

## VIII. Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

## § 49

## Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

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

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

ländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden. <sup>2</sup>Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist, oder

- g) die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten; dies gilt nur, wenn die Gesamteinnahmen 10 000 Euro übersteigen;
- 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird;
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die
  - a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
  - b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,
  - c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
  - d) als Entschädigung im Sinne des § 24 Nummer 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben,
  - e) an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird;
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des
  - a) § 20 Absatz 1 Nummer 1 mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, Nummer 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,
  - b) § 20 Absatz 1 Nummer 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes
    - aa) bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 3 des Investmentsteuergesetzes,
    - bb) bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 1, 2 und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,

- c) § 20 Absatz 1 Nummer 5 und 7, wenn
    - aa) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. <sup>2</sup>Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, oder
    - bb) das Kapitalvermögen aus Genussrechten besteht, die nicht in § 20 Absatz 1 Nummer 1 genannt sind,
  - d) § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe a, Nummer 9 und 10 sowie Satz 2, wenn sie von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut
    - aa) gegen Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und die Teilschuldverschreibungen nicht von dem Schuldner, dem inländischen Kreditinstitut oder dem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut verwahrt werden oder
    - bb) gegen Übergabe der Wertpapiere ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und diese vom Kreditinstitut weder verwahrt noch verwaltet werden.
- <sup>2</sup>§ 20 Absatz 3 gilt entsprechend;
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden;
  7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, den inländischen landwirtschaftlichen Alterskassen, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden; dies gilt entsprechend für Leibrenten und andere Leistungen ausländischer Zahlstellen, wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden;
  8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit
    - a) inländischen Grundstücken oder
    - b) inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen;
  - 8a. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 4;

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

Autoren:

Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, O&R Oppenhoff & Rädler AG, München

Dr. Antje **Hagena**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Hengeler Mueller,  
Frankfurt/Main

Dr. Uta **Haiß**, Steuerberaterin, Deloitte & Touche, Düsseldorf

Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller,  
Frankfurt/Main

Dr. Thorsten **Kuhn**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer,  
Kuhn & Partner, Frankfurt/Main  
Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Weinheim  
Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Deloitte & Touche,  
Düsseldorf  
Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller,  
Frankfurt/Main  
Dr. Michael **Maßbaum**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Deloitte & Touche, Berlin  
Dipl.-Kffr. Petra **Peffermann**, Steuerberaterin, Deloitte & Touche,  
Frankfurt/Main  
Dipl.-Kfm. Dr. Andreas **Roth**, Mannheim  
Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Weinheim

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 49**

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| <b>A. Grundinformation zu § 49</b>                    | 1    | I. Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 49 zueinander | 30   |
| <b>B. Rechtsentwicklung des § 49</b> .....            | 2    | II. Verhältnis zu Vorschriften des EStG .....               | 31   |
| <b>C. Bedeutung des § 49</b>                          |      | III. Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze .....       | 32   |
| I. Rechtssystematische Bedeutung .....                | 5    | IV. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) . . . .  | 41   |
| II. Verfassungsmäßigkeit .....                        | 10   | <b>F. Ermittlung inländischer Einkünfte</b>                 |      |
| III. Vereinbarkeit mit EU-Recht .                     | 11   | I. Grundsätze zur Ermittlung inländischer Einkünfte . . . . | 50   |
| IV. Vereinbarkeit mit dem Völkerrecht .....           | 12   | II. Vorbereitende und nachträgliche Einkünfte .....         | 53   |
| <b>D. Geltungsbereich des § 49</b> .                  | 20   | <b>G. Verfahrensfragen</b> .....                            | 60   |
| <b>E. Verhältnis des § 49 zu anderen Vorschriften</b> |      |   |      |

**Erläuterungen zu Abs. 1 einleitender Satzteil:  
„Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4) sind ...“**

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>A. Überblick</b> .....                                | 100  | <b>C. Einkünfte „im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4)“</b> . | 109  |
| <b>B. Zugehörigkeit zu den inländischen Einkünften</b> . | 102  | <b>D. Abschließende Aufzählung („sind“)</b> .....                                     | 111  |

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1:  
Einkünfte aus einer im Inland betriebenen  
Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14)**

|   | Anm. |  | Anm. |
|---|------|--|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1</b>    |      | <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1</b> |      |
| <b>I. Grundinformation</b> . . . . .                  | 120  | <b>I. Land- und Forstwirtschaft</b>            | 130  |
| <b>II. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>         |      | <b>II. Im Inland betrieben</b>                 |      |
| 1. Stellung innerhalb des § 49 . . . . .              | 121  | 1. „Betrieb“ . . . . .                         | 133  |
| 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . . | 122  | 2. Inlandsbezug . . . . .                      | 134  |
| <b>III. Verfahrensfragen</b> . . . . .                | 123  | <b>III. Einkünfte</b> . . . . .                | 135  |
|   |      | <b>C. Ermittlung der Einkünfte</b> . . . . .   | 138  |

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil:  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17)**

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil</b> . . . . . | 140  | <b>II. Gewerbebetrieb</b> . . . . .                                 | 148  |
| <b>B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15–17)</b>                                  |      | <b>III. Fiktionen eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 3)</b> . . . . . | 160  |
| <b>I. Überblick</b> . . . . .  | 144  | <b>IV. Betriebsveräußerung (§ 16)</b> . . . . .                     | 166  |
|  |      | <b>V. Einkünfte bei Beteiligung nach § 17</b> . . . . .             | 167  |

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

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a</b>   |      | <b>I. Gewerbebetrieb</b> . . . . .                    | 180  |
| <b>I. Grundinformation zu Nr. 2 Buchst. a</b> . . . . .  | 170  | <b>II. Unterhalten einer Betriebsstätte</b> . . . . . | 181  |
| <b>II. Verhältnis der Nr. 2 Buchst. a zu anderen Vorschriften</b> . . . . .  | 171  | <b>III. Inländische Betriebsstätte</b>                |      |
| <b>III. Verfahrensfragen</b> . . . . .   | 172  | 1. Grundinformation . . . . .                         | 190  |
| <b>B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den eine Betriebsstätte im Inland unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1)</b> |      | 2. Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs    |      |
|  |      | a) Geschäftseinrichtung oder Anlage . . . . .         | 191  |
|  |      | b) fest . . . . .                                     | 196  |
|  |      | c) Tätigkeit eines Unternehmens . . . . .             | 200  |
|  |      | d) Dienen . . . . .                                   | 201  |
|  |      | 3. Betriebsstättenkatalog . . . . .                   | 205  |

|  |      |
|--|------|
|  | Anm. |
| 4. Bauausführungen und Montagen: Sachliche Anknüpfung ohne Geschäftseinrichtung  |      |
| a) Überblick . . . . .   | 210  |
| b) Bauausführungen . . .   | 211  |
| c) Montagen . . . . .  | 212  |
| d) Reparatur und Instandsetzung . . . . .  | 213  |
| e) Planung und Überwachung in Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen . . . . .  | 214  |
| f) Sonderformen der Werkerstellung . . . . .   | 215  |
| g) Örtlich fortschreitende oder schwimmende Bauausführungen und Montagen . . . . .   | 217  |
| h) Zeitgrenzen (zeitliche Voraussetzung) . . . . .   | 218  |
| i) Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen und Montagen . . . . .  | 219  |
| 5. Beginn und Ende der Betriebsstätte . . . . .  | 220  |
| <b>C. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2)</b> |      |
| I. Gewerbebetrieb . . . . .  | 225  |
| II. Bestellung eines ständigen Vertreters . . . . .  | 226  |
| III. Ständiger Vertreter   |      |
| 1. Grundinformation . . . . .  | 230  |
| 2. Person . . . . .  | 231  |
| 3. Besorgung der Geschäfte eines Unternehmens . . . . .  | 232  |
| 4. Nachhaltige Vertretung . . . . .  | 233  |
| 5. Sachliche Weisungsgebundenheit . . . . .  | 234  |
| 6. Katalogtätigkeiten . . . . .  | 235  |
| 7. Beginn und Ende des ständigen Vertreters . . . . .  | 236  |
| <b>D. Besonderheiten der Einkunftsermittlung</b>   |      |
| I. Überblick . . . . .   | 240  |
| II. Ermittlung der Einkünfte . . . . .   | 241  |

|   |      |
|---|------|
|   | Anm. |
| <b>III. Zuordnungsgrundsätze</b>  |      |
| 1. Ergebnis- und Vermögenszuordnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit . . . . .         | 242  |
| 2. Zuordnungsmethoden   |      |
| a) Direkte Methode . . . . .  | 250  |
| b) Indirekte Methode . . . . .  | 251  |
| c) Beurteilung der Methoden . . . . .   | 252  |
| <b>IV. Zuordnung von Wirtschaftsgütern sowie von Betriebseinnahmen und -ausgaben</b>      |      |
| 1. Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit . . . . .                            | 260  |
| 2. Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung . . . . .                       | 261  |
| 3. Zuordnung im Einzelnen   |      |
| a) Sachanlagevermögen . . . . .   | 270  |
| b) Immaterielle Wirtschaftsgüter . . . . .  | 271  |
| c) Beteiligungen und liquide Mittel . . . . .   | 272  |
| d) Rückstellungen und Verbindlichkeiten aus der laufenden Geschäftstätigkeit . . . . .    | 273  |
| e) Von der Betriebsstätte aufgenommene Darlehen . . . . .                                 | 274  |
| f) Durchgeleitete Finanzmittel . . . . .  | 275  |
| g) Anteilige Nutzung von Fremdmitteln des Unternehmens durch die Betriebsstätte . . . . . | 276  |
| h) Zurverfügungstellung von Finanzmitteln durch die inländische Betriebsstätte . . . . .  | 277  |
| 4. Ausstattung mit Eigenkapital   |      |
| a) Grundsatz . . . . .  | 280  |
| b) Kriterien . . . . .  | 281  |
| c) Stellungnahme . . . . .  | 282  |
| d) Ausweisfragen . . . . .  | 283  |
| 5. Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben . . . . .                                | 290  |
| <b>V. Abrechnung im Innenverhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte</b>             |      |
| 1. Abrechnungskonzepte . . . . .  | 300  |

|   | Anm. |
|---|------|
| 2. Rechtsgrundlage für die Abrechnung von Innentransaktionen bei beschränkt Steuerpflichtigen mit inländischer Betriebsstätte . . . . . | 305  |
| 3. Abrechnung der Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Innentransaktionen) im Einzelnen                                 |      |
| a) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus . . . . .                        | 320  |
| b) Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem ausländischen Stammhaus in die inländische Betriebsstätte . . . . .                        | 321  |
| c) Überlassung von Wirtschaftsgütern zur  |      |

|  | Anm.       |
|--|------------|
| vorübergehenden oder zur anteiligen Nutzung . . . . .  | 322        |
| d) Dienstleistungen . . . . .  | 323        |
| <b>VI. Einzelfälle der Gewinnabgrenzung . . . . .</b>  | <b>324</b> |
| <b>VII. Der Gewinn des inländischen ständigen Vertreters . . . . .</b>                       | <b>330</b> |
| <b>VIII. Zeitpunkt der Betriebseinnahmen und -ausgaben</b>                                   |            |
| 1. Betriebsausgaben und -einnahmen vor Begründung einer Betriebsstätte . . . . .             | 340        |
| 2. Nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte . . . . . | 341        |
| 3. Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte . . . . .                       | 342        |
| <b>IX. Berichtigung der Zuordnung . . . . .</b>  | <b>350</b> |

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b:  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb bestimmter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus bestimmten Beförderungen erzielt werden**

|   | Anm.       |
|---|------------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b</b>                  |            |
| <b>I. Grundinformation, Rechtsentwicklung und Bedeutung . . . . .</b>         | <b>410</b> |
| <b>II. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>                                 |            |
| 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG . . . . .                      | 413        |
| 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .                         | 422        |
| 3. Verhältnis zu besonderen Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen . . . . . | 423        |
| <b>III. Verfahrensfragen . . . . .</b>  | <b>428</b> |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b</b>                      |            |
| <b>I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erzielt werden . . . . .</b>          | <b>430</b> |

|  | Anm. |
|--|------|
| <b>II. Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe und Luftfahrzeuge</b>              |      |
| 1. Durch den Betrieb . . . . .   | 431  |
| 2. Seeschiffe oder Luftfahrzeuge . . . . .   | 432  |
| 3. Eigene oder gecharterte Seeschiffe oder Luftfahrzeuge   |      |
| a) Eigenes Fahrzeug . . . . .  | 441  |
| b) Gechartertes Fahrzeug . . . . .   | 442  |
| c) Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs . . . . .                                | 443  |
| <b>III. Für Beförderungen zwischen inländischen oder von inländischen zu ausländischen Häfen</b> |      |
| 1. Für Beförderungen . . . . .   | 447  |
| 2. Zwischen inländischen Häfen   |      |



|   |      |
|---|------|
|   | Anm. |
| a) Erfasste Beförderungen . . . . .   | 448  |
| b) Nicht erfasste Beförderungen . . . . .   | 449  |
| 3. Von inländischen zu ausländischen Häfen  |      |
| a) Erfasste Beförderungen . . . . .   | 450  |
| b) Nicht erfasste Beförderungen . . . . .   | 451  |
| <b>IV. Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen</b> |      |
| 1. Einschließlich . . . . .   | 455  |
| 2. Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen   |      |

|   |      |
|---|------|
|   | Anm. |
| a) Einkünfte aus anderen Beförderungsleistungen . . . . .                                     | 456  |
| b) Mit solchen Beförderungen zusammenhängende Beförderungsleistungen . . . . .                | 457  |
| 3. Sich auf das Inland erstreckende Beförderungsleistungen . . . . .                          | 458  |
| <b>C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte</b>                                     |      |
| I. Überblick . . . . .  | 465  |
| II. Berechnung der für Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte in Einzelfällen . . . . . | 466  |

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c:  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen  
einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder  
eines Pool-Abkommens aus bestimmten  
Beförderungen und Beförderungsleistungen**

|   |      |
|---|------|
|   | Anm. |
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c</b>                        |      |
| I. Grundinformation . . . . .   | 470  |
| II. Rechtsentwicklung . . . . .   | 471  |
| III. Bedeutung . . . . .  | 472  |
| IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .                                    | 473  |
| V. Ermittlung der Einkünfte . . . . .   | 475  |
| VI. Verfahrensfragen . . . . .  | 476  |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c</b>                            |      |
| I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von einem Unternehmen erzielt werden . . . . . | 480  |
| II. Aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchst. b . . . . .           | 481  |

|   |      |
|---|------|
|   | Anm. |
| <b>III. Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt</b> |      |
| 1. Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens . . . . .   | 485  |
| 2. Bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt  |      |
| a) Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland . . . . .   | 486  |
| b) Durchführung der Beförderung . . . . .   | 487  |

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d:  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch  
künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende  
oder ähnliche Darbietungen oder durch deren  
Verwertung im Inland erzielt werden**

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d</b>   |      |  |      |
| I. Grundinformation . . . . .  | 500  |  |      |
| II. Rechtsentwicklung . . . . .  | 501  |  |      |
| III. Bedeutung . . . . .   | 503  |  |      |
| IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen . . . . .  | 505  |  |      |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d</b>   |      |  |      |
| I. Überblick . . . . .   | 515  |  |      |
| II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb   |      |  |      |
| 1. Einkunftsart . . . . .  | 516  |  |      |
| 2. Gewinnerzielungsabsicht . . . . .   | 517  |  |      |
| III. Soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Nr. 3 und 4 gehören . . . . .   | 519  |  |      |
| IV. Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland oder deren Verwertung im Inland erzielt werden |      |  |      |
| 1. Darbietungen  |      |  |      |
| a) Begriff der Darbietung . . . . .  | 521  |  |      |
| b) „Sachliche“ Darbietungen ohne persönliche Aktivitäten . . . . .   | 523  |  |      |
| 2. Künstlerische Darbietungen  |      |  |      |
| a) Begriff und Umfang der künstlerischen Darbietung . . . . .  | 525  |  |      |
| b) Verhältnis von schaffenden Tätigkeiten zur künstlerischen Darbietung . . . . .  | 526  |  |      |
| c) Verhältnis von Einkünften aus Gewerbebetrieb zur künstlerischen Darbietung . . . . .  | 527  |  |      |
| 3. Sportliche Darbietungen   |      |  |      |
| a) Begriff und Umfang des Sports . . . . .   | 530  |  |      |
| b) Sportliche Darbietungen als Sammelbezeichnung . . . . .   | 531  |  |      |
| c) Darbietung durch dritte Personen . . . . .  | 532  |  |      |
| d) Werbung durch Sportler . . . . .  | 533  |  |      |
| 4. Artistische Darbietungen . . . . .  | 534  |  |      |
| 5. Unterhaltende Darbietungen . . . . .  | 535  |  |      |
| 6. Den künstlerischen, sportlichen, artistischen oder unterhaltenden Darbietungen ähnliche Darbietungen . . . . .  | 536  |  |      |
| 7. Darbietungen im Inland . . . . .  | 538  |  |      |
| 8. Verwertung von Darbietungen im Inland   |      |  |      |
| a) Verwertung . . . . .  | 539  |  |      |
| b) Verwertung einer Darbietung . . . . .   | 540  |  |      |
| c) Im Inland . . . . .   | 542  |  |      |
| d) Verwertungstatbestände im Sinne der Nr. 2 Buchst. d . . . . .   | 543  |  |      |
| 9. Einkünfte, die durch Darbietungen oder durch deren Verwertung erzielt werden . . . . .  | 545  |  |      |
| V. <b>Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit der Darbietung oder Verwertung zusammenhängenden Leistungen</b>   |      |  |      |
| 1. Überblick und Bedeutung . . . . .   | 547  |  |      |
| 2. Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen . . . . .   | 548  |  |      |
| 3. Mit künstlerischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .   | 549  |  |      |
| 4. Mit sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .  | 551  |  |      |

|  |      |  |            |
|--|------|--|------------|
|  | Anm. |  | Anm.       |
| 5. Mit artistischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .   | 552  | 7. Mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . | 554        |
| 6. Mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . . | 553  | <b>VI. Unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen . . .</b>           | <b>556</b> |

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

|   |      |  |            |
|---|------|--|------------|
|   | Anm. |  | Anm.       |
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e</b>        |      | III. Einkünfte . . . . .   | 581        |
| I. Grundinformation . . . . .                                       | 560  | <b>C. Zusätzliches Tatbestandsmerkmal von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland . . . . .</b> | <b>582</b> |
| II. Rechtsentwicklung . . . . .                                     | 561  | <b>D. Zusätzliche Tatbestandsmerkmale von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb . . . . .</b>                                       | <b>583</b> |
| III. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .                   | 562  | <b>E. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte . . . . .</b>  | <b>585</b> |
| IV. Verfahrensfragen . . . . .                                      | 569  |  |            |
| <b>B. Allgemeine Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e</b> |      |  |            |
| I. Unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt . . . . .             | 575  |  |            |
| II. Anteile an einer Kapitalgesellschaft . . . . .                  | 577  |  |            |

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

|  |      |   |            |
|--|------|---|------------|
|  | Anm. |   | Anm.       |
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f</b> |      | 2. Verhältnis zu den Entstrickungsnormen des KStG . . . . . | 595        |
| I. Grundinformation . . . . .                                | 590  | 3. Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG . . . . .      | 598        |
| II. Rechtsentwicklung des Buchst. f . . . . .                | 591  | 4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .       | 599        |
| III. Verhältnis zu anderen Vorschriften                      |      | <b>IV. Verfahrensfragen . . . . .</b>                       | <b>606</b> |
| 1. Stellung innerhalb des § 49 . . . . .                     | 594  | <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f</b>    |            |

|  | Anm.   |
|--|--|
| <p><b>I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b></p> <p>1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht zu Buchst. a gehören (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1)</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . . 615</p> <p style="margin-left: 20px;">b) Soweit sie nicht zu Buchst. a gehören . . . 616</p> <p style="margin-left: 20px;">c) Vermietungs- und Verpachtung bzw. Veräußerung durch Personengesellschaften . . . . . 617</p> | <p>2. Fiktive gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2) . . . . . 618</p> <p><b>II. Erzielung durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung bestimmter Gegenstände mit Inlandsbezug</b></p> <p style="margin-left: 20px;">1. Vermietung und Verpachtung . . . . . 619</p> <p style="margin-left: 20px;">2. Veräußerung . . . . . 620</p> <p style="margin-left: 20px;">3. Bestimmte Gegenstände . 621</p> <p style="margin-left: 20px;">4. Inlandsbezug . . . . . 622</p> <p><b>C. Ermittlung der Einkünfte</b></p> <p style="margin-left: 20px;">I. Grundsätze . . . . . 633</p> <p style="margin-left: 20px;">II. Einzelfragen . . . . . 634</p> |

