkehr gebracht und einem Dritten gegen Entgelt zur Nutzung überlassen werden.

BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, FR 2008, 920, unter Aufgabe der gegenteiligen Auffassung in BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 (553); s. auch BMF v. 2.8.2005, BStBl. I 2005, 844; SCHAUHOFF/IDLER, IStR 2008, 341, und WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, IStR 2006, 181.

Wer allerdings als Lizenznehmer das Recht erwirbt, einen Namen zu vermarkten, nach dem Lizenzvertrag aber jeden Unterlizenzvertrag dem Lizenzgeber vorlegen und von diesem genehmigen lassen muss, übt mit der Vergabe der Unterlizenzen nach Ansicht des FG Köln v. 24.10.1996 (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 nicht um Einnahmen iSd. Nr. 6 (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.4; RABE, RIW 1991, 317). Eine solche Erlaubnis ist keine Übertragung 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]). Einkünfte aus der Weitergabe der urheberrechtl. geschützten (§ 95 UrhG) Fernsehbilder können hingegen unter Nr. 6 fallen (BMF v. 23.1.1996 aaO). Allerdings handelt es sich nach FG Köln v. 16.11.2007 (EFG 2007, 360, nrkr., Rev. Az. BFH I R 6/07) bei der (entgeltlichen) Weitergabe der Befugnis zur Fernsehberichterstattung von einer Sportveranstaltung im Inland um in Deutschland stpfl. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines Rechts (iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 21 Abs. 1 Nr. 3), welche nach Art. 12 Abs. 1 DBA-Schweiz nicht in Deutschland besteuert werden dürfen.

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, EFG 1975, 368, rkr.). Das schließt die Rechte ein, die zwar nach dem UrhG geschützt, aber keine Urheberrechte iSd. des UrhG sind (s. § 50a Anm. 99; RICHTER, StBp. 1978, 248). Nach BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367 (369) reicht das in § 41 Abs. 1 UrhG verankerte Rückrufsrecht aus, um eine nur zeitlich begrenzte Überlassung eines urheberrechtl. Nutzungsrechts anzunehmen, solange der Inhaber des Nutzungsrechts dasselbe nicht oder nur unzureichend ausgeübt hat (s. aber Anm. 932 „gesetzliches Rückrufsrecht“). Erhält ein Künstler eine Gage (wie üblich) für die künstlerische Tätigkeit und nicht für die Urheberrechtsübertragung, wird kein Nutzungsrecht iSd. Nr. 6 im Inland verwertet; s. SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 (8).

Verfilmungsrecht: Wird ein Verfilmungsrecht zeitlich und örtlich unbegrenzt überlassen, so handelt es sich bei der dafür bezogenen Vergütung wegen der fehlenden Begrenzung nicht um Miete oder Pacht (s. BFH v. 16.12.1970 – I R 137/68, BStBl. II 1971, 200).

Verlagsrecht: Ist ein Verleger nur zu einer Auflage berechtigt und ist die Auflagenzahl nicht beschränkt, so ist das ihm auf Grund 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: s. Marken.

Einstweilen frei.

934–935

5. Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 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. 116). 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. UE erzielt daher derjenige, der Forderungen aus der Vermietung und Verpachtung

- 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

III. Inlandsbezug**1. 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 Pachtzins-

forderungen iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 vor (zur Bedeutung für die Besteuerung als inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6 s. Anm. 936).

942 2. Belegenheit im Inland

Inland: s. § 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 3. Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register

Inländisches öffentliches Buch: Inländ. öffentliche Bücher sind insbes. die von den Amtsgerichten als Grundbuchämter geführten Grundbücher, die Auskunft geben über private Rechte an Grundstücken.

Inländisches Register: Inländ. Register sind ua. das Schiffsregister (Schiffsrechtegesetz v. 15.11.1940, RGBl. 1940, 1499, Schiffsregisterordnung idF der Bekanntmachung v. 26.5.1994, BGBl. I 1994, 1133, zuletzt geändert durch Art. 92 der VO v. 31.10.2006, BGBl. I 2006, 2407), die Patentrolle (§ 30 PatG idF der Bekanntmachung v. 16.12.1980, BGBl. I 1981, 1, zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 1 des Ges. v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897), das Markenregister (§ 4 Nr. 1 MarkenG v. 25.10.1994, BGBl. I 1994, 3082, 1995, 156, zuletzt geändert durch Art. 16 des Ges. v. 12.12.2007, BGBl. I 2007, 2840, das Musterregister (§ 8 GeschmacksmusterG v. 12.3.2004, BGBl. I 2004, 390, zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 5 des Ges. v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897), und die beim Bundessortenamt geführte Sortenschutzrolle (§§ 16 Abs. 2 Satz 2, 28 SortenschutzG idF der Bekanntmachung v. 19.12.1997, BGBl. I 1997, 3164, zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 6 des Ges. v. 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897).

Ausländische und internationale Register wie das bei dem „Harmonisierungsamt für den Binnenmarkt – Marken, Muster und Modelle“ in Alicante/ Spanien geführte Register für EU-Gemeinschaftsmarken (VO des Rates der EU über die Gemeinschaftsmarke v. 20.12.1993, zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndVO [EG] 1891/2006 v. 18.12.2006 sind keine inländ. Register. Die Einkünfte aus der Überlassung einer Gemeinschaftsmarke an einen Inländer fällt daher, wenn die Marke nicht in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung verwertet wird, nicht unter Nr. 6. Auf Grund seiner Supranationalität ist auch das bei dem 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).

Eintragung:

► *Konstitutiv:* Nach dem Wortlaut der Nr. 6 müssen das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sein. Daraus folgt, dass die Eintragung in das Buch oder Register konstitutiv für die StPflcht der aus der VuV des unbeweglichen Vermögens, des Sachinbegriffs oder des Rechts erzielten Einkünfte wirkt, wenn

nicht der erforderliche Inlandsbezug (zB durch Belegenheit bei Grundstücken; s. Anm. 942 und 952 ff.) durch eine der beiden anderen Anknüpfungsmöglichkeiten hergestellt ist.

► *Eintragung für wen?* Nr. 6 sagt nichts darüber, für wen das überlassene Recht in das inländ. öffentliche Buch oder Register eingetragen worden sein muss. Nach RFH v. 29.1.1935, RStBl. 1935, 759 (760); v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 742 (743) und v. 7.6.1932, RStBl. 1932, 739 (740), 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 aaO und v. 28.6.1932 aaO). 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 aaO [744]; v. 29.1.1935 aaO).

Einstweilen frei.

944–951

4. Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung

a) 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 auch Einkünfte aus der Überlassung eines in ein ausländ. Register eingetragenen Rechts unter Nr. 6, wenn sie in einer inländ. BS oder einer anderen Einrichtung verwertet werden (RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020; FG Münster v. 11.8.1998, EFG 1998, 1589). 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]).

b) Inländische Betriebsstätte

953

Betriebsstätte: s. § 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 aaO).

c) Andere Einrichtung

954

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 das EStG 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, BVerfGE 12, 205 [246]; s. auch BVerfG v. 27.7.1971 –

2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BStBl. II 1971, 567 [571]) und kstrechtl. keinen Betrieb gewerblicher Art und damit keine BS darstellten (s. § 4 KStG Anm. 70; KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]). UE folgt daraus, dass es sich bei einer „anderen Einrichtung“ um eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage iSd. § 12 AO handeln muss, die nichtunternehmerischen Zwecken dient (glA KIRCHHOF/GOSCH VIII. Rn. 142).

Inländische Einrichtung: Indem das Gesetz davon spricht, die Verwertung habe „in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung“ zu erfolgen, sagt es nicht ausdrücklich, dass es sich um eine andere Einrichtung im Inland handeln muss. Aus dem systematischen Zusammenhang ergibt sich allerdings, dass der Inlandsbezug der Einkünfte nur hergestellt sein soll, wenn sie aus der Verwertung in einer anderen inländ. Einrichtung herrühren.

955 d) Verwertung

Unter „Verwerten“ von Rechten ist in aller Regel begrifflich ein „Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen von Rechten im Rahmen eigener Tätigkeit durch eigenes Tätigwerden“ zu verstehen, das inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6 nach sich zieht, wenn es seitens des Berechtigten in einer inländ. BS (oder – ab VZ 1986 – anderen Einrichtung) erfolgt (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [289]). Anders als bei dem Verwerten iSd. Nr. 3 und Nr. 4 (s. Anm. 681 und 750) ist hier nicht erforderlich, dass der Stpfl. selbst verwertet. In Nr. 3 und Nr. 4 steht das Verwerten neben dem Ausüben der Tätigkeit. Dort wird „Verwerten“ als das Nutzbarmachen durch den, der als Stpfl. in Betracht kommt, an einem von dem des Tätigwerdens verschiedenen Ort verstanden (BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [380]). Dem Umstand, dass dieser Zusammenhang in Nr. 6 fehlt, wird entnommen, dass in ihrem Geltungsbereich den Tatbestand, an den das Gesetz die StPfl. knüpft, auch verwirklichen kann, wer nicht selbst verwertet (BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83 aaO [381]). Dennoch ist es, wie das in BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92 (BStBl. II 1993, 407 [409], mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]) und FG Köln v. 21.11.1997 (EFG 1998, 881, rkr.) anklingt, nicht ohne Bedeutung, ob es sich um die BS des Stpfl. oder eine solche einer anderen Person handelt. Werden nämlich das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder die Rechte in der BS des Stpfl. selbst verwertet, so werden Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1–3, nicht aber gem. Abs. 1 Nr. 6 vorliegen (s. Anm. 902 zu dem Verhältnis der Nr. 6 zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a).

Weder bei Nr. 3 und Nr. 4 (BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83 aaO) noch bei Nr. 6 (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [288]) genügt es allerdings, dass – wie es noch in der Begründung zu § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 EStG 1934 hieß (RStBl. 1935, 33 [59]) – „der wirtschaftliche Erfolg der inländ. Volkswirtschaft unmittelbar zugute kommt“. Nach BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71 aaO (289) muss die Nutzung der Rechte selbst in einer inländ. BS erfolgen. Der Begriff des Verwertens setzt mit dem „Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen durch Tätigwerden in einer inländ. BS“ mehr voraus, als dass jemand, der berechtigt ist, zB eine Lizenz zu nutzen, dieses Recht an einen Dritten, zB an eine ausländ. Tochtergesellschaft weitergibt (s. § 50a Anm. 99). Verreibt also ein inländ. Unternehmen Erzeugnisse auf Grund eines ihm gegen Entgelt eingeräumten Rechts ins 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 aaO). Einkünfte, die der Inhaber aus der Überlassung eines nicht in ein inländ. Register eingetragenen Rechts an einen das Ausübungs-

recht nur weiterleitenden Inländer erzielt, sind daher mangels Inlandsbezugs keine inländ. Einkünfte.

Einstweilen frei.

956–958

IV. Keine Subsidiarität nach § 21 Abs. 3

959

Nr. 6 verweist auf § 21 und damit auch auf dessen Abs. 3, so dass dieser auch im Rahmen des § 49 Abs. 1 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 Abs. 2 bezeichneten Art Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören (s. Anm. 902). Einkünfte der in § 21 Abs. 1 und Abs. 2 bezeichneten Art sind Einkünfte, die die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 und 2 (s. dazu § 21 Anm. 250) erfüllen, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob gleichzeitig alle Merkmale einer anderen Einkunftsart vorliegen. Sie gehören zu anderen Einkunftsarten, wenn sie 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, auf Grund der in § 49 Abs. 2 kodifizierten „isolierenden Betrachtungsweise“ außer Betracht bleibt (s. Anm. 1256 und Anm. 1221, letztere zur nicht durch Abs. 2 eingeschränkten Berücksichtigung im Inland gegebener Besteuerungsmerkmale; s. auch WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, IStR 2006, 181 [183]). Grds. (Ausnahmen regeln § 20 Abs. 3 und § 22 Nr. 1 und Nr. 3, s. dazu § 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

C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

961

Überblick: Einkünfte aus VuV auch iSd. Nr. 6 sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 grundsätzlich (dh., wenn nicht die Steuer im Wege des abgeltenden StAbzugs erhoben wird) der Überschuss der Einnahmen (§ 8 Abs. 1 Satz 1) über die WK (§ 9 Abs. 1 Satz 1). Dabei gilt das Zufluss- und Abflussprinzip des § 11. Das galt bislang auch für ausländ. KapGes. ohne Sitz (§ 11 AO), Geschäftsleitung (§ 10 AO), Betriebsstätte (§ 12 AO) oder ständigen Vertreter (§ 13 AO) im Inland, die mit den von ihnen erzielten Einkünften iSd. § 8 Abs. 1 KStG iVm. Nr. 6 nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, weil sie nicht unbeschränkt stpfl. sind und folglich keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern aus VuV erzielten (BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163). Gem. dem durch das JStG 2009 neu gefassten Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa zählen – wie schon zuvor Gewinne aus der Veräußerung inländ. Grundstücke – nun auch inländ. Vermietungseinkünfte unter bestimmten Voraussetzungen zu den inländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb (s. dazu Anm. 615, 618). Vermietet eine ausländ., mit inländ. KapGes. oder sonstigen Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbare Körperschaft, so gelten (Fiktion) ihre Vermietungseinkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ohne dass weitere Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt sein

müssen. Die Einkünfte müssen dann als Gewinn ermittelt werden, und zwar entweder als Überschuss der BE über die BA nach § 4 Abs. 3 oder durch BV-Vergleich gem. §§ 4, 5, wenn die Gesellschaft freiwillig Bücher führt oder weil sie dazu nach deutschem HGB (Zweigniederlassung) bzw. nach § 141 AO (Erreichen der Buchführungsgrenzen mit der Inlandstätigkeit) verpflichtet ist (s. dazu DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 141 AO Tz. 6) – und die FinVerw. sie darauf hinweist (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO); s. auch MENSCHING, DStR 2009, 96 (97).

Werbungskosten: Beschränkt Stpfl. dürfen WK allerdings nur abziehen, soweit diese mit inländ. Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1); ein rechtl. (s. dazu BFH v. 14.11.1951 – IV 215/50, BStBl. III 1951, 235), zeitlicher oder örtlicher Zusammenhang ist weder erforderlich noch ausreichend (s. § 50 Anm. 41). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, 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. 40). 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). 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 Satz 1 Nr. 3; s. Anm. 922), entfällt wohl, auch wenn das Gesetz das abweichend von § 50a Abs. 4 Satz 3 aF nicht mehr ausdrücklich sagt, ein WKAbzug (Umkehrschluss aus § 50a Abs. 3 Satz 1).

962–999 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7–10: Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22

1000

A. Überblick zu Abs. 1 Nr. 7–10

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

- § 22 Nr. 1 (wiederkehrende Bezüge): soweit in Abs. 1 Nr. 7 erfasst;
- § 22 Nr. 1a (Realsplitting): keine inländ. Einkünfte;
- § 22 Nr. 1b (Versorgungsleistungen): keine inländ. Einkünfte;
- § 22 Nr. 1c (schuldrechtl. Versorgungsausgleich): keine inländ. Einkünfte;
- § 22 Nr. 2 (private Veräußerungsgeschäfte): soweit in Abs. 1 Nr. 8 erfasst;
- § 22 Nr. 3 (sonstige Leistungen): soweit in Abs. 1 Nr. 9 erfasst;
- § 22 Nr. 4 (Abgeordnetenbezüge): in vollem Umfang nach Abs. 1 Nr. 8a;
- § 22 Nr. 5 (Altersvorsorgeverträge): bis VZ 2008 keine inländ. Einkünfte; ab VZ 2009 soweit in Abs. 1 Nr. 10 erfasst.

**B. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a
(Abs. 1 Nr. 7)****I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7****1. Rechtsentwicklung**

1001

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGrBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): s. Anm. 2; beschränkte StPflcht, soweit die Einkünfte dem StAbzug unterworfen waren.

Gesetz zur Änderung von einzelnen Vorschriften der RAO und anderer Gesetze v. 11.7.1953 (BGBl. I 1953, 511; BStBl. I 1953, 262): Streichung der Möglichkeit des StAbzugs auf sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1, so dass Abs. 1 Nr. 7 idF des EStG 1934 gegenstandslos geworden ist.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Neufassung der Nr. 7 zur Sicherstellung der nachgelagerten Besteuerung bestimmter Renten; s. Anm. 2.

2. 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 zu versteuernde Einkommen, 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 jedoch – ebenso wie § 22 Nr. 1 im Inlandsfall – auch Rentenzahlungen, denen keine Steuerminderungen vorangegangen sind. Stets ist eine Besteuerung jedoch nur im Rahmen der DBA möglich (dazu Anm. 1003). Infolge Abs. 1 Nr. 7 kann der Stpfl. ggf. einen Antrag zu unbeschränkter StPflcht nach § 1 Abs. 3 stellen (BTDrucks. 15/2150, 45).