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

|   | Anm.   |
|---|--|
| <p><b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g</b></p> <p><b>I. Grundinformation, Rechtsentwicklung und Bedeutung</b> . . . . . 637</p> <p><b>II. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b></p> <p style="margin-left: 20px;">1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des § 49 . . 637a</p> <p style="margin-left: 20px;">2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen 637b</p> <p><b>III. Verfahrensfragen</b> . . . . . 637c</p> | <p><b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g</b></p> <p style="margin-left: 20px;">I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . . 638</p> <p style="margin-left: 20px;">II. Verschaffung der Gelegenheit zur Verpflichtung . . . . 638a</p> <p style="margin-left: 20px;">III. Vertragliche Verpflichtung eines Berufssportlers als solcher im Inland . . . . . 638b</p> <p style="margin-left: 20px;">IV. Freigrenze von 10000 € . . . 638c</p> |

**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**

|  | Anm.   |
|--|--|
| <p><b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3</b></p> <p style="margin-left: 20px;">I. Rechtsentwicklung . . . . . 640</p> | <p style="margin-left: 20px;">II. Bedeutung . . . . . 641</p> <p style="margin-left: 20px;">III. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . . 642</p> <p style="margin-left: 20px;">IV. Verfahrensfragen . . . . . 654</p> |

|   |      |
|---|------|
|   | Anm. |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 3</b>  |      |
| <b>I. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)</b> . . . . .   | 660  |
| <b>II. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1)</b> |      |
| 1. Inland . . . . .   | 661  |
| 2. Ausübung der selbständigen Tätigkeit   |      |
| a) Überblick . . . . .  | 670  |
| b) Ausüben einer Tätigkeit . . . . .  | 671  |
| c) Ort der Ausübung . . . . .   | 672  |
| d) Zeitpunkt der Ausübung . . . . .   | 677  |
| 3. Verwertung der selbständigen Arbeit  |      |

|  |            |
|--|------------|
|  | Anm.       |
| a) Überblick . . . . .   | 680        |
| b) Verwerten einer Tätigkeit . . . . .   | 681        |
| c) Ort und Zeitpunkt der Verwertung . . . . .  | 682        |
| 4. Verhältnis von Ausübung und Verwertung . . . . .  | 685        |
| <b>III. Einkünfte, für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2)</b> |            |
| 1. Überblick . . . . .   | 690        |
| 2. Feste Einrichtung oder Betriebsstätte im Inland . . . . .   | 691        |
| 3. Einkünfte, für die ... unterhalten wird . . . . .   | 693        |
| <b>C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte .</b>  | <b>696</b> |

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

|   |            |
|---|------------|
|   | Anm.       |
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4</b>  |            |
| I. Grundinformation . . . . .   | 700        |
| II. Rechtsentwicklung . . . . .   | 701        |
| III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht . . . . .  | 702        |
| IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .  | 704        |
| V. Verfahrensfragen . . . . .   | 725        |
| <b>B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1)</b> . . . . .                       | <b>730</b> |
| <b>C. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit (Nr. 4 Buchst. a)</b> |            |
| <b>I. Inland</b> . . . . .  | <b>732</b> |
| <b>II. Ausübung der nichtselbständigen Arbeit</b>   |            |
| 1. Ausüben einer Tätigkeit  |            |
| a) Tätigwerden . . . . .  | 735        |
| b) Dauer der Tätigkeit . . . . .  | 736        |
| c) Unterbrechungen der Tätigkeit . . . . .  | 737        |

|   |            |
|---|------------|
|   | Anm.       |
| d) Tätigwerden im Auftrag des Arbeitgebers . . . . .  | 738        |
| 2. Ort der Ausübung . . . . .   | 740        |
| 3. Zeitpunkt der Ausübung . . . . .   | 746        |
| <b>III. Verwertung der nichtselbständigen Arbeit</b>  |            |
| 1. Verwerten einer Tätigkeit . . . . .  | 750        |
| 2. Ort der Verwertung . . . . .   | 751        |
| 3. Zeitpunkt der Verwertung . . . . .   | 755        |
| <b>IV. Verhältnis von Ausübung und Verwertung</b> . . . . .   | <b>756</b> |
| <b>D. Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis gewährt werden (Nr. 4 Buchst. b)</b> |            |
| I. Überblick . . . . .  | 760        |
| II. Aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährte Einkünfte auch ohne unmittelbaren Zahlungsanspruch . . . . .                   | 761        |
| III. Gewährung mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis . . . . .   | 767        |

|   | Anm. |
|---|------|
| <b>E. Einkünfte aus Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft im Inland (Nr. 4 Buchst. c)</b> |      |
| I. Überblick .....  | 775  |
| II. Einkünfte als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied .....  | 778  |
| III. Gesellschaft .....   | 779  |
| IV. Geschäftsleitung im Inland ..   | 780  |
| V. Vergütung .....  | 781  |
| <b>F. Einkünfte, die als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden (Nr. 4 Buchst. d)</b>                   |      |
| I. Überblick .....  | 785  |
| II. Einkünfte als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (Nr. 4 Buchst. d Halbs. 1) ..                                 | 786  |

|  | Anm.       |
|--|------------|
| III. Soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben (Nr. 4 Buchst. d Halbs. 2) .....   | 787        |
| <b>G. Einkünfte aus der Tätigkeit an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten, durch ein Unternehmen mit inländischer Geschäftsleitung betriebenen Luftfahrzeugs (Nr. 4 Buchst. e)</b> |            |
| I. Überblick .....   | 790        |
| II. Ausübung an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ..  | 791        |
| III. Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland .....  | 792        |
| <b>H. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte .....</b>  | <b>795</b> |

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

|   | Anm. |
|---|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5</b>  |      |
| I. Überblick zu Nr. 5 .....                         | 800  |
| II. Rechtentwicklung der Nr. 5 .....                | 801  |
| III. Verhältnis der Nr. 5 zu anderen Vorschriften   |      |
| 1. Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften .. | 805  |
| 2. Verhältnis zu § 7 UmwStG .....                   | 806  |
| 3. Verhältnis zu § 3 Nr. 40 und § 8b Abs. 1 KStG .. | 807  |
| 4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen ..      | 808  |
| IV. Verfahrensfragen .....                          | 810  |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5</b>      |      |

|  | Anm. |
|--|------|
| I. Überblick .....   | 820  |
| II. Einkünfte aus Kapitalvermögen .....  | 821  |
| III. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. a   |      |
| 1. Durch Buchst. a erfasste Einkunftsgruppen des § 20 .....  | 822  |
| 2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug (Buchst. a erster Teilsatz)                             |      |
| a) Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (Buchst. a erster Teilsatz Var. 1) ..... | 831  |
| b) Tafelgeschäft (Buchst. a erster Teilsatz Var. 2) .....  | 832  |

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| 3. Erstreckung auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (Buchst. a zweiter Teilsatz) . . . . .  | 833  | a) Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa Satz 1), ohne dass eine Ausnahme gem. Doppelbuchst. aa Satz 2 vorliegt (Var. 1) . . . . . | 847  |
| <b>IV. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. b</b>   |      | b) Genussrechte, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen (Doppelbuchst. bb Var. 2) . . . . .   | 850  |
| 1. Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 InvStG . . . . .  | 840  | <b>VI. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. d</b>  |      |
| 2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug   |      | 1. Durch Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen . . . . .  | 855  |
| a) Erträge iSd. § 7 Abs. 3 InvStG (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa) . . . . .  | 841  | 2. Inlandsbezug   |      |
| 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) . . | 842  | a) Überblick und gemeinsame Voraussetzungen für den Inlandsbezug . . . . .  | 856  |
| <b>V. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. c</b>  |      | b) Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (Doppelbuchst. aa) . . . . .   | 857  |
| 1. Durch Buchst. c erfasste Einkunftsgruppen des § 20  |      | c) Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (Doppelbuchst. bb) . .   | 858  |
| a) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 . . . . .  | 845  | <b>VII. Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3 . . . . .</b>   | 860  |
| b) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 . . . . .  | 846  | <b>C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte .</b>   | 865  |
| 2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug   |      |   |      |

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

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6</b>   |      | <b>IV. Verfahrensfragen . . . . .</b>                        | 922  |
| I. Überblick . . . . .                               | 900  | <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 6</b>               |      |
| II. Rechtsentwicklung . . . . .                      | 901  | I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) . . . . . | 926  |
| <b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>       |      | II. Objekte der Vermietung und Verpachtung                   |      |
| 1. Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften . . | 902  | 1. Überblick . . . . .                                       | 928  |
| 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen .        | 913  |  |      |

|  | Anm. |
|--|------|
| 2. Unbewegliches Vermögen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) . . . . .                         | 929  |
| 3. Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) . . . . .                                 | 930  |
| 4. Rechte (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)   |      |
| a) Begriff . . . . .   | 931  |
| b) Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung . . . . .                              | 932  |
| c) Einzelfälle (ABC) . . . . .   | 933  |
| 5. Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) . . . . . | 936  |
| <b>III. Inlandsbezug</b>   |      |
| 1. Überblick . . . . .   | 941  |

|  | Anm. |
|--|------|
| 2. Belegenheit im Inland . . . . .   | 942  |
| 3. Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register . . . . .          | 943  |
| 4. Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung |      |
| a) Überblick . . . . .   | 952  |
| b) Inländische Betriebsstätte . . . . .  | 953  |
| c) Andere Einrichtung . . . . .  | 954  |
| d) Verwertung . . . . .  | 955  |
| <b>IV. Keine Subsidiarität nach Nr. 6 oder nach § 21 Abs. 3</b>                      | 959  |
| <b>C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte . . . . .</b>                  | 961  |

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

|  | Anm. |
|--|------|
| <b>A. Überblick zu Abs. 1 Nr. 7–10 . . . . .</b>                                       | 1000 |
| <b>B. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a (Abs. 1 Nr. 7)</b> |      |
| <b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7</b>                                     |      |
| 1. Rechtsentwicklung . . . . .   | 1001 |
| 2. Bedeutung . . . . .   | 1002 |
| 3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .                                  | 1003 |
| 4. Ermittlung und Verfahrensfragen . . . . .   | 1004 |
| <b>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 7</b>  |      |
| 1. Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 1)                         |      |
| a) Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a . . . . .                       | 1005 |
| b) Gewährung durch bestimmte inländische Zahlstellen . . . . .                         | 1006 |
| 2. Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 2) . . . . .              | 1007 |

|   | Anm. |
|---|------|
| <b>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)</b> |      |
| <b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8</b>  |      |
| 1. Rechtsentwicklung . . . . .  | 1010 |
| 2. Bedeutung . . . . .  | 1011 |
| 3. Geltungsbereich . . . . .  | 1012 |
| 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften   |      |
| a) Inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte . . . . .  | 1015 |
| b) Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 (bis 31.12.2008) . . . . .  | 1017 |
| 5. Ermittlung und Verfahrensfragen . . . . .  | 1021 |



|   | Anm. |  | Anm. |
|---|------|--|------|
| <b>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8</b>   |      |  |      |
| 1. Überblick . . . . .  | 1024 |  |      |
| 2. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit ... . . . . .   | 1025 |  |      |
| 3. Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a) . . . . .   | 1026 |  |      |
| 4. Private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b) . . . . . | 1027 |  |      |
| 5. Private Veräußerungsgeschäfte mit bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c; bis 31.12.2008) . . . . .                                    | 1028 |  |      |
| 6. Anwendung der Regelungen des § 23 . . . . .  | 1029 |  |      |
| 7. Von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasste (private Veräußerungs-)Geschäfte . . . . .   | 1031 |  |      |
| <b>D. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 4 (Abgeordnetenbezüge; Abs. 1 Nr. 8a)</b>  |      |  |      |
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8a . . . . .  | 1040 |  |      |
| II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8a . . . . .   | 1044 |  |      |
| <b>E. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 (Abs. 1 Nr. 9)</b>   |      |  |      |
| <b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9</b>  |      |  |      |
| 1. Überblick und Bedeutung . . . . .  | 1050 |  |      |
| 2. Rechtsentwicklung . . . . .  | 1051 |  |      |
| 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften   |      |  |      |
| a) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften . . . . .  | 1053 |  |      |
| b) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .   | 1060 |  |      |
| 4. Verfahrensfragen . . . . .   | 1080 |  |      |
| <b>II. Tatbestandsmerkmale der Nr. 9</b>  |      |  |      |
|   |      | 1. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3  |      |
|   |      | a) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1 . . . . .   | 1090 |
|   |      | b) Mindesteinkünfte in Höhe von 256 € (Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2) . . . . .   | 1091 |
|   |      | c) Verlustausgleich und Verlustabzug (§ 22 Nr. 3 Satz 3) . . . . .   | 1092 |
|   |      | 2. Inländische unterhaltende Darbietungen (1. Fall) . . . . .  | 1100 |
|   |      | 3. Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall) . . . . .  | 1101 |
|   |      | 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 |
|   |      | b) Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung . . . . .   | 1111 |
|   |      | c) Know-how-Überlassung als Teil einer einheitlichen Leistung . . . . .  | 1112 |
|   |      | d) Gegenwärtige oder frühere Nutzung im Inland . . . . .   | 1115 |
|   |      | 5. Subsidiarität . . . . .   | 1120 |
|   |      | <b>III. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte . . . . .</b>  |      |
|   |      | <b>F. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 (Abs. 1 Nr. 10)</b>   |      |
|   |      | <b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10 . . . . .</b>  |      |
|   |      | <b>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 10</b>   |      |
|   |      | 1. Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 1) . . . . .  | 1160 |
|   |      | 2. Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2) . . . . .   | 1161 |

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

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b>  |      |   |      |
| <b>I. Grundinformation</b> . . . . .  | 1200 |   |      |
| <b>II. Rechtsentwicklung</b> . . . . .  | 1201 |   |      |
| <b>III. Bedeutung</b> . . . . .   | 1202 |   |      |
| <b>IV. Geltungsbereich</b>  |      |   |      |
| 1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .   | 1205 |   |      |
| 2. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .   | 1206 |   |      |
| <b>V. Verfahrensfragen</b> . . . . .  | 1210 |   |      |
| <b>B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2</b>   |      |   |      |
| <b>I. Überblick</b> . . . . .   | 1215 |   |      |
| <b>II. Keine Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale</b>             |      |   |      |
| 1. Besteuerungsmerkmale . . . . .   | 1220 |   |      |
| 2. „Im Ausland gegebene“ Besteuerungsmerkmale . . . . .                                 | 1221 |   |      |
| <b>III. Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1 könnten nicht angenommen werden</b> . . . . . | 1230 |   |      |
| <b>C. Rechtsfolgen des Abs. 2</b>   |      |   |      |
| <b>I. Außerbetrachtbleiben ausländischer Besteuerungsmerkmale</b> . . . . .             | 1240 |   |      |
| <b>II. Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise auf die verschiedenen Einkünfte</b> |      |   |      |
| 1. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus                                     |      | Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1) . . . . .  | 1245 |
|   |      | 2. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Nr. 2) . . . . .                                 | 1246 |
|   |      | 3. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)                                     |      |
|   |      | a) Verhältnis von § 15 und § 18 . . . . .   | 1250 |
|   |      | b) Kapitalgesellschaften und isolierende Betrachtungsweise . . . . .  | 1251 |
|   |      | 4. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Nr. 5) . . . . .                                | 1253 |
|   |      | 5. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 Nr. 6) . . . . .                     | 1256 |
|   |      | 6. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 8) . . . . .                | 1260 |
|   |      | 7. Isolierende Betrachtungsweise bei Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter und Know-how-Überlassung (Abs. 1 Nr. 9) . . . . . | 1263 |
|   |      | 8. Isolierende Betrachtungsweise bei bestimmten sonstigen Einkünften iS des § 22 Nr. 5 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 10) . . . . .     | 1264 |

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

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b> |      |   |      |
| <b>I. Grundinformation</b> . . . . .         | 1300 |   |      |
| <b>II. Rechtsentwicklung</b> . . . . .       | 1301 |   |      |
|  |      | <b>III. Bedeutung</b> . . . . .                         | 1302 |
|  |      | <b>IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> . . . . . | 1303 |

|  |      |
|--|------|
|  | Anm. |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3</b>   |      |
| I. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bei Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen (Abs. 3 Satz 1) . . . . .  | 1307 |
| II. Auch wenn durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt (Abs. 3 Satz 2) . . . . .                      | 1308 |
| III. Kein Fall des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1) . . . . .   | 1309 |
| IV. Deutsches Besteuerungsrecht nicht durch ein DBA ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten (Abs. 3 Satz 3 Alt. 2) . . . . .                 | 1310 |
| <b>C. Rechtsfolge des Abs. 3: Ansatz der inländischen Einkünfte mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte (Abs. 3 Satz 1)</b> |      |
| I. Ansatz der inländischen Einkünfte . . . . .   | 1320 |
| II. Mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte . . . . .   | 1321 |

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Steuerbefreiung von Schifffahrt- oder Luftfahrt-  
einkünften**

|  |      |
|--|------|
|  | Anm. |
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</b> . . . . .   | 1400 |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4</b>   |      |
| <b>I. Abs. 4 Satz 1</b>  |      |
| 1. Abweichend von Abs. 1 Nr. 2 . . . . .   | 1410 |
| 2. Beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat . . . . .   | 1411 |
| 3. Einkünfte durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge . . . . .  | 1412 |
| 4. Einkünfte aus einem Unternehmen, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet . . . . .   | 1413 |
| <b>II. Abs. 4 Satz 2</b>   |      |
| 1. Gewährung einer entsprechenden Steuerbefreiung für derartige Einkünfte durch diesen ausländischen Staat für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes . . . . . | 1420 |
| 2. Erklärung der verkehrspolitischen Unbedenklichkeit der Steuerbefreiung nach Abs. 4 Satz 1 durch das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung . . . . .   | 1421 |
| <b>C. Rechtsfolge: Steuerbefreiung</b> . . . . .   | 1430 |

**Allgemeine Erläuterungen zu § 49**
**Allgemeines Schrifttum zu § 49:**

**Bis 1999:** DEBATIN, Beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, BB 1960, 1015; DEBATIN, Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht, DB 1961, 785; RÄDLER/RAUPACH, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München 1966; ENDRISS, Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht noch zeitgemäß?, FR 1968, 338; K. VOGEL, Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DSrR 1968, 427; DEBATIN, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277; CLAUSEN, Die beschränkte Steuerpflicht, DSrZ 1974, 315; HARTMANN, Die komplexe Struktur der beschränkten Steuerpflicht, DB 1975, 319; BAYER, Die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht, in: Völkerrecht als Rechtsordnung, Berlin 1983, 69; EBLING, Rechtsgrundsätze des BFH zum Internationalen Steuerrecht, DB 1983, Beilage 18; LIEDTKE, Beschränkte Steuerpflicht – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671; WASSERMAYER, Die beschränkte Steuerpflicht, DSrJG 8 (1985), 49; ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988; ARNDT, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 1990, 364; HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Forum der internationalen Besteuerung Bd. 2, Köln 1993; HOCK/MÜCK, Besteuerung deutscher Einkunftsquellen nach Wohnsitzverlagerung ins Ausland, RIW 1993, 124; MORGENTHALER, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1993, 258; SCHEFFLER, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, München 1994; K. VOGEL, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, Festschr. F. Klein, Köln 1994, 361; ECKERT, Die beschränkte Steuerpflicht – Rechtfertigung und Systematik, Univ. Bonn, Diss. 1995; FLIES, Die Umqualifizierung der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DSrZ 1995, 431; SCHAUMBURG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, Festschr. Tipke, Köln 1995, 125; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. München 1996; KOBLENZER, Grundlagen der „beschränkten Steuerpflicht“, BB 1996, 933; LÜDICKE, Neue Entwicklungen zur beschränkten Steuerpflicht, StBKongRep. 1996, 399; MÖSSNER, Isolierende Betrachtungsweise, Festschr. Flick, Köln 1997, 939; KOBLENZER, Die Besteuerung Nichtansässiger – ein historischer Rückblick, IStR 1997, 97; HAHN, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, Institut Finanzen und Steuern Heft 378, Bonn 1999; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193.

**Ab 2000:** KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. München 2000; LEINEWEBER/LIPPEK, Die beschränkte Einkommensteuerpflicht, NWB F. 3, 11551 (2001); LABERMEIER, Die Ertragsbesteuerung des Electronic-Commerce im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, Frankfurt/M. ua. 2001; LÜDICKE, Aktuelle Fragen zur beschränkten Steuerpflicht, in SCHAUMBURG/WASSERMAYER/LÜDICKE (Hrsg.), Internationales Steuerrecht – Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts; Außensteuergesetz; Beschränkte Steuerpflicht, Bonn/Berlin 2002, 97 ff.; HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägungen, IWB F. 3 Gr. 1, 2003 (2004); FISCHER/KLEINEIDAM/WARNEKE, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl. Berlin 2005; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. München 2011; LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DSrR 2008, Beih. zu Heft 17, 25; K. VOGEL/LEHNER, DBA, Kommentar, 5. Aufl. München 2008; EGE, Beschränkte Steuerpflicht – Systematik und aktuelle Entwicklungen, DSrR 2010, 1205; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. Köln 2011.