3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

1003

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 MA-Komm., Art. 18 Ziff. 24 entgegen MA-Komm. 1992, Art. 18 Ziff. 8; ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 Rn. 29 ff.; s. dort auch zu der Frage, welches Verständnis auf bis zum Jahr 2005 geschlossene Abkommen anzuwenden ist). Im Übrigen, etwa bei Zahlungen aus den Versorgungswerken an Selbständige, ist die Generalklausel (Art. 21 OECD-MA) anzuwenden. In beiden Fällen können die Einkünfte nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden.

Deutsche DBA: 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. dazu ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 Rn. 82 ff.; WALDHOF in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 19 Rn. 75 f.). 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 gebe-

ner Zeit, jedoch nicht vor dem 1.1.2013, in Konsultationen einzutreten, um eine Besteuerung der Leistungen aufgrund der Sozialversicherungsgesetzgebung im Quellenstaat vorzusehen.

1004 4. 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).

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 7

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, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erbracht werden oder bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind. Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. § 22 Anm. 262 ff. (Leibrente), 301 ff. (Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts) und nachfolgend Anm. 1006.

1006 2. Gewährung durch bestimmte inländische Zahlstellen

Nur die von den inländ. (zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57) Zahlstellen gewährten Leistungen unterliegen der beschränkten StPflcht:

Inländische gesetzliche Rentenversicherungsträger: Zu den gesetzlichen Rentenversicherungen gehören nach § 125 Abs. 1 SGB VI die allgemeine Rentenversicherung und die knappschaftliche Rentenversicherung. Träger der gesetzlichen Rentenversicherung sind die Deutsche Rentenversicherung Bund, die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (§ 125 Abs. 2 SGB VI) und die Deutsche Rentenversicherung Regionalträger (vgl. BMF v. 30.1.2008, BStBl. I 2008, 390 Tz. 1).

Inländische landwirtschaftliche Alterskassen: Zu den landwirtschaftlichen Alterskassen s. § 49 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte v. 29.7.1994 (BGBl. I 1994, 1890).

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 (BTD Drucks. 15/2986, 28).

1007–1009 Einstweilen frei.

C. 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 Missbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz, DStR 1994, 311; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; GRÜTZNER, Änderungen der Einkommensteuer durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, NWB F. 3b, 1241 (1999); KUMPF/ROTH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen für Steuerausländer, DB 1999, 1132.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8

1. Rechtsentwicklung

1010

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): s. Anm. 2.

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): s. Anm. 2.

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

JSStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): s. 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) mit Wirkung zum 1.1.2000 (§ 52 Abs. 1 idF des StBereinG 1999). Aufgrund der klaren Gesetzesregelung ist § 23 Abs. 1 Satz 4 im VZ 1999 nicht im Rahmen von Abs. 1 Nr. 8 anzuwenden (vgl. GRÜTZNER, NWB F. 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): s. 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.

2. Bedeutung

1011

Nr. 8 dient der Gleichstellung von beschränkt Stpfl. mit unbeschränkt Stpfl.

Inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte: Ebenso wie unbeschränkt Stpfl. sind beschränkt Stpfl. mit privaten Veräußerungsgeschäften hinsichtlich inländ. Grundstücke stpfl.

Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 (bis 31.12.2008): Durch die Einbeziehung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 in Abs. 1 Nr. 8 soll (s. Begr. zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 12/5630, 64) gewährleistet werden, dass es bei unbeschränkter und beschränkter StPfl. nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt, insbes. hinsichtlich der

beschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Rahmen des § 23 und – vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens – hinsichtlich des ermäßigten EStSatzes gem. § 34.

3. Geltungsbereich

1012

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]).

Einstweilen frei.

1013–1014

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

a) Inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

1015

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

► *Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3:* Gehören die inländ. Grundstücke oder grundstücksgleichen Rechte zum BV eines inländ. Betriebs eines Steuerausländers, so sind Veräußerungsgewinne oder -verluste inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a oder Nr. 3 (§ 23 Abs. 2 Satz 1). 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 StPfl. 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 Satz 1 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 Abs. 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 StPfl. nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1, der gegenüber Abs. 1 Nr. 8 vorrangig ist.

Verhältnis zur isolierenden Betrachtungsweise: s. Anm. 1260.

Verhältnis zum InvStG: Grds. gehören diejenigen Erträge aus Investmentanteilen, die aus privaten Veräußerungsgeschäften stammen, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG) und unterliegen damit Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b. Eine Ausnahme gilt für Gewinne, die mittels inländ. Spezial-Sondervermögen aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten erzielt werden: Diese Gewinne unterfallen Abs. 1 Nr. 8 (§ 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA):

► *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 DBA*: Zur Umsetzung von Art. 13 Abs. 1 OECD-MA in den deutschen DBA vgl. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 Rn. 56.

1016 Einstweilen frei.

1017 **b) Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 (bis 31.12.2008)**

Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften:

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a* (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine BS unterhalten wird): Gehören die Anteile zum BV eines inländ. Betriebs, so sind etwaige Veräußerungsgewinne unabhängig von Beteiligungshöhe und Fristen inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nr. 2 Buchst. a geht Nr. 8 vor.

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e* (unter den Voraussetzungen des § 17 erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb): Wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 ist auch bei beschränkter StPflcht § 23 vorrangig vor § 17 und damit Abs. 1 Nr. 8 vorrangig vor Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e. § 23 Abs. 2 Satz 2 wird durch das UntStReformG 2008 v. 14.8. 2007 aufgehoben. Mangels einer ausdrücklichen zeitlichen Anwendungsregelung ist davon auszugehen, dass § 23 Abs. 2 Satz 2 ebenso wie der in Bezug genommene § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF letztmals auf Beteiligungen anzuwenden ist, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden (§ 52a Abs. 11 Satz 4). Wurde eine Beteiligung vor dem 1.1.2009 erworben und innerhalb der Jahresfrist veräußert, liegen somit wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 Einkünfte nach § 23 vor. Da Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c jedoch schon ab dem 1.1.2009 aufgehoben ist, unterliegt der Gewinn aus einer Veräußerung nach dem 31.12.2008 nicht der StPflcht nach Abs. 1 Nr. 8. Eine StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e entfällt ebenfalls, da wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 keine gewerblichen Einkünfte nach § 17 vorliegen. Zu einem anderen Ergebnis gelangt man, wenn man die Subsidiaritätsregelung des § 23 Abs. 2 erst auf Ebene des § 49 anwendet (vgl. Anm. 1029).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA):

► *OECD-MA*: Einkünfte aus der Veräußerung (eine eigenständige Regelung für private Veräußerungsgeschäfte kennt das OECD-MA nicht) von Anteilen an KapGes. können nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist; bei Veräußerung durch Steuerausländer also im Ausland. Gehören die Anteile zu dem BV einer BS im anderen Vertragsstaat oder beruht der Wert der Anteile zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen im anderen Vertragsstaat, können die Einkünfte aus der Veräußerung nach Art. 13 Abs. 2 bzw. Abs. 4 OECD-MA auch in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die BS bzw. das unbewegliche Vermögen liegt.

► *Deutsche DBA*: Die deutschen DBA übernehmen weitgehend die Regelung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (vgl. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 Rn. 225), so dass die Veräußerung von Anteilen an KapGes. in Deutschland regelmäßig nicht stpfl. ist; es gibt jedoch eine größere Zahl an Ausnahmen und Sonderregeln (s. REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 Rn. 226 ff.).

Einstweilen frei.

1018–1020

5. Ermittlung und Verfahrensfragen

1021

Ermittlung der Einkünfte: Veräußerungspreis minus AHK und WK (§ 23 Abs. 3 Satz 1; vgl. § 23 Anm. 270 ff.); zur Anwendbarkeit der Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 6 bzw. – mit Wirkung vom 1.1.2009 – 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, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht 1997, IWB (1998) F. 3a Gr. 1, 697 (711); s. zu der vergleichbaren Beurteilung bei Einkünften iSd. Nr. 6 – Vermietung und Verpachtung – BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163.

Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. unterfallen bei natürlichen Personen vor dem 1.1.2009 § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, § 3c Abs. 2 Satz 1 und bei KapGes. § 8b Abs. 2, 3 KStG.

Veräußerungsverluste dürfen nur mit positiven Einkünften aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen oder von ihnen nach § 10d abgezogen werden (§ 23 Abs. 3 Sätze 8f. bzw. – mit Wirkung vom 1.1.2009 – Sätze 7ff; vgl. § 23 Anm. 320 ff.; zur Anwendbarkeit im Rahmen der Nr. 8 s. Anm. 1029).

Verfahren: Veranlagung; ein StAbzug ist nicht vorgesehen.

Einstweilen frei.

1022–1023

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8**1. Überblick**

1024

Abs. 1 Nr. 8 bestimmt, welche Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23) inländ. Einkünfte sind. Dabei wird der Bereich der privaten Veräußerungsgeschäfte (s. Anm. 1025) eingengt auf Gegenstände mit besonderem Inlandsbezug:

- inländ. Grundstücke (s. Anm. 1026) und grundstücksgleiche Rechte (s. Anm. 1027);
- Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 an inländ. KapGes. (s. Anm. 1028; bis 31.12.2008);
- Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 an ausländ. KapGes., wenn die Beteiligungen auf bestimmten steuerneutralen Umstrukturierungsmaßnahmen beruhen (s. Anm. 1028; bis 31.12.2008). Hier besteht zwar kein aktueller Inlandsbezug mehr; die Anteile an der KapGes. oder die gegen sie eingetauschten Anteile an einer anderen KapGes. waren jedoch in der Vergangenheit in Deutschland steuerverstrickt.

Nicht in Abs. 1 Nr. 8 aufgeführte private Veräußerungsgeschäfte führen nicht zu inländ. Einkünften (s. Anm. 1031).

2. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit ...

1025

Sonstige „Einkünfte“ iSd. § 22 Nr. 2: Dies sind die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23. Zum Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts vgl. § 23 Anm. 40 ff.

Soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit ...: Nicht alle privaten Veräußerungsgeschäfte iSv. §§ 22 Nr. 2, 23 führen zu inländ. Einkünften, sondern nur solche mit bestimmten WG (s. Anm. 1026 ff.). Andere private Veräußerungsgeschäfte lösen keine beschränkte StPflcht aus (s. Anm. 1031). Folglich sind die – bis zum 31.12.2008 – zu den privaten Veräußerungsgeschäften zählenden Termingeschäfte des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bei Abs. 1 Nr. 8 ohne Bedeutung. Selbst wenn die Bezugsgröße des Termingeschäfts etwa ein inländ. Grundstück ist, so handelt es sich nicht um ein privates Veräußerungsgeschäft mit einem Grundstück.

1026 **3. Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a)**

Inländische Grundstücke:

- ▶ *Grundstücke:* s. § 23 Anm. 83.
- ▶ *Inländisch:* Belegenheit im Inland; zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57.

Private Veräußerungsgeschäfte sind in § 23 Abs. 1 Satz 1 definiert (s. § 23 Anm. 40 ff.): Bei Grundstücken liegen sie vor, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre liegen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) oder wenn die Veräußerung vor dem Erwerb erfolgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; s. § 23 Anm. 165 f.).

1027 **4. Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b)**

Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen: Diese Formulierung ist deckungsgleich mit der in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 1 und § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a (dort werden Erbbaurecht und Mineralgewinnungsrecht als Beispiele aufgeführt; vgl. im Einzelnen § 23 Anm. 84 und das ABC in § 23 Anm. 85).

Inländisch: UE liegt ein inländ. Recht 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 (vgl. dazu Anm. 1026).

1028 **5. Private Veräußerungsgeschäfte mit bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c; bis 31.12.2008)**

Zeitliche Anwendbarkeit: Durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 wird Nr. 8 Buchst. c mit Wirkung vom 1.1.2009 aufgehoben (s. Anm. 2).

Anteile an Kapitalgesellschaften: Legaldefinition in § 17 Abs. 1 Satz 3: Aktien, Anteile an einer GmbH, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen (dazu § 17 Anm. 147) und Anwartschaften auf solche Beteiligungen (dazu § 17 Anm. 150 f.).

Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Doppelbuchst. aa):

- ▶ *Geschäftsleitung:* s. § 10 AO (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung).
- ▶ *Sitz:* s. § 11 AO (der durch Gesetz oder Satzung bestimmte Ort).
- ▶ *Oder:* Wie für die Begründung der unbeschränkten KStPflcht (§ 1 Abs. 1 KStG) ist ausreichend, dass entweder Geschäftsleitung oder Sitz im Inland liegen.

► *Inland*: s. § 1 Anm. 57.

Anteile, bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 oder § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Abs. 5 Satz 2 anzuwenden war (Doppelbuchst. bb): Es handelt sich um Fälle, in denen infolge einer Umstrukturierungsmaßnahme das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der Anteile beschränkt oder ausgeschlossen würde und in denen Deutschland aus europarechtl. Gründen nicht die Umstrukturierungsmaßnahme besteuert, sondern sich vorbehält, den späteren Verkauf ungeachtet von DBA-Regelungen zu besteuern. Zur Umsetzung dieses Vorbehalts ist es erforderlich, dass der spätere Verkauf der beschränkten StPflcht unterliegt. Im Einzelnen werden folgende Fälle genannt:

► *Kein Ansatz des gemeinen Werts auf Grund eines Antrags nach § 13 Abs. 2 UmwStG:* Im Rahmen einer Verschmelzung, die unter die Fusions-Richtlinie fällt, können die Anteilseigner die Buchwerte ihrer bisherigen Anteile an der übertragenden Körperschaft auf die neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der neuen Anteile beschränkt oder ausgeschlossen würde.

► *Kein Ansatz des gemeinen Werts auf Grund eines Antrags nach § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG:* Ein qualifizierter Anteilstausch, der unter die Fusions-Richtlinie fällt, kann zum Buch- oder Teilwert durchgeführt werden, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der erhaltenen Anteile beschränkt oder ausgeschlossen würde.

► *Anwendung von § 17 Abs. 5 Satz 2:* Die Verlegung des Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung der KapGes. in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union bleibt steuerneutral, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der Anteile beschränkt oder ausgeschlossen würde.

Bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6: Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c nimmt für die Bestimmung der Beteiligung auf § 17 Abs. 1 und Abs. 6 Bezug. Damit sind anwendbar:

▷ § 17 Abs. 1 Satz 1: Anteile an einer KapGes., wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre – wenn auch nur kurzfristig – am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war (vgl. im Einzelnen § 17 Anm. 100 ff.).

▷ § 17 Abs. 1 Satz 4: Zurechnung der Beteiligungsquote des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichem Erwerb.

▷ § 17 Abs. 6: Anteile an einer KapGes., die aufgrund eines Einbringungsvorgangs iSd. UmwStG zum Buch- oder Zwischenwert erworben wurden, wenn Anteile iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 eingebracht wurden oder es sich um eine Sacheinlage iSv. § 20 Abs. 1 UmwStG handelte.

► *Keine Bezugnahme auf die anderen Regelungen des § 17:* Anders als in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e („... unter den Voraussetzungen des § 17 ...“) wird § 17 im Übrigen bei Abs. 1 Nr. 8 nicht für anwendbar erklärt. Damit entfallen insbes. die Vorschriften, die sich nicht auf die Beteiligung, sondern auf die Veräußerung beziehen:

– § 17 Abs. 1 Satz 2: Gleichstellung der verdeckten Einlage;

– § 17 Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns; diese Vorschrift wird durch § 23 Abs. 3 verdrängt (vgl. Anm. 1021).

– § 17 Abs. 3: Freibetrag;

- § 17 Abs. 4: Auflösung, Kapitalherabsetzung und Ausschüttung aus dem stl. Einlagekonto;
- § 17 Abs. 5: Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung in einen anderen Staat.

Abs. 1 Nr. 8 idF des StMBG v. 21.12.1993 nahm vor dem VZ 2001 nur auf § 17 Abs. 1 Satz 4 idF der Bekanntmachung des EStG v. 7.9.1990 Bezug. Daher musste „bei“ dem Spekulationsgeschäft eine wesentliche Beteiligung bestehen (nicht zu einem beliebigen Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre).

Private Veräußerungsgeschäfte liegen bei WG vor, die keine Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte sind, und damit auch bei Anteilen an KapGes., wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. § 23 Anm. 157) oder wenn die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; s. § 23 Anm. 165 f.).

Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft: s. Anm. 1029.

1029 6. Anwendung der Regelungen des § 23

Allgemeines: Für Veräußerungen seit dem VZ 2006 sind im Rahmen des Abs. 1 Nr. 8 alle Vorschriften des § 23 anzuwenden.