**A. Grundinformation zu § 49**

1

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

**B. Rechtsentwicklung des § 49**

2

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

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

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

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

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

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

**KuponStG v. 25.3.1965** (Ges. z. Änd. und Erg. des EStG, KStG und KVStG, BGBl. I 1965, 147; BStBl. I 1965, 103): Einbeziehung der Zinsen aus Schuldbuchforderungen und Teilschuldverschreibungen in Abs. 1 Nr. 5.

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

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

▶ *Ergänzung von Abs. 1 Nr. 5*: Einbeziehung der Einkünfte iSd. § 20 Abs. 2, insbes. aus der Veräußerung von Dividenden- und Zinsscheinen.

▶ *Einfügung der Nr. 9 in Abs. 1*: Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland und aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichem, technischem, wissenschaftlichem und ähnlichem Know-how wurden einbezogen, soweit sie nicht bereits unter Abs. 1 Nr. 1–8 fallen.

► *Einfügung eines neuen Abs. 2*: Gesetzliche Regelung der sog. isolierenden Betrachtungsweise, die zuvor in stRspr. angewandt worden war.

► *Umgliederung der bisherigen Abs. 2 und 3* (betr. ausländ. Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen) in Abs. 3 und 4.

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

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

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

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

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

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

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

**StReformÄndG v. 30.6.1989** (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Rücknahme der durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 und das HaushaltsbegleitG 1989 v. 20.12.1988 eingeführten Änderungen des Abs. 1 Nr. 5 im Zusammenhang mit der Abschaffung der „kleinen“ KapErtrSt. ab 1.7.1989. Hierdurch wurde der vor 1989 geltende Rechtszustand für Kapitalerträge, die nach dem 30.6.1989 zufließen, wiederhergestellt.

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

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Änderungen ab VZ 1994:

- ▶ *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e*: Anpassung bzgl. verdeckter Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. als Veräußerung in § 17.
- ▶ *Einfügung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f*: Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten iSd. Nr. 6, die von ausländ. Gewerbetreibenden ohne inländ. BS oder inländ. Vertreter erzielt werden.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a*: Klarstellung, dass Einnahmen aus Anteilsscheinen an Investmentfonds keine inländ. Kapitaleinkünfte sind, Ausnahme: Tafelgeschäfte.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. cc*: Folgeänderung zur Einfügung der Nr. 8 in § 43 Abs. 1.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 8*: Erweiterung um Gewinne aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung innerhalb der Spekulationsfrist.
- ▶ *Abs. 3 Satz 3*: Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze bei Beförderungsleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, wenn deutsches Besteuerungsrecht durch ein DBA nicht eingeschränkt ist.

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

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

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523):

- ▶ *Abs. 1 Nr. 4*: Zahlungen aus öffentlichen Kassen, wenn das Beschäftigungsverhältnis nicht zum Träger der öffentlichen Kasse besteht.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 8*: redaktionelle Anpassung der Verweisung auf § 23.

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

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

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304):

- ▶ *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d*: Ausdehnung der beschränkten StPflcht auf im Ausland ausgeübte, aber im Inland verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 8*: redaktionelle Änderung infolge der Neufassung des § 23.

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

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428):

► *Abs. 1 Nr. 5:* Erweiterung der Verweisung in Buchst. a auf § 20 Abs. 1 Nr. 9. Ferner Aufhebung von Buchst. b als Folgeänderung zum Systemwechsel vom kstl. Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren. *Zeitlicher Anwendungsbereich:* für Ausschüttungen, für die bei der ausschüttenden Körperschaft nicht mehr die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist.

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

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

► *Abs. 1 Nr. 4:* Erweiterung der beschränkten StPflcht für Vergütungen an Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland. *Zeitlicher Anwendungsbereich:* ab VZ 2002.

► *Abs. 1 Nr. 5:* Redaktionelle Folgeänderung zur Änderung des § 38b KAGG. *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2000 zufließen.

**StÄndG v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710):

► *Abs. 1 Nr. 3:* Erweiterung um Einkünfte, „für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird“.

► *Abs. 1 Nr. 4:* Einfügung eines neuen Buchst. d, wonach Entlassungsabfindungen zu den inländ. Einkünften gehören, soweit die Einkünfte aus dem aufgelösten Dienstverhältnis der inländ. Besteuerung unterlegen haben.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* ab dem VZ 2004.

**InvestmentmodernisierungsG v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2676 [2731]; BStBl. I 2004, 5): In Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b redaktionelle Anpassung aufgrund der Ablösung des KAGG und des AuslInvMG durch das InvStG. *Zeitlicher Anwendungsbereich:* ab 1.1.2004.

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

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432):

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:* Erweiterung der beschränkten StPflcht durch Einbeziehung der Veräußerungsgewinne von in einer inländ. BS oder sonstigen festen Einrichtung verwerteten WG.

► *Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e* wurde neu eingefügt und erfasst Arbeitsentgelte von Flugpersonal an Bord eines von einer inländ. Luftfahrtgesellschaft betriebenen Flugzeugs.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* ab VZ 2007.

**9. ZustandAnpVO v. 31.10.2006** (BGBl. I 2006, 2407 [2420]): In Abs. 4 wurden die Worte „Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen“ durch „Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung“ ersetzt.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4):

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e:* Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen bei vorangegangener grenzüberschreitender Verschmelzung bzw. grenzüberschreitendem Anteilstausch, soweit die Anteile beim Erwerb nicht mit dem gemeinen Wert angesetzt worden waren, als Folge der erweiterten Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Umwandlungen durch das UmwStG.

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:* Überwiegend redaktionelle Änderung des Satzes 2 durch Verweisung auf die konkreten Vorschriften des KStG bzgl. ausländ. Körperschaften.



► *Abs. 1 Nr. 8:* Anpassung entsprechend Nr. 2 Buchst. e Satz 2 an die Änderungen des UmwStG sowie Untergliederung der einzelnen Tatbestände der Nr. 8 in Buchst. a–c.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* ab VZ 2006 (§ 52 Abs. 57).

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

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

► *Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c:* Der bisherige Doppelbuchst. cc wird zum neuen Buchst. d und der Verweis auf § 43 Abs. 1 Satz 1 um die Nr. 9–12 (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, Dividenden- und Zinsscheinen, sonstigen Kapitalforderungen sowie Gewinne aus Termingeschäften) erweitert. In *Satz 2* wird der Verweis auf § 20 Abs. 3 angepasst.

► *Abs. 1 Nr. 8:* Buchst. c wird aufgehoben, da § 23 Abs. 2 Satz 2 weggefallen ist und die Einkünfte damit Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e unterfallen.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung und Erweiterung des Abs. 1 mit Wirkung ab VZ 2009 durch

- Aufnahme unterhaltender Darbietungen in Nr. 2 Buchst. d,
- Erweiterung der Nr. 2 Buchst. f um die Vermietung von inländ. Grundbesitz und von im Inland verwerteten Rechten,
- Ergänzung der Nr. 5 um einen Buchst. d betr. Tafelgeschäfte,
- Präzisierung der Nr. 6 als Folge der Erweiterung von Nr. 2 Buchst. f (Nachrangigkeit gegenüber Nr. 1–5),
- Erweiterung der Nr. 9 (entsprechend der Ergänzung in Nr. 2 Buchst. d) um sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 aus inländ. unterhaltenden Darbietungen,
- Anfügung einer neuen Nr. 10 zur Erfassung bestimmter sonstiger Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 Satz 1 (Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, soweit sie auf im Inland stfrei gestellten Beiträgen, Leistungen oder Zuwendungen beruhen).

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

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Erweiterung von Abs. 1 Nr. 2 um einen Buchst. g, der die StPflcht von Transferentschädigungen für Berufssportler regelt, die an einen inländ. Empfänger gezahlt werden. Es gilt eine Freigrenze von 10 000 € pro Transfergeschäft und Jahr.

Einstweilen frei.

3–4

## C. Bedeutung des § 49

### I. Rechtssystematische Bedeutung

5

**Verbindung zwischen § 1 Abs. 4 und § 49:** § 1 Abs. 4 knüpft die subjektive beschränkte StPflcht mangels anderer persönlicher Anknüpfungspunkte an das Vorhandensein inländ. Einkünfte iSd. § 49. Damit wird der objektive Steuertatbestand gleichzeitig Voraussetzung für den subjektiven, was durch den Verweis

auf § 1 Abs. 4 im Einleitungshalbsatz des Abs. 1 zum Ausdruck kommt. Der Vorschrift kommt somit eine doppelte Funktion zu (vgl. MÖSSNER, Festschr. Flick, 1997, 939 [948 f.]): Zum einen ist sie Sachnorm, indem sie die Steuertatbestände unter Bezug auf die allgemeinen Steuertatbestände beschreibt (vgl. Anm. 6), zum anderen ist sie Kollisionsnorm insoweit, als sie die Aufgabe hat, „die territorialen Anknüpfungspunkte zu umschreiben, nach denen die inländischen von den nicht inländischen Einkünften abzugrenzen sind“ (BFH v. 13.12.1989 – I R 25/86, BStBl. II 1990, 1056). Nur in einem Ausnahmefall ist sie auch Norm zur Steuerbemessungsgrundlage.

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

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

Jedenfalls entfaltet § 49 keine über die §§ 13 ff. hinausgehende steuerbegründende Wirkung (vgl. BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; SCHMIDT/LOSCHELDER XXX. § 49 Rn. 3; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 163). Somit ist der Begriff der Einkünfte im Rahmen der beschränkten StPflcht im gleichen Sinne zu verstehen wie bei der unbeschränkten StPflcht (vgl. MÖSSNER, Festschr. Flick, 1997, 939 [948]).

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

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

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

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

**Isolierende Betrachtungsweise:** Nach Abs. 2 müssen im Ausland verwirklichte Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart außer Betracht bleiben, wenn dadurch inländ. Einkünfte nicht angenommen werden können. Die Vorschrift ergänzt die Abgrenzung der inländ. Einkünfte. Sie greift nur dann ein, wenn gleichzeitig die sachlichen Voraussetzungen mehrerer Einkunftsarten, nämlich einer Haupt- und einer Nebeneinkunftsart, vorliegen (vgl. Anm. 1206). Dadurch nähert sich die beschränkte StPflcht, zusammen mit der beschränkten Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse, in ihrem Charakter einer Objektsteuer an (vgl. LIEDTKE, DB 1985, 671; ARNDT, StuW 1990, 364; TRZASKALIK, StuW 1990, 380; SCHMIDT/LOSCHOLDER XXX. § 49 Rn. 2). Zur Nichtanwendung in Fällen der Liebhaberei bei beschränkter StPfl. s. Anm. 1230; vgl. auch BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, mit Anm. GOSCH, DStR 2002, 671, und LÜDICHE, DStR 2002, 671.

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

**Norm zur Steuerbemessungsgrundlage:** Die Steuerbemessungsgrundlage ist nach § 2 zu ermitteln. Lediglich für einen Sonderfall (inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) enthält § 49 Abs. 3 eine Regelung zur Ermittlung und zur Höhe der Bemessungsgrundlage.

Einstweilen frei.

6–9

## II. Verfassungsmäßigkeit

10

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

**Abs. 1:** Verfassungsrechtl. Bedenken sind von KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 3 geltend gemacht worden, da die Auswahl der Besteuerungsobjekte „mehr oder weniger willkürlich“ sei und „keine schlüssige Sachkonzeption erkennen“ lasse. Im Wesentlichen zielt die Kritik auf die Tatsache, dass aufgrund der abschließenden Aufzählung und unterschiedlichen Abgrenzung der Besteuerungsobjekte in Abs. 1 zum einen Besteuerungslücken zB bei Zinseinkünften und bei Ein-

künften aus Gewerbebetrieb und zum anderen ungerechtfertigte Unterschiede zwischen einzelnen Einkunftsarten, zB zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit, bestehen (vgl. SCHMIDT/LOSCHELDER XXX. § 49 Rn. 16; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 318 f.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.129; zweifelnd vgl. WASSERMAYER, DStJG 8 [1985], 49 [59]). UE weisen die in Abs. 1 Nr. 1–9 für die einzelnen Einkunftsarten genannten Merkmale inländ. Einkünfte einen ausreichenden Inlandsbezug auf. Obgleich die Abgrenzungsmerkmale für den Inlandsbezug bei den einzelnen Einkunftsarten nicht einheitlich sind und sich hieraus vor allem für Grenzbereiche zwischen gewerblichen, selbständigen und nichtselbständigen Einkünften Unterschiede hinsichtlich des Umfangs der beschränkten StPfl. ergeben können, lässt sich uE daraus kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ableiten (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 63; WASSERMAYER, DStJG 8 [1985], 49 [58]). Der Gesetzgeber kann bei der Abgrenzung der Besteuerungsobjekte auch Gesichtspunkte der praktischen Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs berücksichtigen.

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

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

**Abs. 4:** In der Befreiungsvorschrift des Abs. 4 ist uE keine Verfassungswidrigkeit zu erkennen.

**Schrifttum:** SASS, Gleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, StuW 1988, 362; KAEFFER, Steuernachteile für beschränkt steuerpflichtige EG-Bürger nach Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes verfassungswidrig, DStR 1991, 671; SASS, Zum Einfluss der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht, DB 1992, 857; SASS, Beschränkte Steuerpflicht – Verstoß der §§ 49 ff. EStG gegen Art. 52 EWG-Vertrag, DB 1993, 361; THÖMMES, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, DStJG 19 (1996), 81; HAHN, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, Institut Finanzen und Steuern, Heft 378, Bonn 1999; KÖRNER, Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, IStR 2004, 424 (429).

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

§ 49 Rn. 11). Zur möglichen EU-Widrigkeit der Benachteiligung einer inländ. BS eines beschränkt Stpfl. aufgrund mangelnder Abkommensberechtigung der BS im Verhältnis zu Drittstaaten vgl. JANN, IWB F. 11 Gr. 2, 279 (1997).

#### IV. Vereinbarkeit mit dem Völkerrecht

12

**Schrifttum:** MÜLLER, Die Zulässigkeit der Erstreckung der deutschen Steuerhoheit auf ausländische Tochtergesellschaften, Diss. München 1969; WEBER-FAS, Völkerrecht und Steuerhoheit, RIW 1979, 585 ff.; WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1979; VERDROSS/SIMMA, Universelles Völkerrecht, 3. Aufl. Berlin 1984; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. München 2000; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005; IPSEN, Völkerrecht, 5. Aufl. München 2008.

Nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts muss die Besteuerung einen räumlichen oder persönlichen Bezug nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (vgl. WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1979, 65; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 3) zum besteuernenden Staat aufweisen. Die Schranken des allgemeinen Völkerrechts sind dabei weit gezogen (vgl. VERDROSS/SIMMA, Universelles Völkerrecht, 3. Aufl. 1984, 781 f.). Als ausreichend werden neben dem Wohnsitz bzw. Sitz, dem Aufenthalt sowie dem Ort der Geschäftsleitung allgemein auch eine BS, die Grundstücksbelegenheit, der Tätigkeitsort angesehen (vgl. WEBER-FAS aaO). Bezüglich der in § 49 genannten Besteuerungsobjekte sind keine Konflikte mit dem allgemeinen Völkerrecht erkennbar.

Einstweilen frei.

13–19

#### D. Geltungsbereich des § 49

20

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

#### Personengesellschaften:

**Schrifttum:** PILTZ, Die Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981; LÜDICKE, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, StbJb. 1997/98, 449; KRABBE, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, StbJb. 2000/2001, 183.

Eine PersGes. ist nicht selbst beschränkt stpfl. Vielmehr sind ggf. die Gesellschafter nach ihren jeweiligen persönlichen Verhältnissen mit ihren mittels der PersGes. im Inland erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb beschränkt stpfl. Eine ausländ. Gesellschaft ist als PersGes. zu behandeln, wenn sie einer inländ. PersGes. entspricht, und zwar unabhängig davon, wie sie in ihrem Heimatstaat behandelt wird. Zur Qualifikation ausländ. PersGes. s. Anm. 24; ferner SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011 Rn. 18.66 ff.; PILTZ in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 7 Rn. 77; LÜDICKE, StbJb. 1997/98, 449 (451 ff.).

**Erweitert beschränkt Steuerpflichtige:**

**Schrifttum:** WASSERMEYER, Kann die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gegenüber der normal beschränkten vorteilhaft sein?, IStR 1996, 30.

Hierunter fallen beschränkt stpfl. natürliche Personen, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten StPflcht als Deutsche mindestens fünf Jahre unbeschränkt estpfl. waren. Sie unterliegen nach § 2 AStG als *lex specialis* einer über § 49 hinausgehenden Besteuerung, vgl. Anm. 32. Die erweiterte beschränkte EStPflcht erstreckt sich über die in § 49 genannten Einkünfte hinaus auf alle anderen Einkünfte, die nicht ausländ. Einkünfte nach § 34d sind („erweiterte Inlandseinkünfte“; vgl. Anwendungsschreiben zum AStG, BStBl. I 1995 Sonder-Nr. 1, Tz. 2.5.0.1.; vgl. ferner BFH v. 30.8.1995 – I R 10/95, BStBl. II 1995, 868).

**Diplomaten und Konsuln:** Trotz inländ. Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts unterliegen natürliche Personen ausnahmsweise nur mit ihren inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 der beschränkten StPflcht, wenn sie unter die Vorschriften des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen v. 18.4.1961 (BGBl. II 1964, 957, und 1965, 147) oder des Wiener Übereinkommens über konsularische Beziehungen v. 24.4.1963 (BGBl. II 1969, 1585, und 1971, 1285) fallen (vgl. H 3.29 „Wiener Übereinkommen“ EStH; ferner FinSen. Berlin v. 8.11.1994, IStR 1995, 85; FinMin. Nds. v. 22.3.1995, Steuertelex 1995, 147).

**NATO-Truppenstatut:** Art. X Abs. 2 des NATO-Truppenstatuts v. 19.6.1951 (BGBl. II 1961, 1190, und 1963, 745) bestimmt, dass Mitglieder einer Truppe oder eines zivilen Gefolges trotz Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nur mit ihren inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 besteuert werden (zu Einzelheiten vgl. koordinierten Ländererlass FinMin. Nds. v. 3.3.1986, StEK EStG § 49 Nr. 41 = FinMin. Ba.-Württ. v. 25.8.1987, BB 1987, 2356; FinMin. Hessen v. 26.8.1992, FR 1993, 68 = FinMin. NRW v. 29.9.1992, IStR 1992, 106; BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153; v. 24.2.1988 – I R 69/84, BStBl. II 1989, 290; v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632, und v. 24.1.1990 – I B 58/89, BFH/NV 1990, 488). Vgl. ferner FEUERSTEIN/MICHEL, DB 1993, 1211.

**Juristische Personen:**

**Schrifttum:** SCHLÜTTER, Personengesellschaft oder Körperschaft? – Aktuelle Qualifikationsfragen, DSjG 8 (1985), 215; HENKEL, Subjektfähigkeit grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften, RIW 1991, 565; WASSERMEYER, Die ausländische Kapitalgesellschaft, DSjG 20 (1997), 83.

Für die beschränkt KStPflchtigen iSd. § 2 Nr. 1 KStG, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, gilt § 49 EStG über § 8 Abs. 1 KStG ebenfalls. Im Einzelfall ist die Beurteilung, ob es sich bei der ausländ. Gesellschaft um eine kstpfl. KapGes. oder um eine PersGes., bei der die Gesellschafter unmittelbar stpfl. sind, handelt, nach innerstaatlichem Recht zu treffen. Vgl. RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444; BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588; v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; v. 15.3.1995 – II R 24/91, BStBl. II 1995, 635; zur vergleichenden Zusammenstellung in- und ausländ. Gesellschaftsformen innerhalb der EU s. Anl. 2 zu § 43b.

**Ehemalige DDR:** Die beschränkte StPflcht erfasste bis zum VZ 1990 dem Grunde nach auch in der DDR und Berlin (Ost) ansässige natürliche Personen. Für diese galt der Mindeststeuersatz von 25 % allerdings nicht (§ 50 Abs. 3 Sätze

2 und 3). Häufig wurde indessen bei dieser Personengruppe aus Gründen der Billigkeit auf die Besteuerung ganz oder teilweise verzichtet. Für den Zeitraum vom 1.7. bis 31.12.1990 regelte die FinVerw. DBA-ähnliche Einschränkungen der Besteuerung im Verhältnis zur DDR. Näher dazu BMF v. 10.7.1990, BStBl. I 1990, 314; v. 22.8.1990, BStBl. I 1990, 417.