Bis zum VZ 2005 enthielt Abs. 1 Nr. 8 letzter Halbs. einen Verweis auf die § 23 Abs. 1 Sätze 2–4 und Abs. 2. Dieser Halbs. wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 mit Wirkung ab dem VZ 2006 aufgehoben (s. Anm. 2). Für Veräußerungen vor dem VZ 2006 stellt sich die Frage, wie mit den nicht ausdrücklich genannten Regelungen des § 23 zu verfahren ist: Aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts, den der Gesetzgeber in einer Reihe von nachfolgenden Gesetzesänderungen nicht angetastet hat, folgte aus der nur teilweisen Verweisung zwingend, dass die nicht in Bezug genommenen Normen, insbes. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und Nr. 2, nicht gelten sollten (KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 149; SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 49 Rn. 85; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. J 39; LADEMANN/LÜDICKE, Vor § 49 [StBereinG 1999], Rn. 2; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 608 f.; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 185). Auch § 23 Abs. 3 Satz 6 war mangels Verweises nicht anwendbar (glA KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 149; aA SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 49 Rn. 85; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. J 68). § 23 Abs. 3 Sätze 8 f. waren als allgemeines Ausgleichs- und Abzugsverbot dagegen zu beachten. In der Gesetzesbegründung zum SEStEG wurde der zuvor nur teilweisen Verweisung allerdings keine Bedeutung beigemessen (BTDrucks. 16/3369, 7).

Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 4:

► *Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 4:* Nach dieser durch das StMBG v. 21.12.1993 als Satz 2 eingefügten und durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 in den Satz 4 verschobenen Regelung gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer PersGes. als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen WG (Reaktion auf BFH v. 4.10.1990 – X R 148/88, BStBl. II 1992, 211, wonach die Veräußerung von Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden PersGes. auch dann nicht unter § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a fallen soll, wenn das Gesamthandsvermögen aus Grundstücken besteht).

► *Bedeutung bei beschränkter StPflcht:* Die Vorschrift kann nur Bedeutung entfalten, soweit die als angeschafft oder veräußert geltenden WG solche sind, die durch Abs. 1 Nr. 8 erfasst sind. Zu dem im StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 unterbliebenen und erst im StBereinG 1999 v. 22.12.1999 nachgeholtten Verweis auf § 23 Abs. 1 Satz 4 und den Rechtsfolgen für den VZ 2000 s. Anm. 1010.

Anwendung von § 23 Abs. 2:

► *Regelung:* § 23 Abs. 2 regelt die Subsidiarität der privaten Veräußerungsgeschäfte gegenüber den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 (§ 23 Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 1015) mit Ausnahme für § 17, dem § 23 vorgeht (§ 23 Abs. 2 Satz 2; bei Anschaffung vor dem 1.1.2009).

► *Bedeutung bei beschränkter StPflcht:* § 23 Abs. 2 Satz 1 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 bei Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 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 KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 149; FROTSCHER, § 49 Rn. 85). Abzulehnen ist dagegen der Ansatz, die Subsidiaritätsregelung erst auf Ebene des § 49 anzuwenden und Abs. 1 Nr. 8 auch dann zu bejahen, wenn die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft zwar dem § 23 vorrangig sind, aber nicht unter die zugehörige Ziffer des § 49 subsumiert werden können (so im Ergebnis FG Hamb. v. 4.9.1997, EFG 1998, 39 [41], rkr.; FG Berlin v. 19.4.2004, SIS 050057, rkr.). Wenn die Subsidiaritätsklausel erst auf Ebene des § 49 anzuwenden wäre, hätte eine Formulierung wie in Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 verwendet werden können. Folglich werden gewerbliche Einkünfte aus der Veräußerung eines Grundstücks nicht von Abs. 1 Nr. 8 erfasst. Vor Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f mit Wirkung vom VZ 1994 konnte daher der Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks, das nicht zu einem inländ. Betrieb gehörte, nicht besteuert werden (aA FG Hamb. v. 4.9.1997, EFG 1998, 39 [40, r. Sp.], rkr.; FG Berlin v. 19.4.2004, SIS 050057, rkr.). Auch nach Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f bleibt dieses Problem bestehen, wenn ein Anteil an einer gewerblichen PersGes. mit Grundbesitz, der nicht zu einem inländ. Betrieb gehört, veräußert wird: In diesem Fall wird eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f abgelehnt (LÜDICKE DB 1994, 958; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 8; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 121; aA BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883); dennoch kann nicht subsidiär auf Abs. 1 Nr. 8 iVm. § 23 Abs. 1 Satz 4 zurückgegriffen werden, da gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Einstweilen frei.

1030

7. Von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasste (private Veräußerungs-)Geschäfte

1031

Folgende Geschäfte sind von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasst:

Private Veräußerungsgeschäfte mit Wirtschaftsgütern, die keine Grundstücke, grundstücksgleichen Rechte oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften iSd. Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c sind. Gehören diese WG aber zu einem inländ. Betrieb eines Steuerausländers, so sind die erzielten Einkünfte bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsmerkmale inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3.

Veräußerungen von inländischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, die keine privaten Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23 sind. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von mehr als 10 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 Ver-

äußerung durch eine Körperschaft oder der Gewerblichkeit ohne inländ. Betrieb können die Einkünfte Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f unterfallen; vgl. Anm. 1015.

Veräußerung ausländischer Grundstücke und grundstücksgleicher Rechte, da nicht im Inland belegen.

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften:

- bei KapGes, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, wenn die Anteile weder nach § 13 Abs. 2 UmwStG noch nach § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG noch nach § 17 Abs. 5 Satz 2 in Deutschland steuerverstrickt sind. Es können dann ggf. inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (inländ. Betrieb) oder nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d (Kapitaleinkünfte) vorliegen.
- ohne dass eine Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 vorliegt. Es können dann ggf. inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (inländ. Betrieb) oder nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d (Kapitaleinkünfte) vorliegen.
- außerhalb der Jahresfrist. Es können dann ggf. inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (inländ. Betrieb), nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e (Einkünfte unter den Voraussetzungen von § 17) oder nach Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d (Kapitaleinkünfte) vorliegen.
- ab dem 1.1.2009, zu dem Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c auf Grund des UntStReformG 2008 aufgehoben wird; s. nunmehr jedoch Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und Nr. 5 Buchst. d.

1032–1039 Einstweilen frei.

D. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4 (Abgeordnetenbezüge; Abs. 1 Nr. 8a)

1040

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8a

Schrifttum: LOHR, Die Besteuerung von Politikern, DStR 1997, 1230.

Rechtswicklung:

► *Ges. 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 Begr. zum Gesetzentwurf spricht lediglich von einer „Klarstellung“; s. BTDrucks. 7/5531, 27.

Abs. 1 Nr. 8a dürfte vor allem für die Mitglieder des Europäischen Parlaments und für Versorgungsbezüge von denjenigen Mitgliedern 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 Dienstver-

hältnisses nicht angewendet werden (WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 19 OECD-MA Rn. 45). **Verfahrensfragen:** Veranlagung; anders als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist kein StAbzug vorgesehen.

Einstweilen frei.

1041–1043

II. 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.

Abgeordnete der Volkskammer: Darüber hinaus fallen auch vergleichbare Bezüge, die aufgrund des Gesetzes über Rechtsverhältnisse der Abgeordneten der Volkskammer der Deutschen Demokratischen Republik v. 31.5.1990 (vgl. § 57 Abs. 5 idF des Einigungsvertrags v. 23.9.1990, BGBl. II 1990, 885; BSBl. I 1990, 654) gezahlt worden sind, unter die Regelung des § 22 Nr. 4; s. § 22 Anm. 468.

Einstweilen frei.

1045–1049

E. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 (Abs. 1 Nr. 9)

Schrifttum: ROTH, Die Besteuerung des Know-how-Exports, Frankfurt/Bern/New York 1983; STRUNK/ZÖLLKAU, Steueroptimale Vertriebsstrukturen unter Einsatz des Internets – Chancen und Risiken im In- und Outbound-Geschäft, FR 1998, 589 KESSLER, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil I), IStR 2000, 70; KESSLER, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 98; KESSLER/MAYWALD/PETER, Mögliche Auswirkungen des Satelliten-Urteils auf die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Internet-Transaktionen, IStR 2000, 425; LÜDEMANN, Die ertragsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, FR 2000, 83; STRUNK/WICHMANN, Nationalbericht Deutschland zu Taxation of income derived from electronic commerce, International Fiscal Association, cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXVIa, Rotterdam 2001; CORDEWENER/DÖRR, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Grundzüge des deutschen Steuersystems (nationale und bilaterale Regelungen), GRUR Int. 2005, 674; HAASE, Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei Outbound-Lizenzvergütungen, Inf. 2006, 741.

Verwaltungsanweisungen: OFD Münster v. 24.7.2008 zur steuerlichen Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten grundstücksverwaltenden Körperschaften und von gewerblich geprägten Personengesellschaften mit ausländischem Körperschaften als Komplementär, GmbHR 2008, 1007; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch das JStG 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, DStR 2009, 484; BMF v. 9.1.2009 zum Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen, BSBl. I 2009, 362.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9

1050 1. Überblick und Bedeutung

Nr. 9 bestimmt, welche der sonstigen Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 inländ. Einkünfte iSd. der beschränkten EStPflicht (§ 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 Betriebsstätte und Vertreter im Inland. Zu besonderen Subsidiaritätsregelung s. Anm. 1053.

1051 2. Rechtsentwicklung

VO v. 8.12.1931 (RStBl. I 1931, 699): Erstmalige Erfassung der Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung gewerblicher Erfahrungen; s. Anm. 2.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Streichung der Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung gewerblicher Erfahrungen.

Zweites StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Einfügung der Nr. 9 in ihrer heutigen Form; s. Anm. 2.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung des Tatbestands der Nr. 9 um Einkünfte aus inländ. unterhaltenden Darbietungen, da nach dem Beschluss des BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254, ein Künstler, wenn er wie im Fall einer bloßen Talkshowteilnahme keine eigenschöpferische 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.

1052 Einstweilen frei.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1053 a) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

Eigene Subsidiaritätsregeln: s. Anm. 1120.

Abs. 1 Nr. 3:

► *Abgrenzung gegenüber der Beratung:* Im Einzelfall kann es schwierig sein abzugrenzen, ob selbständige Beratungsleistungen erbracht werden, die unter Abs. 1 Nr. 3 fallen, oder ob Know-how überlassen wird und daraus Einnahmen nach Nr. 9 erzielt werden. Die Abgrenzung ist daran auszurichten, dass die Vermittlung von Know-how den Empfänger in die Lage versetzen soll, die ihm übertragenen Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen selbst anzuwenden (FG München v. 24.11.1982, 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, EFG 1973, 496 [497], rkr.; FG München v. 24.11.1982, EFG 1983, 353, rkr.; s. auch Anm. 1122 und § 50a Anm. 100). 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 unterhaltenden Darbietung gegenüber der künstlerischen Tätigkeit:* s. Anm. 1100.

Abs. 1 Nr. 6: Das Verhältnis der Nr. 9 zu den in Nr. 6 geregelten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 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 Betriebsstätte und ohne ständigen Vertreter im Inland bezogen, als inländ. Einkünfte zu qualifizieren (BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87 [89]; s. Anm. 1051). Dies war über Nr. 6 auch nicht mit Hilfe der isolierenden Betrachtungsweise zu erreichen. Bei Nr. 9 kommt es nicht allein auf die zeitliche Begrenzung der Überlassung von Know-how, sondern vielmehr darauf an, ob es veräußert, dh. in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 73/79, BStBl. II 1983, 201; v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300); dies ist der Fall, wenn es exklusiv übertragen wird, nicht aber, wenn der Anbieter es auch anderweitig verwerten kann (s. Anm. 1111 und Anm. 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 iSd. Nr. 1 bis 8 handelt“ (Nr. 9 letzter Satzteil).

► *Nr. 9 – Subsidiarität unter Einbeziehung ausländ. und inländ. 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. Betriebsstätte 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

1060 **b) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen****Know-how-Überlassung:**

► *Besteuerung im Wohnsitzstaat:* DBA erfassen die nach deutschem StRecht unter Nr. 9 fallenden Einkünfte regelmäßig als „Lizenzgebühren“ (Art. 12 Abs. 1 und 2 OECD-MA). Lizenzgebühren können nach dem OECD-MA (Art. 12 Abs. 1) 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. Betriebsstättenvorbehalt). In diesen Fällen hebt Art. 12 Abs. 3 OECD-MA für Lizenzgebühren (ebenso wie Art. 10 Abs. 4 für Dividenden und Art. 11 Abs. 4 für Zinsen) den Vorrang von Art. 12 Abs. 1 gegenüber den Vorschriften über Unternehmensgewinne (Art. 7) wieder auf, so dass die Lizenzgebühren, allerdings nicht in Höhe ihres Bruttobetrag, 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 Bundeszentralamts für Steuern auf dessen Homepage www.bzst.de und Übersichten bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 Rn. 29; s. auch § 50a Anm. 106).

Bewegliche Sachen: Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Sachen können, da sie in Art. 6–20 OECD-MA nicht behandelt werden, nach der Auffangklausel des Art. 21 nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden, wenn sie nicht zu den Gewinnen eines Unternehmens mit BS im Inland gehören (Art. 7). 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. 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, Art. 12 Abs. 2 DBA Österreich 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. JACOB, Handkommentar DBA USA, 1992, Art. 7 Anm. 11; KLEIN in DEBATIN/JACOB/GOHR/KLEIN, DBA USA, 2008, Art. 7 Rn. 46; s. auch FG Köln v. 18.12.1997, EFG 1998, 927 (928), bestätigt 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 **4. Verfahrensfragen**

Steuerabzug: Bei Einkünften iSd. Nr. 9 wird die ESt. im Wege des StAbzugs von dem vollen Betrag der Einnahmen erhoben (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Satz 1). Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1; zum Beginn der Festsetzungsfrist s. BUNZECK,

ISr 1997, 750 und Anm. 922). Der StAbzug beträgt grundsätzlich 15 % (50a Abs. 24 Satz 1) und hat Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1). Das gilt grds. auch, wenn ein DBA das Recht, eine Quellensteuer zu erheben, nicht gewährt oder Quellensteuer nur in Höhe von 5–15 % der Einnahmen erhoben werden darf (Übersichten bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 Rn. 29); die Steuer ist ungeachtet des Abkommens abzuziehen (§ 50d Abs. 1 Satz 1). Der Gläubiger der Erträge kann allerdings anschließend die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragen (§ 50d Abs. 1 Satz 2), wobei er durch die Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staats nachweisen muss, dass er dort ansässig ist (§ 50d Abs. 4). Nur wenn das Bundeszentralamt für Steuern 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.).

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 § 50a: Gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 wird bei nach Nr. 9 beschränkt stpfl. Einkünften die Steuer im Wege des StAbzugs erhoben (s. § 50a Anm. 96).

Verhältnis zu § 50g: Nach den Vorgaben der Zins- und Lizenzrichtlinie (Richtl. 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 in das 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.

Einstweilen frei.

1081–1089

II. Tatbestandsmerkmale der Nr. 9

1. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3

a) 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 Nr. 1–6) noch zu den Einkünften iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 gehören. Zum gesetzlich nicht definierten Begriff der Leistung iSd. § 22 Nr. 3 s. § 22 Anm. 388.

Einschränkung durch Nr. 9: Nr. 9 erfasst nicht sämtliche in § 22 Nr. 3 Satz 1 genannten Einkünfte, sondern nur solche („soweit“) aus

- inländ. unterhaltenden Darbietungen (1. Fall),
- der Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall) oder aus

– der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten (3. Fall).

Nr. 9 erfasst nicht die bei unbeschränkter StPfl. 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 **b) Mindesteinkünfte in Höhe von 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, ist die Freigrenze auch bei inländ. Einkünften beschränkt Stpfl. zu beachten. Die Abgeltungswirkung des StAbzugs (§ 50 Abs. 5 Satz 1; s. Anm. 1080) kann eine fehlende StPfl. 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 StErhebungsverfahrens und setzen stpfl. inländ. Einkünfte iSd. § 49 voraus. Erweitern können sie die in § 49 abschließend umschriebene sachliche StPfl. nicht (BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511 [512]; s. § 50a Anm. 7).

1092 **c) Verlustausgleich und Verlustabzug (§ 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 grds. auch bei beschränkter StPfl. anzuwenden (§ 50 Anm. 88); ihrer bedarf es bei Nr. 9 aber nicht, da der Abzug von WK hier überhaupt ausgeschlossen ist. Die ESt wird gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 im Wege des StAbzugs erhoben; ein Abzug von WK ist nicht zulässig (Umkehrschluss aus § 50a Abs. 3 Satz 1).

Negative Einnahmen: Da § 22 Nr. 3 Satz 3 nur den WKAbzug 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 grundsätzlich § 9 Anm. 80 f.; s. auch BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396). Auch 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, EFG 1991, 318, rkr., zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit). Das FG hat das Verlustausgleichsverbot und das Verlustabzugsverbot des § 50 Abs. 2 auf positive, dem StAbzug un-

terliegende 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 (s. allgemein § 50 Anm. 86). UE gilt das auch für negative Einnahmen iSd. Nr. 9.