Einstweilen frei.

21–29

## E. Verhältnis des § 49 zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 49 zueinander

30

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

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

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

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

### II. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

31

**§ 4h:** Die Anwendung der Zinsschranke ist bei beschränkt stpfl. Einkünften nicht ausgeschlossen. Sie kommt für Einkünfte aus einer inländ. LuF iSd. Abs. 1 Nr. 1, aus Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und f sowie aus selbständiger Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 in Betracht. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/4841, 54) soll sie allerdings für die Kapitalausstattung von BS im Verhältnis zum Stammhaus nicht gelten. Vielmehr sollen die Grundsätze der BS-VG (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.5) weiterhin anwendbar sein; glA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 115; GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1489, 1496 (2007); BRON, IStR 2008, 14 (15); aA TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 974, die eine Anwendung der Zinsschranke bei inländ. BS nicht ausschließen. UE kann die

Zinsschranke jedenfalls auch bei Berücksichtigung der BS-VG in Bezug auf die inländ. BS eines beschränkt Stpfl. zur Anwendung kommen, wenn zB infolge eines anzuerkennenden Verlusts das EBITDA nicht zum vollen Zinsabzug ausreicht. Entsprechendes gilt uE auch für die Einkünfte aus LuF iSd. Abs. 1 Nr. 1, für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (vgl. hierzu BRON, IStR 2008, 14 [16]) sowie für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2. Fraglich ist allerdings, welches der relevante Betrieb für die Anwendung der Zinsschranke ist, die inländ. BS oder Tätigkeit oder der gesamte in- und ausländ. Betrieb. Im Übrigen bildet die inländ. BS in den Fällen, in denen sie als Organträger dient, zusammen mit den zum Organkreis gehörenden Organengesellschaften einen Betrieb iSd. § 4h iVm. § 8 Abs. 1 KStG, vgl. BLUMENBERG/LECHNER aaO, 122 f.

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

**§ 50d:** Auch diese Bestimmung setzt die Existenz beschränkter StPfl. voraus, knüpft also insoweit an eine dem Grunde nach sich aufgrund von § 49 ergebende Verwirklichung bestimmter Tatbestandsmerkmale an.

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

Umgekehrt können Einkünfte zugleich inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 und ausländ. Einkünfte iSd. § 34d sein, wenn sich die jeweiligen Anknüpfungsmerkmale nicht gegenseitig ausschließen; s. § 50 Anm. 450; LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 230.

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

Soweit inländ. Einkünfte gleichzeitig auch ausländ. iSd. § 34d sind, sieht § 50 Abs. 3 die Möglichkeit vor, unter bestimmten Voraussetzungen ausländ. Steuern auch bei beschränkt Stpfl. anzurechnen oder abzuziehen (vgl. § 50 Anm. 440 ff.).

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

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

§ 2 AStG erweitert den sachlichen Umfang der beschränkten StPfl. dahingehend, dass die betroffenen Personen über § 49 hinaus mit allen Einkünften beschränkt stpfl. werden, soweit sie nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34d Abs. 1 darstellen (erweiterte Inlandseinkünfte, vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, IStR



2008, 330 mwN). Zum Umfang der erweiterten beschränkten StPflcht s. Anwendungsschreiben des BMF v. 14.5.2004 (BStBl. I 2004 Sonder-Nr. 1, 3 Tz. 2.5.0). Entsprechend erweitert § 5 AStG die beschränkte StPflcht in den Fällen, in denen Einkünfte iSd. § 2 AStG über eine zwischengeschaltete Gesellschaft erzielt werden.

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

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

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

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

**InvStG:** s. Anm. 1015.

#### § 42 AO:

**Schrifttum:** CREZELIUS, Beschränkte Steuerpflicht und Gestaltungsmissbrauch, DB 1984, 530; PILTZ, Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerumgehung, BB 1987 Beil. 14; HAARMANN (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 4, Köln 1994; K. VOGEL, Künstlergesellschaften und Steuerumgehung, StuW 1996, 248; HUNDT, Entwicklung des deutschen Mißbrauchsverständnisses bei grenzüberschreitenden Gestaltungen, Festschr. Debatin, München 1997, 153; FÜGER/RIEGER, Ende des Mythos der Monaco-Entscheidung – Anmerkungen zu den Entscheidungen des BFH vom 21.12.1994, 28.8.1997 und 29.10.1997, IStR 1998, 353; STOSCHEK/SOMMERFELD, Einschaltung ausländischer Gesellschaften bei Direktinvestitionen in Deutschland – Anmerkungen zu den BFH-Urteilen in RIW 1998, 334 und RIW 1998, 415, RIW 1998, 948.

Die Rspr. hält § 42 AO bei beschränkt Stpfl. für anwendbar (vgl. BFH v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163; v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [237 mwN]), entgegen BFH v. 29.10.1981 – I R 89/80, BStBl. II 1982, 150; v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605), desgleichen auch die hM (vgl. PILTZ, BB 1987 Beil. 14, 6; WASSERMAYER, DSj]G 8 [1985], 49 [72]; TIPKE/KRUSE, § 42 AO Tz. 19; aA CREZELIUS, DB 1984, 530). Allerdings wird der für miss-

bräuchliche Gestaltungen zur Verfügung stehende Raum für beschränkt Stpfl. wegen der einschränkenden inländ. Anknüpfungspunkte regelmäßig enger sein als für unbeschränkt Stpfl. (vgl. auch LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 170).

33–40 Einstweilen frei.

#### 41 IV. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

**Schrankenwirkung der DBA:** Nach allgemeiner Ansicht (vgl. BFH v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 72 f.; MENCK in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPE, DBA-Kommentar, Teil 1 Abschn. 2 Rn. 58 f.; SCHMIDT/LOSCHOLDER XXX. § 49 Rn. 9; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 83 f.) können DBA nur bereits nach nationalem Recht bestehende Besteuerungsrechte der vertragschließenden Staaten einschränken, nicht jedoch begründen. Soweit nach einem anwendbaren DBA Deutschland das Besteuerungsrecht zugewiesen wird, bedarf es zur Begründung der konkreten sachlichen StPfl. bei beschränkt Stpfl. inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 und 2. Insofern stellt § 49 die Begründung des Steueranspruchs in sachlicher Hinsicht auch bei Anwendung eines DBA dar. Dies gilt auch, soweit ein DBA eine Rückfallklausel oder switch-over-Klausel enthält. Dabei kann durch Verständigungsverfahren zwischen den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für dem Ansässigkeitsstaat zugewiesene Einkünfte (hier: Abfindungszahlungen an einen beschränkt sppfl. ArbN) nicht entgegen dem DBA (hier: DBA Belgien) dem Beschäftigungsstaat zugewiesen werden (vgl. BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394). Durch das JStG 2010 wird die FinVerw. mit Wirkung ab dem 1.1.2010 ermächtigt, mit Zustimmung des BRat RechtsVO zur Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen zu erlassen; s. hierzu auch BMF v. 13.4.2010, BStBl. I 2010, 353.

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

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

**Ansässigkeitsregelungen der DBA** sind aufgrund der eigenständigen Begriffsdefinitionen und Auslegungen der einzelnen DBA nicht deckungsgleich mit denen der beschränkten StPfl. Insbes. kann ein beschränkt Stpfl. im Inland ansässig iSd. anwendbaren DBA sein. Im Einzelnen s. § 1 Anm. 34.

**Vorrang:** DBA gehen als Spezialregelungen dem innerstaatlichen Steuerrecht vor (§ 2 AO). Die veranlagende FinBeh. hat die Einschränkung aufgrund des DBA von Amts wegen zu beachten; eines Antrags des Stpfl. bedarf es insoweit

nicht. Der Stpfl. hat auch kein Wahlrecht (s. FG Köln v. 20.3.2008, EFG 2008, 1187, rkr., zum Verhältnis von § 5 Abs. 2 UmwStG 1995 zum DBA Schweiz).

Einstweilen frei.

42–49

## F. Ermittlung inländischer Einkünfte

### I. Grundsätze zur Ermittlung inländischer Einkünfte

50

**Pflicht zur Ermittlung** besteht nur insoweit, als inländ., dh. stbare Einkünfte vorliegen (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260, mit Anm. FW, IStR 1998, 213). Dies gilt auch im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte, soweit sie den beschränkt stpfl. Gesellschafter einer inländ. PersGes. mit ausländ. Einkünften betrifft (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663).

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

Für beschränkt stpfl. Land- und Forstwirte: s. Anm. 125; beschränkt stpfl. Gewerbetreibende: s. Anm. 180; beschränkt stpfl. Selbständige: s. Anm. 653; beschränkt stpfl. ArbN: s. Anm. 725.

BA und WK sind nach § 50 Abs. 1 Satz 1 grundsätzlich abziehbar, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen; s. im Einzelnen § 50 Anm. 40 ff. Soweit die Steuererhebung durch abgeltende Abzugsteuern nach § 50 Abs. 2 Satz 1 erfolgt, sind nur die Einnahmen als deren Bemessungsgrundlage festzustellen (s. dazu im Einzelnen § 50 Anm. 193).

**Währungsumrechnung:** Die inländ. Einkünfte sind in Euro (bis zum 31.12. 2001 in DM) zu ermitteln. Auf ausländ. Währung lautende Beträge sind grundsätzlich im Zeitpunkt des stl. relevanten Zu- bzw. Abflusses bzw. der bilanzrechtl. Entstehung des steuerungsrelevanten Geschäftsvorfalles umzurechnen; vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57. Dabei ist bei Einnahmen der jeweilige Geldkurs und bei BA/WK der Briefkurs zugrunde zu legen (vgl. BMF v. 24.12.1999 [BS-VG], BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.8.2.1 f.; vgl. § 6 Anm. 10). Soweit eine Kurssicherung bei einzelnen Geschäften durchgeführt wurde, kann ggf. der durch das Sicherungsgeschäft fixierte Währungskurs zugrunde zu legen sein.

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

Einstweilen frei.

51–52

## II. Vorbereitende und nachträgliche Einkünfte

**Schrifttum:** LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beih. zu Heft 17, 25; WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006, Rz. 5.3 und 5.18; WASSERMEYER, Das Besteuerungsrecht für nachträgliche Einkünfte im internationalen Steuerrecht, IStR 2010, 461.

**Nachträgliche Einnahmen:** Auch bei beschränkter StPflcht gilt § 24 Nr. 2, dh. nachträgliche Einnahmen führen ebenfalls zu inländ. Einkünften. Dies ergibt sich aus dem das Steuerrecht durchziehenden Veranlassungsgrundsatz und gilt nicht nur bzgl. Abs. 1 Nr. 3 und 4, wo dies der Wortlaut widerspiegelt („... ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist“; s. Anm. 677 und 746), sondern auch bzgl. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a; vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.37; KUMPF/ROTH, DB 2000, 787; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 4147 f.; a.A. WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Rz. 5.18 und WASSERMEYER, IStR 2011, 361 ff., der im Wesentlichen darauf abhebt, dass Buchst. a nach seinem Wortlaut gegenwartsbezogen ist („... eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist“). Kritisch zum nicht abgestimmten Wortlaut der Anknüpfungsmerkmale im Hinblick auf ihre zeitliche Dimension LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 128. Ferner s. Anm. 341.

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

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

**Vergebliche Aufwendungen:** Fallen BA/WK im Hinblick auf eine geplante Begründung der beschränkten StPflcht an, ohne dass diese tatsächlich realisiert wird, können vergebliche BA/WK uE nicht als negative inländ. Einkünfte berücksichtigt werden, da der Tatbestand, an den Abs. 1 die Besteuerung knüpft, gerade nicht verwirklicht wurde, vgl. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 42; LÜDICKE, DStR 2008, Beih. zu Heft 17, 25 (28); WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, 316. Anders betr. vergebliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der gescheiterten Errichtung einer BS BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566.

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

**Wechsel der Steuerpflicht:** vgl. § 50 Anm. 38.

54–59 Einstweilen frei.

## G. Verfahrensfragen

**Zuständigkeiten:** Nach § 19 Abs. 2 Satz 1 AO ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen des beschränkt Stpfl. bzw. dessen wertvollster Teil befindet. Maßgeblich sind insoweit die stl. Werte. Soweit Vermögen im Inland

nicht gegeben ist (ua. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e, Nr. 3 oder Nr. 4, Nr. 7–10), ist nach § 19 Abs. 2 Satz 2 AO das FA örtlich zuständig, in dessen Bezirk die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Dies gilt auch für Grenzgänger-ArbN; vgl. TIPKE/KRUSE, § 19 AO Tz. 8. Entsprechendes gilt nach § 20 Abs. 3, 4 AO für beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

#### **Mitwirkungspflichten:**

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

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

► *Steuererklärungspflichten:* Beschränkt Stpfl. sind zur Abgabe von StErklärungen verpflichtet (§ 25 Abs. 3). Diese Pflicht besteht auch dann, wenn die bezogenen Einkünfte im Einzelfall aufgrund eines DBA stfrei sind. Eine Ausnahme von der Erklärungspflicht besteht nur insoweit, als die Steuer durch einen StAbzug nach § 50 Abs. 2 als abgegolten gilt, da in diesen Fällen eine Steuerveranlagung nicht in Betracht kommt; vgl. § 25 Anm. 27 sowie § 50 Anm. 193.

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

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

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

**Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht:** Bis zum VZ 1995 waren bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter StPflicht sowie umgekehrt zwei Veranlagungen durchzuführen. Seit VZ 1996 sind die innerhalb eines VZ während der beschränkten EStPflicht erzielten inländ. Einkünfte mit den während der unbeschränkten EStPflicht erzielten Einkünften zusammenzurechnen und es ist eine gemeinsame Veranlagung durchzuführen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1996; vgl. im Einzelnen Vor §§ 1, 1a Anm. 50). Zum Wegfall der StPflicht bei Wegzug eines Grenzpendlers hinsichtlich des nach dem Wegzug gezahlten Weihnachtsgelds für eine im Ausland ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit vgl. FG Ba.-Württ. v. 25.10.2001, EFG 2002,

125, rkr. Zum Progressionsvorbehalt beim Wechsel der StPflcht s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BFH/NV 2002, 584, sowie Anm. WASSERMEYER, IStR 2002, 289 mwN.

**Widerstreitende Festsetzung in- und ausländ. Steuern:** Werden im Rahmen der beschränkten StPflcht Einkünfte erklärt und vom FA durch bestandskräftigen StBescheid festgesetzt, die tatsächlich nicht der inländ. Besteuerung unterliegen und im Ansässigkeitsstaat des Stpfl. erklärt und besteuert wurden, liegt nach FG Düss. v. 7.7.2010, EFG 2010, 2045, nrkr. (Rev. Az. BFH I R 73/10) darin keine widerstreitende StFestsetzung iSd. § 174 Abs. 1 AO. Eine solche ist nur bei inländ. StFestsetzungen gegeben, nicht aber bei einer in- und einer ausländ.

61–99 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 einleitender Satzteil:  
„Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten  
Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4) sind ...“**

100

### A. Überblick

**Abschließende Aufzählung mit vorangestellter Rechtsfolge:** Abs. 1 enthält eine (abschließende) Aufzählung und nähere Bestimmung von Einkünften, die einen bestimmten Grad von Inlandsbezug haben. Der erste Teil des ersten Satzes leitet diese Aufzählung damit ein, was die Rechtsfolge ist, nämlich dass diese Einkünfte inländ. Einkünfte iSd. beschränkten StPflcht sind. Vgl. auch BFH v. 13.12.1989 – I R 25/86, BStBl. II 1990, 1056: Funktion des Abs. 1 ist (nur) die Umschreibung der territorialen Anknüpfungspunkte.

**Verhältnis der einzelnen Tatbestände des Abs. 1 zueinander:** s. Anm. 30.

101 Einstweilen frei.

102

### B. Zugehörigkeit zu den inländischen Einkünften

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

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

**Inland:** Das EStG enthält keine Definition des Inlandsbegriffs; s. im Einzelnen § 1 Anm. 57.

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

103–108 Einstweilen frei.

### C. Einkünfte „im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4)“ 109

**Abs. 1:** Die in Abs. 1 aufgeführten Einkunfts(unter)arten definieren, was für die beschränkte EStPflcht inländ. Einkünfte sind (Wortlaut und Klammerhinweis auf § 1 Abs. 4). Damit ist die Verbindung zu § 1 Abs. 4 hergestellt, nach dem die natürlichen Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, (nur) dann beschränkt estpfl. sind, wenn sie inländ. Einkünfte iSv. § 49 haben; s. § 1 Anm. 259. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 unterliegen dann die Einkünfte, die der beschränkt Stpfl. als inländ. Einkünfte während seiner beschränkten StPflcht erzielt, der ESt.; s. § 2 Anm. 81.

**Weitere Bezugnahme:** Die (ab VZ 1996) für beschränkt EStpfl. auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen mögliche Behandlung als unbeschränkt EStpfl. gem. § 1 Abs. 3 bezieht sich auf deren „inländische Einkünfte im Sinne von § 49“ (§ 1 Abs. 3 Satz 1).

**Keine Bezugnahme:** Die erweiterte beschränkte StPflcht des § 2 AStG bezieht sich nicht auf die Definition der inländ. Einkünfte in § 49 Abs. 1, sondern schafft eine eigene Bemessungsgrundlage: alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 ./.. ausländ. Einkünfte iSd. § 34c Abs. 1 (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG).

Einstweilen frei.

110

### D. Abschließende Aufzählung („sind“) 111

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

Einstweilen frei.

112–119

### Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1: Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14)

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

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1

### I. Grundinformation 120

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

## II. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 121 1. Stellung innerhalb des § 49

Im Allgemeinen s. Anm. 30. Zur Verpachtung des luf. Betriebs oder von Betriebsteilen s. Anm. 133.

### 122 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

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

Luf. Nebenbetriebe fallen dagegen im Regelfall nicht unter Art. 6, 13 OECD-MA, sondern grundsätzlich unter Art. 7 OECD-MA (vgl. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 55).

## 123 III. Verfahrensfragen

Die Besteuerung erfolgt im Wege der Veranlagung. Verluste sind im Rahmen von § 50 Abs. 1 Satz 3, § 10d zu berücksichtigen. Die ermäßigten Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften aus Holznutzung nach § 34b gelten grundsätzlich auch für beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 1 Satz 3). § 34c Abs. 1–3 ist dagegen nur anzuwenden, wenn auch ein inländ. Betrieb vorliegt (§ 50 Abs. 3).

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

124–129 Einstweilen frei.

## B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1

### 130 I. Land- und Forstwirtschaft

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

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

131–132 Einstweilen frei.



## II. Im Inland betrieben

### 1. „Betrieb“

133

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

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

**Betreiber:** Von wem die LuF betrieben wird (Eigentümer, Pächter, Mieter, Nießbraucher), ist unbeachtlich (glA KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 8; SCHMIDT/LOSCHELDER XXX. § 49 Rn. 15; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. C 13; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 53; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 60). Ebenfalls nicht erforderlich ist, dass der beschränkt Stpfl. irgendeine Tätigkeit persönlich ausübt, er kann dies durch Angestellte oder andere Beauftragte tun (DEBATIN, DB 1988, 1285). Es ist vielmehr entscheidend, wer die unternehmerische Disposition und Verantwortung trägt (KSM/HIDIEN, § 49 Rn. C 13).

Auch eine Mitunternehmerschaft kann Betreiber einer LuF sein (DEBATIN, DB 1988, 1285). Sofern im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist, kann unter Berücksichtigung der isolierenden Betrachtungsweise gem. Abs. 2 auch eine ausländ. KapGes. Einkünfte aus LuF beziehen.

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

### 2. Inlandsbezug

134

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

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

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

135

**III. Einkünfte**

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

136–137 Einstweilen frei.

138

**C. Ermittlung der Einkünfte**

Die Gewinnermittlung erfolgt grundsätzlich nach §§ 4 ff. Obwohl im Klammerzusatz des Abs. 1 Nr. 1 ein ausdrücklicher Verweis auf § 13a fehlt, ist uE eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Vorliegen der Kriterien nicht ausgeschlossen, da es sich bei den §§ 13 und 14 um Normen handelt, die die Einkünfte definieren, während es sich bei § 13a um eine Sonderform der Einkünfteermittlung für LuF handelt (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260; ebenso: SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 49 Rn. 15; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 8; KORN/STRUNK, § 49 Rn. 37; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 58; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. C 28; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 65). Dabei ist für die Voraussetzungen zur Anwendung des § 13a nur auf die inländ. Einkünfte abzustellen (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260).