Einstweilen frei.

1093–1099

2. Inländische unterhaltende Darbietungen (1. Fall)

1100

Unterhaltende Darbietungen: Aus der Begründung des RegE v. 2.9.2008 (BTDrucks. 16/10189, 59), die von „Einkünften mit unterhaltendem Charakter“ spricht, sowie dem darin enthaltenen Verweis auf den Beschluss des BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254, lässt sich folgern, dass eine unterhaltende Darbietung schon anzunehmen ist, wenn zB ein Künstler oder Schriftsteller die ihm gebotene Gelegenheit nutzt, sich für ein Honorar in seiner Person der Öffentlichkeit darzustellen (Beispiel: Teilnahme an einer Talkshow), ohne dass er dabei eine eigenschöpferischer Leistung erbringt, bei deren Vorliegen die Darbietung als im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische Tätigkeit bewertet werden könnte.

Nur Künstler? Nicht der Wortlaut der Nr. 9 (und auch 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 nicht zB auch die von Sportlern erfasst sein sollen. AA wohl OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484, unter 2.

Inländisch: Das Gesetz definiert nicht, wann die Darbietung inländ. ist. Allerdings verweist die Begründung des RE (BTDrucks. 16/10189 aaO) auf das Recht Deutschlands, solche „Einkünfte mit unterhaltendem Charakter“ nach den DBA zu besteuern. Das spricht dafür, mit Art. 17 OECDMA ein persönliches Ausüben einer Tätigkeit und damit eine (physische) Anwesenheit im Inland (VOGEL/STOCKMANN, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 41) zu verlangen. Ein Hinzuschalten eines Talkshowgasts aus dem Ausland führt danach nicht zu inländ. Einkünften iSd. Nr. 9.

3. Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall)

1101

Bewegliche Sachen:

► *Überblick:* Die zur zeitweiligen (s. Anm. 1111) Nutzung überlassenen Sachen müssen bewegliche Einzelsachen sein. Einkünfte aus der Vermietung von unbeweglichem Vermögen und Sachgesamtheiten erfasst Abs. 1 Nr. 6.

► *Begriff der Sache:* Nr. 9 spricht von Einkünften aus der „Nutzung beweglicher Sachen“, § 22 Nr. 3 Satz 1 von der „Vermietung beweglicher Gegenstände“. Der Begriff des Gegenstands ist weiter als der der Sache; Sachen sind nur körperliche Gegenstände (§ 90 BGB). Nach seinem Wortlaut sind daher Einkünfte aus der Nutzung nichtkörperlicher Gegenstände von der Formulierung „Nutzung beweglicher Sachen“ in Nr. 9 nicht erfasst (Beispiel: Computerprogramme, die nicht auf einem Datenträger verkörpert sind; zur Sacheigenschaft von Standardsoftware vgl. BGH v. 4.11.1987 – VIII ZR 314/86, BGHZ 135, 144; v. 14.7.1993 – VIII ZR 147/92, NJW 1993, 2436 (2438); zur fehlenden Sacheigenschaft von nicht auf einem Datenträger verkörperten Computerprogrammen

siehe PALANDT/HEINRICHS/ELLENBERGER, BGB, 68. Aufl. 2009, § 90 Rn. 2 mwN.

In die Luftfahrzeugrolle eingetragene Flugzeuge werden, wenn sie vermietet werden, stl. wie unbewegliches Vermögen behandelt und damit Schiffen gleichgestellt, die in ein Schiffsregister eingetragen sind (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467; s. auch Anm. 913, 929). Ihre Vermietung führt daher bei Eintragung in ein inländ. Register zu Einkünften iSd. Nr. 6 (Veranlagung, kein StAbzug, s. Anm. 922), die aber bei Anwendbarkeit einer den 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. der DBA sind.

Nutzung:

► *Überblick:* Nr. 9 erfasst in der ersten Variante sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3, soweit es sich um Einkünfte aus der „Nutzung beweglicher Sachen“ handelt. Auch bei der zweiten Variante der Nr. 9 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 muss oder stattgefunden haben muss (s. Anm. 1112).

► *Definition:* Der Begriff der Nutzung (s. Anm. 1111) ist weiter als der in § 22 Nr. 3 Satz 1 genannte der Vermietung; eine Sache kann auch auf andere Weise als durch Vermietung genutzt werden. Da aber die Vermietung in § 22 Nr. 3 Satz 1 nur als Beispiel einer Leistung genannt ist, sind auch andere Nutzungen als die durch Vermietung von § 22 Nr. 3 Satz 1 gedeckt. Eine Sache wird genutzt, indem sie eingesetzt wird, nicht bereits dadurch, dass sie verwertet wird (s. Anm. 1115). Es reicht daher nicht wie bei Nr. 6 eine Verwertung im Inland (s. Anm. 1112).

► *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 Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür erbracht wird, dass ein Veräußerungswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 73/79, BStBl. II 1983, 201; v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300). Entsprechend werden Einnahmen aus der Nutzung beweglicher Sachen nur dann erzielt, wenn diese Sachen nicht veräußert werden (BFH v. 20.7.1988 – I R 61/85, BStBl. II 1989, 99 [101]; FG München v. 25.10.1989, EFG 1990, 242 [243], rkr.; FG München v. 24.11.1982, EFG 1983, 353, rkr.). Ob eine Zahlung als Gegenleistung für eine Nutzungsüberlassung oder als Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswerts und damit als Ausgleich für eine Minderung des Vermögenswerts in seiner Substanz gewährt wird, ist nach dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung zu entscheiden (BFH v. 5.8.1976 – VIII R 97/73, BStBl. II 1977, 27, zu § 22 Nr. 3).

Im Inland: Die bewegliche Sache muss im Inland genutzt werden. 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. dazu Anm. 1102). Ort der Nutzung ist der Einsatzort der beweglichen Sache. Ein ausländ. Satellitenbetreiber, dessen Dienste im Inland in Anspruch genommen werden, erzielt daher keine Einkünfte iSd. Nr. 9 aus der Nutzung einer beweglichen Sache im Inland (BFH v. 17.2.2000 – I R 130/97, BFH/NV 2000, 1182).

Einstweilen frei.

1102–1109

4. 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)

a) 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. BTDruks. 7/1509 und 7/1871), wird der Begriff „Know-how“ nicht verwendet. Stattdessen erfasst die Nr. 9, in BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67 (BStBl. II 1971, 235) wiedergegebene Formulierungen aufnehmend und damit Know-how beispielhaft beschreibend (FG München v. 24.9.1982, EFG 1983, 353 [354], rkr.), gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten. Auch an anderer Stelle wird „Know-how“ im Gesetz nur umschrieben: § 50a Abs. 1 Nr. 3 regelt die StAbzugspflicht bei Einkünften aus der Überlassung von Know-how mit deckungsgleicher Umschreibung desselben als gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten. Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 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 Ergebnis erfinderischer Tätigkeit sein; es genügen aber auch Erfahrungen, wie sie jeder andere ebenfalls auf dem Gebiet machen könnte, wenn er genügend Zeit, Arbeit, Fachkräfte, Kosten usw. aufwenden würde. Das Know-how kann damit seiner Qualität nach vom einfachen Erfahrungswissen bis zur (nichtgeschützten) 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. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249; v. 23.11.1988 – I R 209/82, BStBl. II 1989, 82). Die Vermittlung soll dem Empfänger die Möglichkeit eröffnen, die ihm übertragenen Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen selbst anzuwenden (FG München v. 24.11.1982, 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 aaO; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 810).

► *Beispiele: Pläne, Muster, Verfahren.* Ohne dass erkennbar ist, ob sie sich nur auf Fertigkeiten, auf ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten oder insgesamt auf gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten beziehen, nennt das Gesetz als Beispiele Pläne, Muster und Verfahren.