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

**Freibeträge und andere Vergünstigungen:**

- ▶ *Der Freibetrag des § 16 Abs. 4* ist für beschränkt Stpfl. nicht anwendbar (§ 50 Abs. 1 Satz 3).
- ▶ *Die Anwendung der Steuervergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter LuF-Betriebe gem. § 14a für VZ bis 2000* war umstritten, sie sind mangels einer ausdrücklichen Beschränkung aber grundsätzlich anwendbar (KSM/HIDIEN, § 49 Rn. C 30; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 58).
- ▶ *Die Fünftelregelung des § 34* findet auch auf Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne beschränkt Stpfl. Anwendung (§ 50 Abs. 1 Satz 3).
- ▶ *Der Freibetrag für Einkünfte aus LuF gem. § 13 Abs. 3* ist auch für beschränkt Stpfl. anwendbar (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

139 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil:  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17)**
**A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 einleitender Satzteil** 140

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

An einem einheitlichen Konzept für die verschiedenen Formen des Inlandsbezugs fehlt es; s. krit. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.138 ff. Dies führt uE aber nicht zu verfassungsrechtl. Bedenken; vgl. allg. Anm. 10.

**Verhältnis der Regelungen in Abs. 1 Nr. 2 zueinander:**

- ▶ *Einkünfte nach Buchst. a* (Betriebsstätte und ständiger Vertreter) gehen den Buchst. b–d vor; vgl. Anm. 413 (Buchst. b), Anm. 473 (Buchst. c) und Anm. 505 (Buchst. d).
- ▶ *Einkünfte nach Buchst. e* sind nur gegeben, wenn die Anteile nicht Teil eines inländ. BV sind. Buchst. a und Buchst. e schließen sich daher gegenseitig aus. Soweit die Anteile an der KapGes. zum inländ. BV gehören, bestimmt sich die beschränkte StPflcht nach Buchst. a.
- ▶ *Einkünfte nach Buchst. f* liegen nach seinem Wortlaut nur vor, soweit die dort aufgeführten Veräußerungsgewinne nicht zu den Einkünften iSd. Buchst. a gehören; s. Anm. 616.
- ▶ *Einkünfte nach Buchst. g* sind ebenfalls subsidiär zu Betriebsstatteneinkünften anzunehmen.

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

Einstweilen frei.

141–143

**B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15–17)**
**I. Überblick**

144

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

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

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

145–147 Einstweilen frei.

148

## II. Gewerbebetrieb

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

### Definition des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2):

► *Maßgeblichkeit der Definition des § 15 Abs. 2:* Die Definition des Gewerbebetriebs ergibt sich bei beschränkter wie bei unbeschränkter StPflcht aus § 15 Abs. 2; s. WASSERMEYER, DStJG 8 (1985), 126.

► *Bedeutung der Negativabgrenzung:* Die Negativabgrenzung zu den Einkünften aus LuF und aus selbständiger Arbeit in § 15 Abs. 2 Satz 1 bedeutet nicht, dass bei beschränkter StPflcht gewerbliche Einkünfte subsidiär gegeben sind, wenn die Anknüpfungspunkte für inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 (LuF) oder Nr. 3 (selbständige Arbeit) nicht gegeben sind. Die Negativabgrenzung ist lediglich Teil der unter Berücksichtigung der in- und ausländ. Merkmale zu prüfenden Voraussetzungen gewerblicher Einkünfte gem. § 15 Abs. 2.

149–159 Einstweilen frei.

160

## III. Fiktionen eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 3)

**§ 15 Abs. 3 Nr. 1:** Danach gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, KG oder anderen PersGes. in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn sie neben anderer Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1; sog. Abfärbetheorie). Dabei kann es sich auch um eine ausländ. PersGes. handeln, s. § 15 Anm. 1423.

Zu den Rechtsfolgen, insbes. zur Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise auf mögliche Sachverhaltsgestaltungen, s. Anm. 1246.

**§ 15 Abs. 3 Nr. 2:** Danach gilt als Gewerbebetrieb die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer zwar keine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübenden (dann ggf. § 15 Abs. 3 Nr. 1; s. Anm. 160),

aber durch ausschließlich KapGes. als persönlich haftende Gesellschafter gewerblich geprägten PersGes.

► *Auch ausländische Personengesellschaft:* Der Gesetzeswortlaut differenziert nicht zwischen inländ. und ausländ. PersGes. (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296, und § 15 Anm. 1435).

► *Gewerbliche Prägung auch durch ausländische Kapitalgesellschaft* ist möglich (vgl. im Einzelnen § 15 Anm. 1437).

§ 8 Abs. 2 KStG: Seine Fiktionsregelung idF ab VZ 2006 bezieht sich nur auf unbeschränkt KStpfl. Bis dahin waren bei KStpfl., die nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtig sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, was Zweifelsfragen zur Reichweite dieser Fiktion bei beschränkter KStPflicht aufgeworfen hatte.

Einstweilen frei.

161–165

#### IV. Betriebsveräußerung (§ 16)

166

Einkünfte iSd. § 16 können sich insbes. bei inländ. gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (Betriebsstätte oder ständiger Vertreter) ergeben. Der ermäßigte Steuersatz nach § 34 ist auch bei beschränkter StPflicht anwendbar. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 wird nicht gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

#### V. Einkünfte bei Beteiligung nach § 17

167

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

Einstweilen frei.

168–169

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

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

##### I. Grundinformation zu Nr. 2 Buchst. a

170

**Betriebsstättenprinzip:** Der über eine Betriebsstätte (BS) oder einen ständigen Vertreter (stV) im Inland hergestellte Inlandsbezug gewerblicher Einkünfte ist der schon im EStG 1925 (§ 3 Abs. 2 Nr. 2) enthaltene Haupt- und Normalfall inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daneben hat der Gesetzgeber seither weitere Tatbestände geschaffen, bei denen auch ohne BS oder stV inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen (Nr. 2 Buchst. b–f); s. Anm. 140. Fehlt

die Inlandsverknüpfung von Nr. 2 Buchst. a (und sind auch die Auffangtatbestände der Nr. 2 Buchst. b–f nicht gegeben), so liegen keine inländ. gewerblichen Einkünfte vor.

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

- Keine Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a (§ 50 Abs. 5 Satz 2); s. § 50 Anm. 310 ff.
- BS als Organträger gem. § 18 KStG.
- Berücksichtigung ausländ. Steuern (§ 50 Abs. 6); s. § 50 Anm. 440 ff.
- KStAnrechnung bei Beteiligung an inländ. KapGes. unter Geltung des kstl. Anrechnungsverfahrens (§ 50 Abs. 5 Satz 3 aF iVm. Satz 2; s. § 50 Anm. 330; zur letztmaligen Anwendung s. § 52 Abs. 58).
- Internationales Schachtelprivileg unter den Voraussetzungen von § 8b Abs. 4 KStG und die indirekte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 7 KStG ab VZ 1994 bis zur letztmaligen Anwendung des kstl. Anrechnungsverfahrens; zur letztmaligen Anwendung s. § 34 Abs. 1 und Abs. 1a KStG.

**Rechtswicklung:**

- ▶ *EStG 1925 v. 10.8.1925* (RGBl. I 1925, 189): Erstmalige Verankerung des BS-Prinzips; s. Anm. 2.
- ▶ *EStG 1934 v. 16.10.1934* (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Umgliederung nach § 49; s. Anm. 2.

**II. Verhältnis der Nr. 2 Buchst. a zu anderen Vorschriften**

**Verhältnis innerhalb von § 49:**

- ▶ *Innerhalb von Nr. 2:* s. Anm. 140.
- ▶ *Innerhalb von Abs. 1:* s. Anm. 30.
- ▶ *Abs. 2:* s. Anm. 1246. Zur Betriebsaufspaltung über die Grenze vgl. Anm. 1256.

**Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:**

- ▶ *Betriebsstättenprinzip:* Nach den deutschen DBA verbleibt das Besteuerungsrecht bei gewerblichen Einkünften beim BS- bzw. dem Vertreter-Staat (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA). Trotzdem können sich Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts aus dem in den DBA regelmäßig engeren BS-Begriff (Art. 5 Abs. 1–4 OECD-MA) und Vertreter-Begriff (Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA) ergeben.
- ▶ *Ergebnis- und Vermögenszuordnung:* Soweit im Abkommensrecht die Ergebnis- und Vermögenszuordnung von der des EStG abweicht, ist im Einzelfall zu prüfen, ob dadurch das nationale Besteuerungsrecht beschränkt wird, da DBA das nationale Besteuerungsrecht nur beschränken, nicht aber erweitern können. Die deutschen DBA folgen Art. 7 OECD-MA und dem darin verankerten Fremdvergleichsgrundsatz, während ausdrückliche Abgrenzungsregeln bei BS im nationalen Recht bis zum VZ 2005 völlig fehlten und ab VZ 2006 nur partiell vorhanden sind; s. dazu im Einzelnen Anm. 240 ff.

[Anschluss S. E 45]

► *Diskriminierungsverbot*: Nach Art. 24 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA darf die Besteuerung einer BS in ihrem Belegenheitsstaat nicht ungünstiger sein als die von Unternehmen dieses Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Die Annahme beschränkt stpfl. gewerblicher Einkünfte bei inländ. BS oder stV stellt daher keine Diskriminierung dar. Dagegen ist denkbar, dass es bei der Ausgestaltung der Besteuerung dieser inländ. Einkünfte zu (im Abkommensfall) unzulässigen Diskriminierungen kommt; s. im Einzelnen § 50 Anm. 13.

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

**Verhältnis zum EG-Vertrag:**

► *Grundfreiheiten*: Der EG-Vertrag gewährt Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten (Art. 43) und nach ihrem Recht gegründeten Gesellschaften (Art. 48) Niederlassungsfreiheit in der EU. Diese Freiheit erstreckt sich auch auf deren Agenturen, Niederlassungen und Tochtergesellschaften (Art. 52 Abs. 1 Satz 2 EGV), die auch untereinander gleich zu behandeln sind. Dazu grundlegend EuGH v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83, EuGHE 1986, 273 = RIW 1986, 739 (Avoir Fiscal bei Zweigniederlassung in Frankreich), bestätigt durch EuGH v. 13.7.1993 – Rs. C-330/91, IWB F. 11a, 23 = IStR 1993, 371 (Commerzbank). Die Heranziehung von Steuerausländern mit inländ. BS oder Vertretern zur beschränkten StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a stellt keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar.

► *Fusionsrichtlinie* (Richtlinie [EWG] Nr. 90/434 v. 23.7.1990, ABl. EG Nr. L 225, 1): Art. 10 enthält Regelungen zur Einbringung von Betrieben in eine BS und die Einbringung einer BS im Rahmen der Einbringung eines Betriebs. Er wurde (ab VZ 2007) durch § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG idF des SEStEG umgesetzt (früher § 20 Abs. 8, ab VZ 1995 § 23 UmwStG).

► *Mutter-Tochter-Richtlinie* (Richtlinie [EWG] Nr. 90/435 v. 23.7.1990, ABl. EG Nr. L 225, 6): Die Richtlinie selbst behandelt die BS nicht ausdrücklich. Eine mit der Niederlassungsfreiheit der Art. 52, 58 EGV konforme Auslegung erfordert aber, dass die BS sowohl bei empfangenen Dividendenausschüttungen als auch bei der Quellenbesteuerung solcher Dividenden und bei Gewinnübertragungen zwischen BS und Stammhaus (keine zusätzliche Steuer) gleichzustellen ist (s. THÖMMES, IWB F. 11 Gr. 2, 75 [1992]).

### III. Verfahrensfragen

172

**Veranlagung**: Inländ. Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. a sind im Veranlagungswege zu besteuern. Mögliche Steuereinbehalte (zB nach § 50a Abs. 4) haben dann keine abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 5 Satz 2) und sind auf die ESt. anzurechnen bzw. ggf. zu erstatten (§ 36 Abs. 2 Nr. 2). Zur Anrechnung von KSt. im Rahmen des Anrechnungsverfahrens (bis zum StSenkG v. 23.10.2000) vgl. Anm. 170.

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

**Ermittlung der Einkünfte**: s. Anm. 240 ff.

**Buchführung** (s. BMF v. 24.12.1999 [BS-VG], BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.3.2):

► *Derivative Pflicht* bei inländ. Zweigniederlassung ergibt sich aus § 140 AO iVm. § 13d HGB (ebenso [abgeleitet aus § 238 HGB] SERTZ, RIW 1994, 964 mwN).

Aus ausländ. Handelsrecht ergeben sich uE keine deutschen stl. Buchführungspflichten (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; ferner § 5 Anm. 29; HHSp./TRZASKALIK, § 140 AO Rn. 6 f. mwN; SCHWARZ/DUMKE, § 140 AO Rn. 2; aA TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 7; KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 219; offen gelassen von BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238).

► *Originäre Pflicht* ergibt sich nach § 141 AO bei Überschreiten der dort genannten Grenzen (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93 aaO; TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 6). Die Grenzwerte sind auf die inländ. Teile des Gewerbebetriebs zu beziehen (so schon RFH v. 27.9.1933, RStBl. 1933, 1188; vgl. ferner. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Dementsprechend erstreckt sich die originäre Buchführungspflicht auch nur auf diesen Teil (vgl. STRECK, BB 1972, 1384; FW, IStR 1999, 213). Sie gilt auch für den stV iSd. § 13 AO (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93 aaO; aA vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 372). Eine zwar nach deutschem Recht bestehende BS, für die das anzuwendende DBA aber nicht das Besteuerungsrecht belässt, begründet keine Buchführungspflicht nach § 141 AO (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93 aaO).

► *Erleichterungen* können von der FinVerw. nach § 148 AO gestattet werden (s. BS-VG v. 24.12.1999 aaO Tz. 1.1.3.2); zB Führung der Bücher – abweichend von § 146 Abs. 2 Satz 1 AO – im Ausland (s. KUMPF, Besteuerung inländ. BS von Steuerausländern, 1982, 180 f.; IDW, WPg. 1987, 651; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 64).

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

**Weitere Pflichten:** Aufzeichnung von Wareneingang (§ 143 AO) und Warenausgang (§ 144 AO), nach SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua. aaO, Rn. C 57, auch für den Warenaustausch mit Stammhaus und anderen BS; Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO), Dokumentation von Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO).

173–179 Einstweilen frei.

## B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den eine Betriebsstätte im Inland unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1)

180

### I. Gewerbebetrieb

**Begriff des Gewerbebetriebs:** s. Anm. 148 ff. Handelt es sich um einen Gewerbebetrieb im Ausland, ist die inländ. BS regelmäßig ein Teil des Gesamtbetriebs. Die inländ. BS kann aber auch der ganze Gewerbebetrieb sein (zB Einzelunternehmer mit Wohnsitz im Ausland und Gewerbebetrieb im Inland). Insofern ist die Formulierung „für den...“ missverständlich, als sie den falschen Eindruck erweckt, dass Nr. 2 Buchst a einen ausländ. Betrieb voraussetze; vgl. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 282. Bei einem stV wird der Gewerbebetrieb regelmäßig im Ausland sein, da bei einem inländ. Gewerbebetrieb idR bereits die sachliche Anknüpfung über eine BS gegeben sein dürfte.



**Verknüpfung Gewerbebetrieb/Betriebsstätte:** Der Wortlaut von Nr. 2 Buchst. a ist verunglückt, denn er erfasst bei wörtlicher Auslegung beim bloßen Vorhandensein einer inländ. BS sämtliche Einkünfte aus inländ. Quellen unabhängig von ihrem tatsächlichen oder rechtl. Bezug zur BS (sog. Attraktivkraft der BS). Nach ganz hM soll dagegen die Formulierung zum Ausdruck bringen, dass nur solche Einkünfte der beschränkten StPflcht unterworfen werden, die durch eine inländ. BS erzielt werden; s. die insoweit präzisere Formulierung der spiegelbildlichen Vorschrift des § 34d Nr. 2 Buchst. a für ausländ. Einkünfte.

## II. Unterhalten einer Betriebsstätte

181

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

Einso *HALFAR*, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 1393, 1409 (1993); *SCHAUMBURG*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.31; *BLÜMICH/WIED*, § 49 Rn. 42; *STRUNK/KAMINSKI*, IStR 2000, 33 (38); *WASSERMAYER* in *WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ*, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.3; *KSM/HIDIEN*, § 49 Rn. D 4131; *EDELMANN* in *LÖWENSTEIN/LOOKS*, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, 353 f. AA *BMF* v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.9.1, unter Bezug auf *BFH* v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566; ferner *BFH* v. 17.12.1998 – I B 80/98, BStBl. II 1999, 293 für den Fall einer gescheiterten stillen Beteiligung.

**Keine Zusammenfassung:** Mehrere örtlich getrennte Einrichtungen können bei der Beurteilung der BS-Eigenschaft nicht zusammengefasst werden, es sei denn, es besteht ausnahmsweise ein enger funktionaler Zusammenhang unter technischen, organisatorischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten (zB das zu einer deutschen Zweigniederlassung gehörige, aber getrennt gelegene Warenlager); vgl. *STORCK*, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 134 f. und 164. Auch bei engem funktionalen Zusammenhang gegen eine Zusammenfassung *WASSERMAYER* in *D/W*, Art. 5 MA Rn. 37. Zu Beispielen für wirtschaftlichen und geographischen Zusammenhang im Abkommensrecht s. Art. 5 Tz. 5.1–5.4 OECD-MK. Zu Bauausführungen und Montagen s. Anm. 210.

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

**Im Inland:** Zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57 ff. und 92 ff. Die BS muss im Inland unterhalten werden, dazu muss sie im Inland belegen sein. Im Ausland belegene feste Geschäftseinrichtungen können der inländ. BS nicht zugerechnet werden, selbst wenn sie die Voraussetzungen einer BS erfüllen. Dies schließt allerdings nicht aus, dass WG, die der inländ. BS zuzuordnen sind, sich – zB im

Rahmen einer Nutzungsüberlassung von Baugerät an ein anderes Unternehmen – tatsächlich im Ausland befinden.

182–189 Einstweilen frei.

### III. Inländische Betriebsstätte

**Schrifttum:** *Bis 1999 (-Auswahl):* KUNZE, Der Begriff der Betriebsstätte und des ständigen Vertreters, Diss. Mannheim 1963; KOLCK, Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, Diss. Münster 1974; GEBBERS, Betriebsstätte bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, RIW 1985, 876; HAAS, Betriebsstätte im Ausland – mitunternehmerisch begründet, BB 1985, 541; PEL, Betriebsstätten-Fragebogen, StBp. 1989, 67; KEMPERMANN, Anm. zum BFH-Urteil v. 3.2.1993 (I R 80–81/91), FR 1993, 340; KUMPF, Betriebsstätte: Prinzip und Definition, in HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993, 27; KELLER/SCHUCH/SEIBOLD/WACKER, Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, IStR 1998, 625.

*Seit 2000:* MÖSSNER, Neuere Entwicklungen beim Betriebsstättenbegriff, in Festschr. K. Vogel, Heidelberg 2000, 945; GRÜTZNER, Die Entscheidungen des BFH und der FG zum Begriff der Betriebsstätte, IWB F. 3a Rspr. Gr. 1, 957 (2001); WASSERMEYER, Die Betriebsstätte – ein in vieler Hinsicht unbekanntes Wesen, in Festschr. Kruse, Köln 2001, 589; PETER, Fortentwicklung des Betriebsstättenprinzips, Frankfurt ua. 2002; BENDLINGER/GÖRL/PASSEN/REMBERG, Neue Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs, IStR 2004, 145; SELTENREICH, Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften, IStR 2004, 589; MÖLLER, Der Begriff der Betriebsstätte im deutschen Steuerrecht, StuB 2005, 350; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005, Rn. B 97 ff.; PULS, Die Betriebsstätte im Abgaben- und Abkommensrecht, Köln/Berlin/München 2005.

Vgl. auch das Schrifttum bei Anm. 210 (zum BS-Begriff bei Bauausführungen und Montagen) und Anm. 230 (zum stV).

#### 190 1. Grundinformation

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

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

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

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

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

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

gen ohne feste Geschäftseinrichtung erfasst (vgl. im Einzelnen GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 74).

## 2. Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs

### a) Geschäftseinrichtung oder Anlage

191

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

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

#### Einzelfälle:

- ▶ *Arbeitstisch* eines Schlachters im Schlachthof: s. FG Münster v. 6.11.2000, EFG 2001, 234, rkr.
- ▶ *Automat*: s. BFH v. 5.10.1965 – I B 387/62 U, BStBl. III 1965, 668; FG Berlin v. 27.11.1996, EFG 1997, 701, aufgeh. durch BFH v. 20.12.2000 – III R 17/97, BFH/NV 2001, 914 (Verteileranlagen und SAT-Anlagen).
- ▶ *Büroecke* in Privatwohnung eines gewerblichen Zimmervermittlers: BS (s. BFH v. 15.7.1986 – VIII R 134/83, BStBl. II 1986, 744).
- ▶ *Kehrbzirk* eines Schornsteinfegers: keine BS (s. BFH v. 13.9.2000 – X R 174/96, BStBl. II 2001, 734); Entsprechendes gilt für Milchverteilerbezirk bzw. Müllentsorgung (s. BFH v. 8.3.1988 – VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735).
- ▶ *Lagerplatz*: s. FG Düss. v. 11.3.1970, EFG 1970, 460, rkr.; SELTENREICH, IStR 2004, 589.
- ▶ *Plakatsäule*: s. BFH v. 13.5.1958 – I B 49/58 U, BStBl. III 1958, 379.
- ▶ *Pumpstation* (Verteileranlagen): s. BFH v. 12.10.1977 – I R 227/5, BStBl. II 1978, 160.
- ▶ *Robrleitung*: s. BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.
- ▶ *Server*: s. FG Schl.-Holst. v. 6.9.2001, EFG 2001, 1535, aufgeh. durch BFH v. 5.6.2002 – I R 86/01, BStBl. II 2002, 683; ausdrücklich auch OECD-MK Art. 5 Tz. 42.3ff, ECKERLE in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 1408 ff.
- ▶ *Unterirdischer Gasspeicher*: s. FG Hamb. v. 1.10.2004, EFG 2005, 804, rkr.
- ▶ *Web-Site*: keine BS, da immaterielles WG; vgl. ECKERLE in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 1442.

Einstweilen frei.

192–195

196 **b) fest**

**Örtlich:** „Fest“ ist die Geschäftseinrichtung, wenn sie örtlich fixiert und räumlich begrenzt ist. Dabei muss es sich nicht um eine mechanisch feste Verbindung mit der Erdoberfläche handeln, es genügt, dass die Geschäftsentfaltung organisatorisch lokalisiert ist (vgl. BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203; v. 8.3.1988 – VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735; vgl. auch KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 570). Demzufolge können nur abgrenzbare, räumlich zusammenhängende Geschäftseinrichtungen oder Anlagen eine BS bilden (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 325; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 576). Auch unterirdische Geschäftseinrichtungen können örtlich fest iSd. § 12 AO sein (vgl. BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; FG Hamb. v. 1.10.2004, EFG 2005, 804, rkr.).

**Zeitlich:**

► *Die Rspr.* hat bislang die notwendige Mindestzeitdauer nicht abschließend bestimmt (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462 unter C.3.c mwN; ferner s. auch FG München v. 11.12.1985, EFG 1986, 259, rkr.). Für eine Mindestdauer von 6 Monaten BFH v. 19.5.1993 – I R 80/92, BStBl. II 1993, 655; FG München v. 11.12.1985, EFG 1986, 259, rkr.; FG Münster v. 6.11.2000, EFG 2001, 234, rkr.; offen lassend BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396. Nach den BS-VG (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.1.1) ist eine Geschäftseinrichtung immer dann auf Dauer angelegt, wenn sie länger als 6 Monate besteht (zur Begründung vgl. RUNGE in PILTZ/SCHAUMBURG [Hrsg.], Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2001, 131 [132]). Eine vorübergehende Produktionsverlagerung für 3 Monate reicht jedenfalls nicht aus (vgl. BFH v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162).

► *Im Schrifttum* wird ebenfalls überwiegend eine Mindestdauer von 6 Monaten gefordert, vgl. WASSERMEYER in Festschr. Kruse, 2001, 589 (598); HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 16 f.; KEMPERMANN, FR 1993, 340; SCHIEBER, IStR 1994, 521 (527); TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 21; BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 10; SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 18 (für von Anfang an zeitlich begrenzte Tätigkeiten). Für mehr als sechs Monate: JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 327 (9–12 Monate); STORCK, RIW 1979, 769, KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 606 (12 Monate); KOLCK, Der Betriebsstättenbegriff, 1974, 49 („eindeutig längere Zeit als 12 Monate“). Gegen eine starre Frist und für eine Beurteilung nach den Umständen des Einzelfalls GÖTTSCHE/STANGL, DStR 2000, 498 (499); MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 104.

► *Stellungnahme:* Anders als bei Bauausführungen und Montagen (s. Anm. 210 ff.) bestimmt sich bei der Geschäftseinrichtung die für die BS-Eigenschaft notwendige Dauerhaftigkeit nach den Umständen der einzelnen Geschäftseinrichtung unter Berücksichtigung der bei Einrichtung geplanten Dauer (so schon BFH v. 27.4.1954 – I B 136/53 U, BStBl. III 1954, 179). Jedoch wird man eine Sechsmonatsfrist als Mindestgrenze verlangen müssen, so dass bei kürzerer Dauer eine BS nicht gegeben ist. Bei einer Dauer von mehr als 12 Monaten dürfte im Normalfall Dauerhaftigkeit vorliegen. Dabei kommt es vorrangig auf die beabsichtigte Dauer an. Unwesentliche Überschreitung der Mindestzeitgrenze aus unvorhergesehenen Gründen ist uE entgegen BS-VG v. 24.12.1999 aaO Tz. 1.1.1.1 unschädlich. Umgekehrt verliert eine auf Dauer geplante Geschäftseinrichtung nicht dadurch ihre Eigenschaft als BS, dass sie vorzeitig beendet wird (vgl. KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 607).

**Einzelfälle:**

- ▶ *Bohrinsel*: Eine feste Beziehung zum Boden des Gewässers ist regelmäßig gegeben, da sie Bestandteile des Bodens an die Oberfläche befördern sollen. Sie sind deshalb in § 12 Satz 2 Nr. 7 bzw. Nr. 8 AO erfasst, je nachdem ob es sich um die Gewinnung oder die Erkundung von Bodenschätzen handelt. Im Gegensatz hierzu ist ein Bohrschiff keine feste Einrichtung (s. dazu GREBNER, AWD 1974, 75; aA BODE, DB 1976, 407. Vgl. auch SCHRÖDER, StBp. 1978, 173).
- ▶ *Hotelschiff*: BS, wenn auf Dauer am gleichen Liegeplatz (s. LADEMANN/LÜDICKKE, § 49 Rn. 289).
- ▶ *Marktstand*: Die regelmäßige Teilnahme mit einem Verkaufswagen an einem Wochenmarkt auf einem dem Händler für die jeweilige Marktveranstaltung zugewiesenen Platz begründet für ihn eine BS (vgl. BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203; Abschn. 22 Abs. 1 Satz 8 GewStR). Keine BS bei Teilnahme am Weihnachtsmarkt (s. BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396). Gleiches gilt wohl auch für die Teilnahme an Ostermärkten, Jahrmärkten und sonstigen in größeren Zeitabständen stattfindenden Veranstaltungen (s. Buciek, DStR 2003, 140).
- ▶ *Nassbagger* (schwimmende Bagger zum Ausbaggern von Kanälen, Hafenbecken usw.): Es kann sich dabei um Stätten zur Gewinnung von Bodenschätzen iSv. § 12 Satz 2 Nr. 7 AO oder um Bauausführungen iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO handeln (vgl. ausführlich MITTERMÜLLER, RIW 1982, 812).
- ▶ *Schiffe und Flugzeuge*: Keine festen Geschäftseinrichtungen, weil sie nicht örtlich fest sind. Weder das die Schiffe oder Flugzeuge betreibende Unternehmen (vgl. BFH v. 13.2.1974 – I R 218/71, HFR 1974, 231; v. 26.8.1987 – I R 376/83, BStBl. II 1988, 201; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.5.1) noch der, der auf einem Schiff oder in einem Flugzeug ein Unternehmen betreibt (vgl. BFH v. 13.2.1974 – I R 218/71 aaO), unterhalten damit eine BS. Entsprechendes gilt für Kraftfahrzeuge.
- ▶ *Wohnwagen*: Zweifelnd zu möglicher Eigenschaft als feste Einrichtung/BS BFH v. 19.5.1993 – I R 80/92, BStBl. II 1993, 655, und Anm. FW, IStR 1993, 425.

Einstweilen frei.

197–199

**c) Tätigkeit eines Unternehmens**

200

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

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

**Eines Unternehmens:** Dem Regelungszusammenhang nach ist der Begriff des Unternehmens einengend iSv. Gewerbebetrieb auszulegen (vgl. KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 632).

**Einzelfälle:**

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

201 d) Dienen

**Überblick:** Die Geschäftseinrichtung muss in einer Zweck-Mittelrelation zur Tätigkeit des Unternehmens stehen, dh. sie darf nicht nur Gegenstand dieser Unternehmenstätigkeit sein (stRspr., bestätigt durch BFH v. 2.3.1990 – III R 24/85, BStBl. II 1990, 756; vgl. auch KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 672, D 677). Deshalb begründet der Besitz von vermieteten oder verpachteten Gebäuden oder Grundstücken allein noch keine BS (vgl. BFH v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653). Gleiches gilt uE auch für Arbeiten an Gegenständen, soweit dadurch keine Bauausführung oder Montage-BS begründet wird.

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

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

Vgl. BFH v. 16.6.1959 – I B 214/58 U, BStBl. III 1959, 349; v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; v. 10.2.1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653. Ebenso MÖSSNER in MÖSSNER ua., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 3. Aufl. 2005, Rn. B 107; kritisch TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 22; WASSERMEYER in *Festschr. Kruse*, 2001, 589 (598); BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 23.

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

► *Regelfall:* Die Verfügungsmacht über eine Geschäftseinrichtung darf nicht nur von vorübergehender Dauer sein. IdR wird es sich um eine rechtl. abgesicherte Verfügungsmacht, zB in Form des Eigentums oder eines Miet- oder Pachtvertrags oder ähnlicher Vereinbarungen handeln, die nicht mehr ohne weiteres entzogen oder verändert werden kann (vgl. BFH v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624; v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162; v. 11.10.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166 mwN). Die Rspr. hält jedoch eine tatsächliche Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung für ausreichend (vgl. BFH v.

30.1.1974 – I R 87/72, BStBl. II 1974, 327; v. 18.3.1976 – IV R 168/72, BStBl. II 1976, 365).

► *Verwurzelung*: BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462 stellt darauf ab, dass sich in der örtlichen Bindung eine gewisse Verwurzelung des Stpfl. mit dem Ausübungsort der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken muss (vgl. BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462 unter C.3.e; bestätigt durch BFH v. 10.11.1998 – I B 80/97, BFH/NV 1999, 665). Danach ist eine konkrete rechtl. Absicherung nicht notwendig, vielmehr reicht es aus, wenn aufgrund einer allgemeinen rechtl. Absicherung die Geschäftseinrichtung dem Stpfl. aus tatsächlichen Gründen zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (im Ergebnis zustimmend LÜDICE in FISCHER [Hrsg.], Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 41; kritisch MÖSSNER in Festschr. K. Vogel, 2000, 958; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 103).

► *Einzelfragen*:

- ▷ *Erkennbarkeit*: Es kommt nicht darauf an, dass die Verfügungsmacht nach außen erkennbar wird (vgl. bereits RFH v. 4.3.1927, RStBl. 1927, 112; BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462).
- ▷ *Bestimmtheit*: Die Rechtsposition muss sich auf bestimmte Räume (oder andere Formen einer Geschäftseinrichtung) beziehen (vgl. BFH v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624). Hiervon weicht BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91 aaO nicht ab.
- ▷ *Mitbenutzungsmöglichkeit*: Eine bloße Mitbenutzungsmöglichkeit einer Geschäftseinrichtung oder die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raums „im Interesse eines anderen“ (s. BFH v. 11.10.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1989, 166 für Unternehmensberatung; v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983 für Schweiß- und Montagearbeiten in einer inländ. Waggonfabrik) ist zur Begründung einer BS nicht ausreichend (bestätigt durch BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.e aE). Nach BFH v. 28.6.2006 – I R 92/05 (BStBl. II 2007, 100) müssen bei unterbrochener Tätigkeit die konkreten Geschäftsräume auch für die Zeit der Unterbrechung dem Stpfl. ständig zur Nutzung verfügbar sein. Eine (zeitweise) Nutzung durch ein anderes Unternehmen ist somit schädlich. Anders BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03 (BFH/NV 2005, 154), wonach eine Mitbenutzung der zugewiesenen Räume durch Angehörige der Streitkräfte nicht schädlich ist. Vgl. auch BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, IStR 2008, 702 (Abgrenzung zu BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03 aaO); vgl. dazu auch KORFF, IStR 2009, 231; LÜHN, BB 2009, 700.

**Nachhaltigkeit**: Nicht nur die Geschäftseinrichtung selbst muss dauerhaft sein, sondern sie muss auch der Tätigkeit des Unternehmens nachhaltig dienen (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462, unter C.3.c). Zur Zeitdauer s. Anm. 196.

**DBA**: Nach Art. 5 OECD-MA ist BS eine feste Einrichtung, „durch die die Geschäftstätigkeit ... ausgeübt wird“. Nach OECD-MK Art. 5 Tz. 4.5 und 4.6 ff. kann auch der Gegenstand, auf den sich die Tätigkeit bezieht, selbst und damit jede nachhaltige Tätigkeit an einem bestimmten Ort bereits zur Begründung einer BS führen. Dies stellt eine erhebliche Ausweitung des BS-Begriffs gegenüber § 12 AO dar, kann aber die beschränkte StPfl. nicht erweitern.

**Einzelfälle:**

- ▶ *Baubaracken, Baucontainer*: Umkleidebaracken sind als Sozialeinrichtungen keine BS (vgl. BFH v. 16.6.1959 – I B 214/58, BStBl. III 1959, 349).
- ▶ *Betriebsverpachtung*: keine BS des Verpächters (s. BFH v. 30.8.1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468; v. 16.8.1962 – I B 223/61 S, BStBl. III 1962, 477; v. 28. 7.1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77; v. 3.12.1998 – III R 67/95, BFH/NV 1999, 824; v. 2.3.1990 – III R 24/85, BStBl. II 1990, 756; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.2.1.1).
- ▶ *Business Center*: Die Vereinbarung mit einem Business Center über die Möglichkeit der stunden- bzw. tageweisen Nutzung von Pool-Arbeitsplätzen bzw. Tagungsräumen begründet nicht ohne weiteres eine feste Geschäftseinrichtung, da sich das Unternehmen durch die Buchung das Nutzungsrecht der Räume jeweils neu verschaffen muss (vgl. EBERT, IStR 2005, 534 [539]).
- ▶ *Forschungseinrichtung*: BS (vgl. zB STORCK, Ausländ. Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 144).
- ▶ *Holzlagerplatz*: Nach RFH v. 8.10.1941 (RStBl. 1941, 814) ist ein Holzlagerplatz, der lediglich dazu dient, Holz während eines Transports zwischenzulagern, ohne dass das Holz dabei bearbeitet wird, keine BS, da hier keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.
- ▶ *Hotelmanagement*: s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462.
- ▶ *Hoteltzimmer*: keine BS (s. BFH v. 10.5.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317).
- ▶ *Maler*: Entgegen OECD-MK Art. 5 Tz. 4.5 begründet ein Maler, der 2 Jahre lang für 3 Tage die Woche in einem großen Bürogebäude für einen Kunden Anstricharbeiten durchführt, dort keine BS nach § 12 AO, wenn es sich nicht um eine Bauausführung iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO handelt.
- ▶ *Konsignationslager*: Unterhält ein Steuerausländer bei einem inländ. Abnehmer ein Lager, aus dem der Abnehmer unter bestimmten Voraussetzungen Waren zum Verkauf im eigenen Namen und auf eigene Rechnung entnehmen kann, so fehlt es uE mangels Verfügungsmacht (trotz rechtl. Eigentums) an einer festen Geschäftseinrichtung des ausländ. Unternehmens, so dass keine BS anzunehmen ist.
- ▶ *Kontroll- und Koordinierungsstellen*: Geschäftsstelle einer ausländ. Konzernspitze zur Überwachung und/oder Koordinierung von Tochtergesellschaften und BS dieses Konzerns, ohne die wesentlichen Funktionen einer konzernleitenden Holding wahrzunehmen; s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.4.1. BS der Konzernspitze (nicht der koordinierten Gesellschaften).
- ▶ *Kundenräume*: keine BS (s. BFH v. 10.11.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166 mwN).
- ▶ *Mitunternehmerschaft*: Die Verfügungsmacht eines Mitunternehmers oder der Mitunternehmerschaft selbst wird allen (anderen) Mitunternehmern wie eine eigene zugerechnet (s. BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577 für eine Arbeitsgemeinschaft; PILTZ in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. F 15).
- ▶ *Room-Sharing*: keine BS (s. FG Ba.-Württ. v. 19.12.2008 – 3 V 2830/07, Haufe-Index 2125580).
- ▶ *Solar-/Windkraftanlagen*: s. GAILINGER, IWB (2008), F. 10 Gr. 2, 2033.



- ▶ *Sozialeinrichtungen* wie Sportanlagen, Umkleieräume, Erholungsheime oder Werkwohnungen, die ausschließlich sozialen Zwecken im Interesse der ArbN dienen, sind nach stRspr. keine BS. Sie dienen nicht unmittelbar der Ausübung des Gewerbes, sondern den sozialen Bedürfnissen der ArbN und nur mittelbar der Gewerbeausübung (vgl. BFH v. 16.6.1959 – I B 214/58, BStBl. III 1959, 349 [Umkleidebaracken]; v. 29.11.1960 – I B 222/59 U, BStBl. III 1961, 52 [Erholungsheim]; v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; Abschn. 22 Abs. 4 Sätze 5 f. GewStR).
- ▶ *Standplatz*: kann ausreichende Verfügungsmacht begründen, wenn fest zugewiesen und regelmäßig genutzt (s. BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203 [Marktstand]; v. 18.10.1962 – IV 319/60 U, BStBl. III 1963, 38 [Taxi-stand]; Abschn. 22 Abs. 1 Satz 8 GewStR).
- ▶ *Stillgelegte Fabrikationsanlagen* sind keine BS, da dort das Gewerbe nicht mehr ausgeübt wird (s. BFH v. 29.11.1960 – I B 222/59 U, BStBl. III 1961, 52).
- ▶ *Tankstelle*: keine BS der Mineralölgesellschaft, wenn Tankstelle an Tankwart verpachtet (s. BFH v. 30.6.2005 – III R 76/03, BStBl. II 2006, 84; v. 13.6.2006 – I R 84/05, BStBl. II 2007, 94).
- ▶ *Tochtergesellschaft*: Die inländ. Tochtergesellschaft eines ausländ. Unternehmens ist nicht als dessen BS anzusehen (vgl. schon MENCCK, DSZ/A 1972, 66). Die entgegenstehende Rspr. (RFH v. 30.1.1930, RStBl. 1930, 148 – Shell-Urteil; v. 16.9.1930, RStBl. 1930, 757 – Citroën-Urteil) wird von der FinVerw. nicht mehr angewandt. Sie kann jedoch stV der ausländ. Gesellschaft sein, wenn die Voraussetzungen von § 13 AO erfüllt sind.
- ▶ *U.S.-Armeestützpunkt*: BS eines Dienstleisters, wenn Auftraggeber zur Herstellung von Räumen an den Auftragnehmer verpflichtet ist (s. BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154); jedoch keine BS durch bloßes Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners (vgl. BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, IStR 2008, 702; KORFF, IStR 2009, 231; LÜHN, BB 2009, 700).
- ▶ *Warenlager*: Ein Warenlager stellt, wenn es vom beschränkt stpfl. Unternehmen im Inland selbst betrieben wird, regelmäßig eine BS iSd. § 12 AO dar. Bei Betrieb durch einen externen Lagerhalter ist mangels Verfügungsmacht über die Lagereinrichtung idR keine BS gegeben (vgl. *Seltenreich*, IStR 2004, 589). Abweichend OECD-MK Art. 5 Tz. 4, wonach die ständig benutzte Fläche in einem Zolllager BS des Unternehmens sein könne, dem die Zollwaren gehören.

Einstweilen frei.

202–204

### 3. Betriebsstättenkatalog

205

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

So auch BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.1.1 Satz 7; HHSP./BIRK, § 12 AO Rn. 25; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 110 („Definitionserweiterung“); wohl auch LÜDICKE in FISCHER

(Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 40 (beschränkt auf Geschäftsleitungs-BS); TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 23.

Auch BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 6, sieht in § 12 Satz 2 AO eine konstitutive Erweiterung der in § 12 Satz 1 AO enthaltenen Definition, hält dieses Ergebnis aber für zweifelhaft, da dadurch § 12 Satz 1 AO weitgehend leerläuft (kritisch HEINSEN in LÖWENSTEIN/LOOKS [Hrsg.], Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 88, und wohl auch KRAMER, IStR 2004, 672).