Einzelfälle:

– *Adressen:* Kundenadressen sind kein Know-how, auch wenn sie von dem Überlassenden nach Informationen über das Kundenverhalten „selektiert“

- wurden (s. BFH v. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249; H 50a. 1 EStH).
- *Autorenrechte*: kein Know-how (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87).
 - *Alleinvertriebsrecht*: kein Know-how (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; s. auch Anm. 933). Nach BFH v. 27.2.2002 – I R 62/01 (BFH/NV 2002, 1142) und FG München v. 23.5.2001 (EFG 2001, 1374 [1375], rkr.) erzielt allerdings Einkünfte iSd Nr. 6, wer einem zur Nutzung von Software Berechtigten gegen Entgelt eine umfassende Vertriebslizenz eingeräumt.
 - *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, EFG 2001, 289, rkr.).
 - *Konzernumlagen*: Zu den Einnahmen iSd. Nr. 9 können grds. auch Konzernumlagen gehören, die in einem international verbundenen Unternehmen für die Berechtigung gezahlt werden, Know-how zu nutzen. Nach BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122 Tz. 4.4. (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen), unterliegen sie aber nicht dem StAbzug nach § 50a Abs. 1. Allerdings soll, wenn ein ausländ. Poolmitglied einem leistungserbringenden inländ. Poolmitglied immaterielle WG zur Nutzung überlässt, auf die entrichtete Vergütung Quellensteuer zu erheben sein und eine Verrechnung der Vergütung mit dem Umlagebetrag die Erhebung der Quellensteuer nicht berühren (BMF v. 30.12.1999 aaO). Inzwischen, seit 2004, ist allerdings zudem § 50g zu prüfen.
 - *Marktkennntnisse* und Kenntnisse auf dem Gebiet der Betriebsrationalisierung können Know-how sein (s. BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235).
 - *Standardsoftware* ist kein Know-how (s. KESSLER, IStR 2000, 70 [77]).
 - *Vermarktung eines Images* durch einen Berufssportler: kein Know-how (s. SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]).

1111 b) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung

Überblick: Das Gesetz spricht von der Überlassung der Nutzung und stellt neben diese die Überlassung des Rechts auf Nutzung. Erstere erfolgt durch den Inhaber des Know-hows, letztere durch den Nutzungsberechtigten.

Überlassung:

► *Unterfall der Leistung*: Nach dem Wortlaut der Nr. 9 ist die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how ein Unterfall der Leistung iSd. § 22 Nr. 3. Als sonstige Leistung muss die Überlassung daher mit der Definition der Leistung als Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird (BFH v. 14.11.1978 – VIII R 72/76, BStBl. II 1979, 298; v. 25.9.1979 – VIII R 34/78, BStBl. II 1980, 114; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; vgl. § 22 Anm. 240 mwN), zu vereinbaren sein. Gleichwohl soll auch Schadensersatz, der für die unberechtigte Nutzung von Know-how zu leisten ist, zu inländ. Einkünften iSd. Nr. 9 führen.

Vgl. § 50a Anm. 99 f.; DENKL, RIW 1980, 698 (699); § 8 Anm. 105 zu der Frage, ob Schadensersatzleistungen, die im Zusammenhang mit einem Leistungsverhältnis stehen, Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 sein können; vgl. auch Art. 12 Abs. 8 Satz 4 OECD-MK und VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 Rn. 48, zur Einbeziehung von Schadensersatzleistungen in den Begriff der Lizenzgebühren nach dem OECD-MA 2003.

► *Keine Veräußerung*: Als Unterfall der sonstigen Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 umfasst der Begriff der Überlassung der Nutzung iSd. Nr. 9 keine Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnlichen Vorgänge im privaten Bereich (BFH v. 21.9.1982 – VIII R 73/79, BStBl. II 1983, 201; v. 28.11.1984 – I R 290/81, BStBl. II 1985, 264; v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300). Einkünfte iSd. Nr. 9 werden daher nur erzielt, wenn der Nutzungsgegenstand – hier das Know-how – nicht veräußert wird (BFH v. 20.7.1988 – I R 61/85, BStBl. II 1989, 99 [101]; FG München v. 25.10.1989, EFG 1990, 242 [243], rkr.; FG München v. 24.11.1982, EFG 1983, 353, 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*: Inländ. Einkünfte sind auch Vergütungen für die Überlassung des Rechts auf Nutzung von Know-how, das im Inland genutzt wird. UE werden damit 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).

c) 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, EFG 1967, 513, bestätigt durch BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235). Es soll statt dessen 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 aaO). 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 auf Grund 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 lt. R 49.3 Abs. 3 EStR aus Vereinfachungs-

gründen 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.

1113–1114 Einstweilen frei.

1115 d) Gegenwärtige oder frühere Nutzung im Inland

Genutzt: Erforderlich ist, dass das Know-how im Inland genutzt, also eingesetzt wird oder worden ist.

► *Keine bloße Verwertung:* Es reicht nicht wie bei Nr. 6 eine Verwertung im Inland. Statt dessen 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 auch 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, wie 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 die Fälle, in denen für eine erst nachträglich entdeckte unbefugte Nutzung Schadensersatz zu leisten ist, der, da es auf eine Berechtigung des Nutzens 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 5. 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 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 III. 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 Nr. 2). Da allerdings die ESt. beschränkt Stpfl. bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how herühren, im Wege des StAbzugs erhoben wird (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3), entfällt bei diesen ein WKAbzug (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). Zur nach Auffassung der Fin-Verw. zulässigen Aufteilung einer für verschiedenartige Leistungen gewährten Gesamtvergütung s. R 49.3 Abs. 3 EStR. Dem StAbzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1). Zur Berücksichtigung der Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2 s. Anm. 1080 und Anm. 1091).

Einstweilen frei.

1130–1149

F. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 (Abs. 1 Nr. 10)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10

1150

Rechtsentwicklung: Einfügung durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74).

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 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 (DBA):

► *OECD-MA:* Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung unterfallen Art. 18 OECD-MA und können somit nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden (s. ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 Rn. 30; für Anwendung von Art. 21 OECD-MA, jedoch noch zum Rechtsstand vor Änderung des MA-Komm. Art. 18 Ziff. 24: WASSERMAYER in D/W, DBA, Art. 18 OECD-MA Rn. 16, 23).

► *Deutsche DBA:* Die deutschen DBA enthalten regelmäßig eine Bestimmung, die Art. 18 OECD-MA entspricht (s. dazu ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 18 Rn. 80).

Ermittlung und Verfahrensfragen:

► *Ermittlung:* Vgl. 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).

Einstweilen frei.

1151–1159

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 10

Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 Satz 1: § 22 Nr. 5 Satz 1 erfasst Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. § 22 Anm. 493.

Soweit die Leistungen auf bestimmten steuerfreien Beiträgen, Leistungen oder Zuwendungen beruhen: Die Leistungen müssen auf folgenden stfreien Beiträgen, Leistungen oder Zuwendungen beruhen:

- ▶ *Beiträge, auf die § 3 Nr. 63 angewendet wurde:* Beiträge des ArbG an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung unter weiteren Voraussetzungen und innerhalb bestimmter Höchstbeträge (vgl. § 3 Nr. 63 Anm. 4 ff.).
- ▶ *Steuerfreie Leistungen nach § 3 Nr. 66:* Leistungen eines ArbG oder einer Unterstützungs-kasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungs-verpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds unter weiteren Voraussetzungen (vgl. § 3 Nr. 66 Anm. J 06–1 ff.).
- ▶ *Steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56:* Zuwendungen des ArbG an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung unter weiteren Voraussetzungen und innerhalb bestimmter Höchstbeträge (vgl. § 3 Nr. 56 Anm. 4 f.).

1161–1199 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Isolierende Betrachtungsweise

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

Schrifttum: E. BECKER, Erläuterungen zur Rechtsprechung, *StuW* 1936, 1230; DEBATIN, Die beschränkt StPflcht bei der ESt. und KSt., *BB* 1960, 1015; DEBATIN, Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten StPflcht, *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 StPflcht und isolierende Betrachtungsweise, *BB* 1972, 172; CLAUSEN, Die beschränkte StPflcht: Grundzüge und gesetzliche Neuregelungen des 2. StÄndG 1973, *DSz* 1974, 315; HILLERT, Änderungen der Einkünfte beschränkt Stpfl., *FR* 1974, 236; BARANOWSKI, Ausländische Steuern auf Vergütungen für Ingenieurleistungen, *DB* 1977, 793; WALTER, Die isolierende Betrachtungsweise, *Diss. Heidelberg* 1977; WURSTER, Die Qualifikation ausländischer KapGes. 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 KapGes., *BB* 1984, 1999; st, Zur beschränkten StPflcht einer Konzertdirektion, *EDStZ* 1985, 24; VOGEL, Die „umgekehrte isolierende Betrachtungsweise“, in *Festschr. v. Wallis*, Bonn 1985, 397; GOTTWALD, Besteuerung von Grundstücksgeschäften ausländischer KapGes., *DStR* 1992, 168; CREZELIUS, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, in HAARMANN (Hrsg.), *Die beschränkte StPflcht*, Köln 1993, 75 = *StVj.* 1992, 322; BECKER/GÜNKEL, Betriebsaufspaltung über die Grenze, in *Festschr. L. Schmidt*, München 1993, 483; FLIES,