► *Stellungnahme:* Das Gesetz ist widersprüchlich. Einerseits legt das Wort „insbesondere“ eine bloß deklaratorische Bedeutung nahe, andererseits nennt der Positivkatalog Sachverhalte, die nur schwerlich unter den Begriff iSd. § 12 Satz 1 AO zu fassen sind. UE hätte es im Fall von BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93 (BStBl. II 1994, 48) bzgl. der Stelle der Geschäftsleitung nicht zwingend einer erweiternden Auslegung von § 12 Satz 2 Nr. 1 AO bedurft (s. schon BFH v. 15.7.1986 – VIII R 134/83, BStBl. II 1986, 744; v. 18.12.1986 – I R 130/83, BFH/NV 1988, 119). Im Gegensatz zur Meinung des BFH hat § 12 Satz 2 Nr. 1–7 AO uE deklaratorischen Charakter, die einzelnen Beispiele müssen jeweils die Voraussetzungen des § 12 Satz 1 AO erfüllen, um eine BS zu begründen. Andernfalls verliert der BS-Begriff die fest und auch einengend durch § 12 Satz 1 AO vorgegebene Kontur und § 12 Satz 2 AO seinen vom Wortlaut („Betriebsstätten sind insbesondere“) vorgegebenen beispielhaften Charakter, der für die Tatbestandsmerkmale (zB „fest“, „dienen“) auf § 12 Satz 1 AO zurückgreift. Anderes gilt lediglich für § 12 Satz 2 Nr. 8 AO, da nach hM die dort genannten Bauausführungen und Montagen rein tätigkeitsbezogen sind (s. Anm. 210).

**DBA:** Nach OECD-MK Art. 5 Tz. 12 haben die Katalogbeispiele des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA deklaratorischen Charakter und setzen jeweils eine feste Geschäftseinrichtung voraus.

206–209 Einstweilen frei.

#### 4. Bauausführungen und Montagen: Sachliche Anknüpfung ohne Geschäftseinrichtung

**Schrifttum:** SCHWEIZER, Die Betriebstätteneigenschaft von Bauausführungen und ihre gewerbesteuerliche Behandlung, Diss. München 1966; SCHIEBER, Einzelfragen zum Betriebsstättenbegriff bei Bauausführungen und Montagen, EStZ 1972, 47; FEUERBAUM, Der Betriebsstättenbegriff bei Bauausführungen, Montagen und ähnlichen Tätigkeiten, DB 1977, 2401; SCHIEBER, Betriebsstättenbegründung durch Montageüberwachung, IStR 1994, 521; MÜNCH, Betriebsstättenbegründung durch Überwachung von Bau- und Montagetätigkeiten, RIW 1995, 930; BUCIEK, Fristberechnung bei Montagebetriebsstätten – die neue Entwicklung der BFH-Rechtsprechung, IStR 1999, 629; KRAWITZ/HICK, Betriebsstätteneigenschaft in- und ausländischer Bau- oder Montagetätigkeiten bei mehreren Projekten, RIW 2002, 523.

#### 210 a) Überblick

Nach ganz hM kann eine Bauausführung oder Montage eine BS begründen, auch ohne dass eine feste Geschäftseinrichtung gegeben ist. Insoweit wird § 12 Satz 2 Nr. 8 AO erweiternd ausgelegt (s. Anm. 205). Voraussetzung ist, dass entweder die einzelne Bauausführung oder Montage oder eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate dauern.

Führt die Bauausführung oder Montage zur Errichtung einer festen Geschäftseinrichtung (zB Container für Bauleitung), so gilt auch für diese die zeitliche

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

## b) Bauausführungen

211

**Errichtung von Hoch- und Tiefbauten** (wozu auch der Straßen-, Brücken- und Kanalbau sowie der Tunnelbau, die Verlegung von Rohrleitungen, Kabeln usw. sowie Baggararbeiten gehören).

► *Art der Arbeiten:* Alle mit der Errichtung eines Bauwerks in Zusammenhang stehenden Arbeiten gehören zur Bauausführung. Hierzu gehören ua. die Heizungsmontage (vgl. RFH v. 21.1.1942, RStBl. 1942, 66; BFH v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527) sowie der Einbau sanitärer und elektrischer Anlagen. Malerarbeiten im Zusammenhang mit der Errichtung von Hoch- und Tiefbauten gehören zu den Bauausführungen (vgl. RFH v. 17.9.1941, RStBl. 1941, 764; TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 18; aA STORCK, Ausländ. Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 174 Fn. 1). Zu weitgehend ist allerdings OECD-MK Art. 5 Tz. 4.5 (vgl. KROPPE, IWB F. 10 International Gr. 2, 1865, 1869 [2005]). Auch Baunebentätigkeiten (zB Gerüsterstellung), die an Ort und Stelle ausgeführt werden und mit der Fertigstellung dieser Bauwerke in notwendigem Zusammenhang stehen, fallen unter den Begriff Bauausführungen (vgl. RFH v. 21.1.1942, RStBl. 1942, 66). Voraussetzung für eine BS ist die Errichtung eines Bauwerks oder einer Anlage.

► *Umfang der Arbeiten:* Es genügt, wenn sich die Arbeiten auf die Bauausführung oder Anlage beziehen (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.1 Abs. 1, unter Bezug auf BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140; v. 21.10.1981 – I R 21/78, BStBl. II 1982, 241).

### **Einzelfälle:**

► *Abbrucharbeiten* gehören gem. Abschn. 22 Abs. 3 Satz 14 GewStR zu den Bauausführungen. Nach STORCK, Ausländ. Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 175, kann dies nur für Abbrucharbeiten gelten, die im Zusammenhang mit Hoch- oder Tiefbauarbeiten erfolgen, nicht dagegen für sonstige Abbruch- oder Abräumarbeiten, zB bei Bergwerken.

► *Erdarbeiten* gehören zu den Bauausführungen (vgl. Art. 5 Tz. 17 OECD-MK; krit. STORCK, Ausländ. Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 175). Der Abtransport von Erdaushub und das Verfüllen von Rohrleitungsgräben mit dem Aushubmaterial stellt nach FG Düss. v. 7.8.1980, EFG 1981, 182, rkr., eine Bauausführung dar.

► *Gerüstbauarbeiten* können als Baunebentätigkeit eine Bauausführungs-BS begründen (vgl. auch BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140).

► *Gewährleistungsarbeiten* nach einer Montage stellen für sich keine BS dar (BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694).

► *Materiallieferungen* sind noch keine Bauausführungen (vgl. BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140).

► *Explorationsaktivitäten*: Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.7.1) handelt es sich um eine Bauausführung iSv. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO.

## 212 c) Montagen

**Begriff:** Es handelt sich um einen selbständigen Tätigkeitsbereich neben den Bauausführungen (vgl. BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. I 1990, 983 mwN). Sie kann, muss aber nicht gleichzeitig eine Bauausführung sein. Nach der Rspr. liegt eine Montage vor, wenn vorgefertigte Einzelteile zu einer einheitlichen Sache zusammengefügt oder umgebaut werden. Die Tätigkeit muss die wesentlichen Arbeiten des Zusammenfügens umfassen und darf nicht nur eine untergeordnete Einzelleistung darstellen (vgl. BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87 aaO, im 2. Rechtszug bestätigt durch BFH v. 20.1.1993 – I B 106/92, BFH/NV 1993, 404).

### Einzelfälle:

► *Demontage*: UE fällt nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift und entsprechend den Abbrucharbeiten bei Bauausführungen auch der umgekehrte Vorgang der „Demontage“ unter den Montagebegriff (ebenso SONNTAG in GROTHERR [Hrsg.], Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 943 [961 ff.]; KRAWITZ/HICK, RIW 2002, 523 [525]; BENDLINGER/REMBERG/KUCKHOFF, IStR 2002, 40 [42]).

► *Schweißarbeiten* (an Waggonen) begründen nur dann eine Montage-BS, wenn es sich nicht um bloße Reparatur oder Instandsetzung handelt (vgl. BFH v. 16.5.1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983) und die wesentlichen Arbeiten des Zusammenfügens von Einzelteilen zu einer Sache mit umfasst sind (s. BFH v. 20.1.1993 – I B 106/92, BFH/NV 1993, 404).

## 213 d) Reparatur und Instandsetzung

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

*Stellungnahme*: Einleuchtender erscheint es, auch sie den Bauausführungen (und Montagen) zuzurechnen, da es wirtschaftlich keinen Unterschied macht, ob Arbeiten zur Errichtung eines Bauwerks (oder einer Anlage) führen oder es (oder sie) wiederherstellen (so auch STORCK, Ausländ. Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 174; BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 39; wohl auch MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 118).

## 214 e) Planung und Überwachung in Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen

Planung und Überwachung als Teilleistung einer Bauausführung bzw. Montage ist dieser grundsätzlich zuzurechnen, soweit sie im Staat der Bauausführung bzw. Montage erbracht wird (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.2 Satz 1). Nach SONNTAG, IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 883 (888 f.), ist die Teilleistung auf den Anlagenerrichtungsauftrag insgesamt und nicht isoliert auf die Bauausführung oder Montage zu beziehen.

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

Vgl. BFH v. 13.11.1962 – I B 224/61 U, BStBl. III 1963, 71; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.2. Zustimmung auch überwiegend das Schrifttum; vgl. zB SCHIEBER in D/W, Art. 5 MA Rn. 116; JACOBS, IStR 2002, 505 (506) mwN; SONNTAG in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 943 (958), und KRABBE, IStR 2003, 253 (255) für den DBA-Fall.

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

**„Beratende“ Überwachung:** Überträgt der Generalunternehmer die Überwachungstätigkeit auf ein anderes Unternehmen, das seinerseits nicht für das Werk als Ganzes, sondern nur für die ordnungsgemäße Überwachung haftet (s. dazu SCHIEBER, IStR 1994, 521; SONNTAG, IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 883, 884 [2000]), begründet das überwachende Unternehmen keine BS iSd. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO, es sei denn, es unterhält im Inland eine feste Geschäftseinrichtung, die der Durchführung der Überwachung dient (vgl. BFH v. 13.11.1962 – I B 224/61, BStBl. III 1963, 71; FÖRSTER, JbFfStR 1994/95, 134 [137]; MÜNCH, RIW 1995, 930 [931]; vgl. ferner BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.2 Satz 4).

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

## f) Sonderformen der Werkerstellung

215

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

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

Unabhängig vom Generalunternehmer kann natürlich auch der Subunternehmer selbst, wenn er die Voraussetzungen dafür erfüllt, eine BS im Inland haben (vgl. FG Düss. v. 7.8.1980, EFG 1981, 182, rkr.; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999,

1076 Tz. 4.3.3; Art. 5 Tz. 19 OECD-MK). Eine BS des Subunternehmers begründet dagegen nicht zwangsläufig eine BS des Hauptunternehmers (s. BFH v. 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462 unter C.3.d).

**Konsortium:** Das Vorliegen einer BS ist für jeden Konsorten separat zu prüfen (s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.4).

**Arbeitsgemeinschaft (ARGE):** Die Tätigkeit der Partner stellt sachlich und zeitlich eine Einheit dar (GbR); das Vorliegen einer BS bestimmt sich einheitlich für die ARGE (s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.4). WASSERMEYER in Festschr. Kruse, 2001, 589 (601), stellt auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ab (nur dann Begründung der BS durch diese).

216 Einstweilen frei.

### 217 g) Örtlich fortschreitende oder schwimmende Bauausführungen und Montagen

Die von der FinVerw. in BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.5) genannte 50 km-Grenze als wirtschaftliche und geografische Einheit wird von BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02 (BStBl. II 2004, 932) abgelehnt.

Zu den schwimmenden Bauausführungen und Montagen vgl. MITTERMÜLLER, RIW 1982, 812; TIPKE/KRUSE, § 12 AO Rn. 18.

### 218 h) Zeitgrenzen (zeitliche Voraussetzung)

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

**Kalender- und Steuerjahr unabhängig:** Die Minstdauer muss nicht innerhalb eines Kalender- oder Steuerjahres erfüllt werden (vgl. BFH v. 22.9.1977 – IV R 51/72, BStBl. II 1978, 140; Abschn. 24 Abs. 3 Satz 5 GewStR; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 1978, 88; OECD-MK, Art. 5 Tz. 19).

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

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

**Unterbrechungen:** Im Betriebsablauf begründete Unterbrechungen (zB wegen schlechter Witterung, Materialmangel, bautechnischer Gründe, zB Trocknungszeiten, sowie Streik) hemmen die Sechsmonatsfrist für die BS idR nicht, sondern werden in die Dauer der Bauausführung oder Montage eingerechnet. Andere

Unterbrechungen (zB wegen fehlender Mitwirkung des Auftraggebers) hemmen die Frist, wenn sie nicht von ganz kurzer Dauer sind (vgl. BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.1 Abs. 6). Anders ist einer generellen Fristhemmung bei einer Unterbrechung von mehr als 14 Tagen vgl. Abschn. 22 Abs. 3 Sätze 7 ff. GewStR 1998.

### i) Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen und Montagen

219

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

Nach BFH v. 21.4.1999 – I R 99/97 (BStBl. II 1999, 694) ist eine wirtschaftliche und geografische Einheit notwendig (vgl. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 3/02, BStBl. II 2004, 932). BFH v. 16.5.2001 – I R 47/00 (BStBl. II 2002, 846) dagegen fordert einen technischen und organisatorischen Zusammenhang. Zu weit dagegen die FinVerw., die bei einer räumlichen Entfernung von bis zu 50 km noch einen geografischen Zusammenhang bejaht (s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.5; v. 18.12.2002, BStBl. I 2002, 1385, Nichtanwendungserlass zu BFH v. 16.5.2001 – I R 47/00 aaO). Vgl. im Einzelnen KRAWITZ/HICK, RIW 2002, 523 (529 ff.); SCHIEBER in D/W, Art. 5 MA Rn. 135.

**Zusammenfassung mehrerer selbständiger Bauausführungen und Montagen:** Eine BS durch Bauausführung oder Montage ist auch dann anzunehmen, wenn eine von mehreren nebeneinander bestehenden (§ 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. b AO; vgl. hierzu auch FG Köln v. 30.6.1983, EFG 1984, 187, rkr.; FG Düss. v. 14.9.1990, EFG 1991, 290, rkr.) oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende (§ 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. c AO) Bauausführungen oder Montagen länger als 6 Monate dauern; ein wirtschaftlicher oder geografischer Zusammenhang ist nicht erforderlich. Keine der Bauausführungen muss für sich gesehen 6 Monate überschreiten (s. BFH v. 16.12.1998 – I R 74/98, BStBl. II 1999, 365; aA SCHIEBER in D/W, Art. 5 MA Rn. 135). Auch bei sich überschneidenden Bauausführungen ist uE zusammenzurechnen (ebenso BUCIEK in BEERMANN, § 12 AO Rn. 44 mwN).

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

**Aufspaltung einheitlicher Bauausführungen und Montagen:** In der künstlichen Aufspaltung eines einheitlichen Auftrags in (von verschiedenen Konzerngesellschaften übernommene, unter der Zeitgrenze liegende) Teilaufträge sieht die OECD einen Missbrauch (s. OECD-MK, Art. 5 Tz. 18; FINK, intertax 1992, 677). Auch die FinVerw. rechnet mehrere Verträge mit einem Auftraggeber im Fall einheitlicher Ausführung zusammen (s. im Einzelnen BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.3.5).

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

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

## 220 5. Beginn und Ende der Betriebsstätte

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

Zu BE und BA vor Beginn der sachlichen Anknüpfung vgl. Anm. 187.

### **Einzelfälle:**

► *Zweigniederlassung:* (widerlegbare) Vermutung für Beginn einer BS ab Eintragung ins Handelsregister (s. BFH v. 30.1.1981 – III R 116/79, BStBl. II 1981, 560; EBLING, RIW 1982, 147).

► *Probetrieb eines Kraftwerks* begründet noch keine BS (s. PrOVG v. 29.10.1937, RVerwBl. 1938, 40, zur GewSt.).

► *Bauausführung bzw. Montage:* s. Anm. 218.

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

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

221–224 Einstweilen frei.

## C. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2)

225

### I. Gewerbebetrieb

**Begriff des Gewerbebetriebs:** s. Anm. 180.

**Verknüpfung Gewerbebetrieb/Betriebsstätte:** Durch die Formulierung „für den“ wird die Tätigkeit des stV mit der des Gewerbebetriebs verknüpft. Der Wortlaut ist allerdings verunglückt (s. Anm. 180).

226

### II. Bestellung eines ständigen Vertreters

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



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

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

Einstweilen frei.

227–229

### III. Ständiger Vertreter

**Schrifttum:** HEDEMANN, Der BFH zum Begriff des ständigen Vertreters, BB 1966, 813; BELLSTEDT, Der „ständige Vertreter“ im Außensteuerrecht, DB 1968, 1554; WINNEFELD, Zum Begriff des ständigen Vertreters im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei selbständigen Gewerbetreibenden, FR 1970, 245; WOERNER, Zum Begriff des ständigen Vertreters eines ausländischen Unternehmers, BB 1972, 1126; HILLERT, Betriebsstätte – ständiger Vertreter, FR 1973, 277; SCHÜRMAN/REINHARD, Beschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht wegen inländischer Tochtergesellschaft „mit Abschlussvollmacht“?, AWD 1974, 603; GEBBERS, Der „ständige Vertreter“ bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, StBp. 1989, 78; ENDRES, Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, IStR 1996, 1; PRINZ, Besteuerungsfragen inländischer Vertriebsmodelle bei international tätigen Unternehmen, FR 1996, 478; BOERGEN, Vertreterbetriebsstätte und organschaftliches Handeln, IStR 2003, 798; HEUSSNER, Vertreterbetriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft – die Praxis wartet auf eine höchstrichterliche Entscheidung, IStR 2004, 161, PULS, Kann der Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ im Inland sein?, RIW 2004, 172.

#### 1. Grundinformation

230

**Subsidiarität der personellen Anknüpfung:** Die personelle Anknüpfung ist der sachlichen untergeordnet, dh. nur wenn mangels Geschäftseinrichtung keine BS vorliegt, bleibt zu prüfen, ob eine personelle Vertretung doch zur inländ. Besteuerung führt (vgl. RegBegr. § 12 AO, BTDrucks. VI/1982, 104; ferner MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 144).

**Begriff:** Der Begriff des ständigen Vertreters (stV) wurde erstmals in § 13 AO 1977 verankert (zur Rechtsentwicklung s. KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 1481 ff.). Die in § 13 Satz 1 AO genannten Begriffsmerkmale (Person, Geschäftsbesorgung für ein Unternehmen, nachhaltige Tätigkeit, Sachweisungsgebundenheit) müssen kumulativ gegeben sein.

**DBA:** Die DBA enthalten regelmäßig Einschränkungen gegenüber § 13 AO in der Weise, dass nur abhängige, nicht jedoch unabhängige Vertreter eine BS für den Geschäftsherrn begründen. Ferner ist regelmäßig Abschlussvollmacht ver-

langt (im Einzelnen s. GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 109 ff. und 143 ff.; PILTZ, IStR 2004, 181).

## 231 2. Person

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

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

## 232 3. Besorgung der Geschäfte eines Unternehmens

**Anstelle des Unternehmers:** Der Begriff der Vertretung setzt voraus, dass der Vertreter anstelle des Unternehmers Handlungen vornimmt, die in dessen Betrieb fallen. Hieraus lässt sich ableiten, dass der Unternehmer selbst weder „Vertreter“ sein kann, der den Sachweisungen seines Unternehmens unterliegt, noch er sich selbst als solchen „bestellen“ kann (vgl. BFH v. 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395; ihm folgend Nds. FG v. 4.7.1991, RIW 1991, 1055, rkr.).

**Organ der Gesellschaft:** Str. ist, ob Organmitglieder Vertreter iSv. § 13 AO sein können. Vom FG Münster (v. 24.5.2004, EFG 2004, 1498, rkr.) und Teilen des Schrifttums wird dies bejaht.

Vgl. TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 5; BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 7.1 (es sei denn, der Geschäftsführer etc. handelt als Organ der Gesellschaft), und ihm folgend HEINSEN in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 104, 165; WASSERMAYER in Festschr. Kruse, 2001, 602; WASSERMAYER, IStR 1999, 405 f.; HEUSSNER, IStR 2004, 161; PILTZ, IStR 2004, 181; PULS, RIW 2004, 172.

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

Ebenso Nds. FG v. 4.7.1991 aaO; FG-Rhld.-Pf. v. 17.9.1997, EFG 1998, 576, aufgeh. durch BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; FG Düss. v. 16.1.2003, EFG 2003, 1125, rkr.; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 1549; GÜNKEL in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, Art. 5 OECD-MA Rn. 218; BOERGEN, IStR 2003, 798. Unscharf BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.2.2 letzter Abs.: Behandlung der Geschäftsführertätigkeit unter Vertretern mit Bezug auf BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437, das diese Frage jedoch als nicht entscheidungserheblich offen ließ.

**Handlungen:** Der Begriff der Vertretung ist wirtschaftlich und nicht iSv. § 164 ff. BGB zu verstehen (vgl. MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 151; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 1564 f.; offen lassend BFH v. 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395). Die Geschäfte müssen eine gewisse Bedeutung haben. Bloße Hilfgeschäfte genügen nicht, da sie nicht zu den Geschäften zählen, durch die die Unternehmenszwecke unmittelbar gefördert werden (ebenso s. TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 4; aA SCHOLTZ in KOCH/SCHOLTZ, AO, 5. Aufl. 1996, § 13 AO Rn. 4; BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 5).

Einigkeit besteht darin, dass das Erfüllen gesetzlicher und vertraglicher Verpflichtungen ohne die Übernahme von Handlungen, die zur betrieblichen Tätigkeit des Vertretenen gehören (Beispiel: Durchführung von Überweisungsaufträ-

gen durch eine Bank), nicht zu einem stV führen; so zB BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 6, und die Verständigungsvereinbarung mit den Niederlanden v. 25.7.2002 (BStBl. I 2002, 957) zu Blumenverkaufsfahrern (kritisch LÜDICKE, IStR 2003, 164).

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

#### 4. Nachhaltige Vertretung

233

**Planmäßigkeit:** Dieses Tatbestandsmerkmal beinhaltet, dass die Geschäftsbesorgung mit einer gewissen Planmäßigkeit erfolgen muss. Die tatsächlich wiederholte Geschäftsbesorgung oder die Wiederholungsabsicht sind allein nicht ausreichend (vgl. TIPKE/KRUSE, § 13 AO Rn. 7; ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 303).

**Dauer:** Sie ist sowohl iS der Vertretung als solcher als auch des (tätigkeitsbezogenen) Aufenthalts im Inland von Bedeutung (vgl. zB MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. B 150). Nach BFH v. 3.8.2005 – I R 87/04 (BStBl. II 2006, 220) führt der tätigkeitsbezogene Aufenthalt eines im Ausland ansässigen Vertreters im Inland von 60 Tagen pro Jahr auch dann nicht zur Annahme eines stV, wenn sie in mehreren aufeinander folgenden Jahren in vergleichbarem Umfang durchgeführt wird.

Im Schrifttum reicht die geforderte Dauer der Vertretung von sechs Monaten (vgl. zB STROBL/KELLMANN, AWD 1969, 407; BUCIEK in BEERMANN, § 13 AO Rn. 8; WASSERMEYER in D/W, Art. 5 MA Rn. 195; PULS, RIW 2004, 172 [177]) über mehr als 9–12 Monate (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 352; PETER, Fortentwicklung des Betriebsstättenprinzips, 2002, 97) bis zu einem Zeitraum von mehr als einem Jahr (vgl. zB STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 202, KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 1586).

UE richtet sich die erforderliche Zeitdauer nach den Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der geplanten Dauer der Vertretung. Dabei wird man fordern müssen, dass bei einer tätigkeitsbezogenen Aufenthaltsdauer von unter sechs Monaten innerhalb eines 12-Monatszeitraums regelmäßig kein stV angenommen werden kann. Ebenfalls auf den Einzelfall abstellend GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 120; PILTZ, IStR 2004, 181 (185). Zur Berechnung iS einer tätigkeitsbezogenen Aufenthaltsdauer vgl. WASSERMEYER, IStR 1999, 406; WASSERMEYER in D/W, Art. 5 MA Rn. 195).

#### 5. Sachliche Weisungsgebundenheit

234

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

**R 49.1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR** und BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.2 Abs. 2) schränken auch für den Nichtabkommensfall den Tätigkeitsbereich, der zur Annahme eines stV führt, in einer auf § 50 Abs. 4 gestützten

Selbstbindung (s. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 67) für bestimmte typische Vertretungsverhältnisse ein (ausgenommen Schiff- und Luftfahrt – R 49.1 Abs. 2 Satz 1 EStR): Einkünfte eines ausländ. Unternehmens werden insoweit der inländ. Besteuerung nicht unterworfen, als es im Inland durch Kommissionäre oder Makler vertreten ist, die nur Geschäftsbeziehungen für das ausländ. Unternehmen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhalten. Das Gleiche gilt bei Vertretung durch Handelsvertreter, die weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und -abschlüssen besitzen noch über ein Warenlager des ausländ. Unternehmens verfügen, von dem sie regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführen. Gegen eine einengende Auslegung und gegen eine mögliche Schlechterstellung von Stpfl. aus DBA-Staaten LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 402.

## 235 6. Katalogtätigkeiten

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

### **Einzelfälle:**

- ▶ *Auslieferungsagent:* stV; s. auch „Lagerhalter“.
- ▶ *Bausparkassenvertreter:* Soweit er selbständig ist, gehört er zu der Gruppe der Handelsvertreter. Arbeitet ein selbständiger Bausparkassenvertreter in einer Beratungsstelle der von ihm vertretenen Bausparkasse, so übt er gem. BFH v. 24.1.1968 – I B 125/64 (BStBl. II 1968, 313) sein eigenes Gewerbe als selbständiger Handelsvertreter und nicht das Gewerbe der Bausparkasse aus.
- ▶ *Beratungsstelle:* stV, wenn Abschluss, Vermittlung oder Einholung von Verträgen bezweckt wird, nicht jedoch, wenn es sich um eine Beratung im Rahmen des Kundendienstes zur Behebung von Problemen handelt.
- ▶ *Callcenter:* idR kein stV, da es an der Zielsetzung zum Abschluss von Verträgen mangelt.
- ▶ *Handelsvertreter:* Ein selbständiger Handelsvertreter nach § 84 HGB wird gem. R 49.1 Abs. 1 Satz 3 EStR nicht als stV behandelt. Dies gilt jedoch nicht für einen Handelsvertreter, der über ein Warenlager des (ausländ.) Unternehmens verfügt und daraus regelmäßig Bestellungen ausführt.
- ▶ *Kommissionär:* kein stV des ausländ. Kommittenten, solange seine Tätigkeit für den Kommittenten nicht über den Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit hinausgeht (R 49.1 Abs. 1 Satz 2 EStR; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.2).
- ▶ *Lagerhalter:* Der Betrieb eines Warenlagers durch einen externen Lagerhalter begründet für das beschränkt stpfl. Unternehmen regelmäßig einen stV iSd. § 13 AO; vgl. SELTENREICH, IStR 2004, 589.
- ▶ *Linienagent:* Ein Unternehmen, das für eine ausländ. Reederei und gem. deren Anweisungen die Vermittlung und den Abschluss von Frachten besorgt, die anlaufenden Schiffe betreut und die Fracht einzieht, ist nach BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70 (BStBl. II 1972, 785) als stV anzusehen.

- ▶ *Makler*: Nach R 49.1 Abs. 1 Satz 3 EStR gilt ein Makler solange nicht als stV, als er Geschäftsbeziehungen für das ausländ. Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält.
- ▶ *Modellagentur*: im Regelfall nicht stV des vertretenen Fotomodells (vgl. WILD/EIGELSHOVEN, DB 2005, 1354 [1356]).
- ▶ *Pächter eines Gewerbebetriebs*: Der Pächter kann stV des Verpächters sein (vgl. BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1979, 494; v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785; v. 28.7.1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77; FG München v. 24.9.1990, EFG 1991, 328, rkr.). Kein stV, wenn er lediglich gesetzliche oder vertragliche Pflichten eines Pächters erfüllt oder Hilfstätigkeiten übernimmt, sondern erst, wenn er nicht zu seinen vertraglichen Pächterpflichten gehörende wirtschaftliche Interessen des Verpächters hinsichtlich der Erhaltung, Erneuerung oder Erweiterung der Betriebseinrichtungen wahrnimmt.
- ▶ *Tochtergesellschaft* kann unter den Voraussetzungen des § 13 AO stV für ausländ. Unternehmen sein.

## 7. Beginn und Ende des ständigen Vertreters

236

Wie bei der BS (s. Anm. 220) beginnt die personelle Anknüpfung, sobald alle Tatbestandsmerkmale vorliegen, und sie endet, wenn ein Tatbestandsmerkmal entfällt. Eine Besteuerung nach § 16 kommt idR nicht in Betracht (vgl. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 62).

Einstweilen frei.

237–239

## D. Besonderheiten der Einkunftsermittlung

**Schrifttum:** *Bis 1999 (Auswahl)*: NEUBAUER, Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – Koreferat, JbFfStR 1976/77, 312 u. 322; RITTER, Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – ein steuersystematischer Versuch, JbFfStR 1976/77, 288; HEMMELRATH, Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, München 1982; STATZKOWSKI, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht – de lege lata und de lege ferenda, Diss. Berlin 1986; KUMPF, Ergebnis- und Vermögenszuordnung bei Betriebsstätten, StJb. 1988/89, 399; BECKER, Funktionsnutzen oder Erwirtschaftungsgrundsatz – Wege zur Ermittlung des zutreffenden Betriebsstättenergebnisses, DB 1990, 392; DEBATIN, Die sogenannte Steuerentstrickung und ihre Folgen, BB 1990, 826; PACH-HANSENHEIMB, Die Verstrickung von Wirtschaftsgütern in die deutsche Steuerhoheit, Baden-Baden 1991; KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, Freiburg 1992; KRAMER, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, StuW 1993, 149; DA., Betriebsstättenbesteuerung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern, IStR 1994, 278; FW, Einer inländischen Betriebsstätte zuordenbare Schulden, IStR 1994, 178; KEMPKA, Gewinnrealisierung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Eine Analyse der systemkonformen Behandlung stiller Reserven, Diss. Mannheim 1994; WASSERMEYER, Die weder einer inländischen noch einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte, IStR 1995, 230; DAHNKE, Betriebsstättenbesteuerung: Zuordnung von Generalunkosten des ausländischen Stammhauses gegenüber der inländischen Betriebsstätte, IStR 1996, 475; SIEKER, Betriebsstättengewinn und Fremdvergleichsgrundsatz, DB 1996, 110; BARANOWSKI, Gebietliche Gewinnabgrenzung bei international operierenden Unternehmen, Festschr. Flick, Köln 1997, 615; ROTH, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung unter Berücksichtigung des Entwurfs eines Betriebsstättenerlasses, StJb. 1997/98, 427.

*Ab 2000*: BARANOWSKI, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen,

IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 813 (2000); BUCIEK, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerlichen Kontext, DSStZ 2000, 636; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied 2000; KLEINEIDAM, Zur veranlassungsorientierten Steuerentstirkung bei grenzüberschreitenden Vorgängen im Unternehmensbereich, IStR 2000, 577; KRAMER, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, 449; KUMPF/ROTH, Grundsätze der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 741; KUMPF/ROTH, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 787; KUMPF/ROTH, Behandelte und nicht behandelte „Sonderfälle“ im neuen Betriebsstättenerlass, FR 2000, 500; BUCIEK, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, 43; ENDFELLNER, Managementleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Höhe der Weiterverrechnung, SWI 2001, 381; KRAFT, Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten nach den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, StbJb. 2000/2001, 205; STRUNK/KAMINSKI, Aufgabe des Grundsatzes der funktionalen Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten?, IStR 2001, 161; WASSERMEYER, Dealing at arm's length Prinzip, in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, 25; BUCIEK, Aktuelle Entwicklungen zur Betriebsstättenbesteuerung, DSStZ 2003, 139; KONRAD, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Functionally Separate Entity-Ansatz, IStR 2003, 786 f.; SCHWARZ, Einkunftsabgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten beim grenzüberschreitenden Electronic Commerce, FR 2003, 280; DITZ, Internationale Gewinnermittlung bei Betriebsstätten: Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht, Berlin 2004; WASSERMEYER, Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2004, 733; DITZ, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, IStR 2005, 37; HAARMANN, Die Gewinnermittlung der Geschäftsführungsbetriebsstätte, Festschr. Wassermeyer, München 2005, 723; HRUSCHKA/LÜDEMANN, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 76; KROPPE, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 74; KUCKHOFF, Ausgewählte Betriebsstättenprobleme – Entgeltsprinzip versus Veranlassungsprinzip, grenzüberschreitende Realisationstatbestände, Festschr. Wassermeyer, München 2005, 681; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005, 283; WASSERMEYER, Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2005, 84; BLUMERS, Die Europarechtswidrigkeit der Betriebsstättenzurechnung im Betriebsstättenerlass, DB 2006, 856; ZEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Lohmar/Köln 2008; s. auch Schrifttum vor Anm. 210 (BS-Besteuerung im Allgemeinen), vor Anm. 250 (Zuordnungsmethoden), vor Anm. 260 (Zuordnung von WG und BE/BA), vor Anm. 280 (Ausstattung mit Eigenkapital), vor Anm. 305 (Innentransaktionen), Anm. 324 (Einzelfälle der Gewinnabgrenzung) und Anm. 330 (Gewinn des inländ. stV).

## I. Überblick

**Einkünfteermittlung vs. Ergebniszuordnung:** Einkünfte müssen in persönlicher Hinsicht dem beschränkt Stpfl. zugerechnet und in sachlicher Hinsicht seinen inländ. Einkünften zugeordnet werden (vgl. SCHAUMBURG in LÜDICKE [Hrsg.], Zurechnung von WG im Internationalen Steuerrecht, 2000, 53 ff.). Damit hat der beschränkt Stpfl. das Ergebnis seiner inländ. BS bzw. seines inländ. stV zu ermitteln, indem er Vermögen und Ergebnis seines Gewerbebetriebs anteilig der inländ. BS bzw. dem stV zuordnet. Entscheidend ist dabei die Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (s. Anm. 242 f.). Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff., da insoweit §§ 49 ff. nichts Abweichendes bestimmen (s. Anm. 50). Im Gegensatz zur unbeschränkten StPfl. sind die Einkünfte der inländ. BS im Rahmen der beschränkten StPfl. originär zu ermitteln, dh. Einkünfteermitt-

lung und Ergebniszuordnung fallen praktisch zusammen (s. Anm. 241). Damit kommt, abgesehen von wenigen Ausnahmen, nur die direkte Methode, dh. die Zuordnung aufgrund einzelner Geschäftsvorfälle in Betracht (s. Anm. 250 f.).

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

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

## II. Ermittlung der Einkünfte

241

**Gewinnermittlung:** Die Einkünfte sind im Wege der Gewinnermittlung zu bestimmen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1; s. § 2 Anm. 527) als BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1 und § 5; IDW, WPg. 1987, 649; BECKER, DB 1989, 11) oder als Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3); ebenso SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.23. Zur Buchführungspflicht für die inländ. BS s. Anm. 172. Soweit nach handelsrechtl. Vorschriften Bücher zu führen sind, ist das handelsrechtl. Ergebnis maßgeblich heranzuziehen. Es ist ggf. um Vermögen und Ergebnisbestandteile zu berichtigen, die nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit der BS oder dem stV zuzuordnen sind; vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140 (gegen Hess. FG v. 8.12.1983, EFG 1984, 367, das allein das handelsrechtl. Ergebnis der Besteuerung zugrunde gelegt hatte); zustimmend LÜDCKE, StbKongrRep. 1994, 235.

**Beschränkung auf inländische Betriebsstätte bzw. ständigen Vertreter:** Im Gegensatz zum unbeschränkt Stpfl. mit ausländ. BS bzw. stV handelt es sich nicht um die Aufteilung des Gesamtergebnisses zwischen Stammhaus und inländ. BS bzw. stV, sondern um originäre Einkunftsermittlung (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1998, 140; WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 180). Da sich die beschränkte StPfl. nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nur auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, „für den im Inland eine BS unterhalten wird oder ein stV bestellt ist“, ist in diesen Fällen der Gewinn unmittelbar und ausschließlich für die inländ. BS bzw. den inländ. stV zu ermitteln (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663); zur Abgrenzung stbarer und nicht stbarer Einkünfte im Rahmen der beschränkten

StPfl. vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260. Einkünfte des beschränkt StPfl. aus ausländ. BS bzw. aus dem ausländ. Stammhaus gehen, da nicht stbar, nicht in die Gewinnermittlung ein. Insoweit ist auch die teilweise für den Bereich des Abkommensrechts vertretene Ansicht, dass die Einkünftermittlung einheitlich für das Gesamtunternehmen einschl. aller in- und ausländ. BS zu erfolgen habe und der so ermittelte Gewinn anschließend auf die einzelnen BS aufzuteilen sei (vgl. WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 185; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 18.18), im Rahmen der beschränkten StPfl. nicht zutreffend. Somit gilt: Erst wenn bestimmt ist, welche Tätigkeiten, Transaktionen und WG der BS zuzuordnen sind, ist die Höhe des zugeordneten Vermögens und Ergebnisses zu ermitteln (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1695; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationales Steuerrecht, 2000, 26).

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

### III. Zuordnungsgrundsätze

#### 242 1. Ergebnis- und Vermögenszuordnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit

**Allgemein:** Soweit WG der inländ. BS zuzuordnen sind, gehen sie regelmäßig unmittelbar in die Gewinnermittlung für die inländ. BS im Rahmen des BV-Vergleichs ein (vgl. ROTH in LÜDICKE [Hrsg.], Zurechnung von WG im Internationales Steuerrecht, 2000, 87 [89 f.]). Eine Zuordnung von WG entfällt allerdings dann, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausschließlich durch eine im anderen Staat belegene BS ausübt. Dies hat Bedeutung bei sog. doppelt ansässigen Gesellschaften, die ihren statutarischen Sitz und ihre Geschäftsleitung in verschiedenen Staaten haben (vgl. MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 613).

**Keine Attraktivkraft der Betriebsstätte:** Die Formulierung in Nr. 2 Buchst. a ist insoweit missverständlich, als sie in dem Sinne verstanden werden kann, dass bei Vorliegen einer inländ. BS sämtliche von dem beschränkt StPfl. im Inland erzielten gewerblichen Einkünfte als inländ. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. a zu qualifizieren seien (sog. Attraktivkraftprinzip). Die Rspr. lehnt jedenfalls eine solche Auslegung ab und verlangt für die Zuordnung von WG und Einkünften die wirtschaftliche Zugehörigkeit zur inländ. BS (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). So auch die FinVerw. (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.2) sowie einhellig das Schrifttum (vgl. zB SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.29; ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 2 170). De lege ferenda sollte die Vorschrift klarstellend durch Übernahme der eindeutigen Formulie-



rung aus der spiegelbildlichen Definition der ausländ. Einkünfte in § 34d Nr. 2 Buchst. a („... Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, die durch eine in einem ausländ. Staat gelegene Betriebsstätte erzielt werden“) geändert werden.

### Wirtschaftlicher Zusammenhang:

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

► *Schrifttum:* Nach hM sind der inländ. BS die Erträge zuzurechnen, die auf Leistungen beruhen, die durch die inländ. BS erbracht wurden, und die Aufwendungen, die durch diese Leistungen veranlasst sind; vom Steuerausländer „erzielt“ sind damit die wirtschaftlich seiner inländ. BS oder seinem inländ. stV zuzuordnenden Einkünfte (vgl. BECKER, DB 1990, 392; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 320; FWB, § 34d EStG Rn. 52; ANDRESEN in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 2.63; ZEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, 2008, 170 ff.). Insoweit unterscheidet sich die Zuordnung von Einkünften zur BS von der Zurechnung zur Tochter-KapGes., als letztere nach rechtl. Kriterien und nicht nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit erfolgt (vgl. MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 606).

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

Einstweilen frei.

243–249

## 2. Zuordnungsmethoden

**Schrifttum:** HEMMELRATH, Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, München 1982, 27 ff.; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, Köln 1982, 111 ff.; BURMESTER, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, Baden-Baden 1986, 75 ff.; KRAMER, Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, StuW 1991, 151; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied 2000, 43 ff.; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005, Rn. C 15 ff.; HEINSSSEN in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, München 2003, Rn. 592 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. München 2007, 580 ff.; ZEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Lohmar/Köln 2008, 152 ff.

250 a) **Direkte Methode**

**Transaktionsbezogene Erfolgsermittlung der Betriebsstätte:** Für Zwecke der Besteuerung wird die rechtl. unselbständige BS wie ein selbständiger Gewerbebetrieb gedacht. Die Ergebniszuordnung (und entsprechend die Vermögenszuordnung) erfolgt transaktionsbezogen. Sie setzt idR eine gesonderte Buchführung der BS voraus, in der sämtliche Austauschbeziehungen der BS mit Dritten und innerhalb des Unternehmens transaktionsbezogen nach deutschen stl. Gewinnermittlungsvorschriften zu erfassen sind (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.3.1).

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

**Teil des Gesamterfolgs des Unternehmens:** Auch wenn bei der Ergebnisermittlung nach der direkten Methode der der BS zuzurechnende Erfolg bei dieser als wirtschaftlich verselbständigtem Unternehmensteil gesondert bestimmt wird, so bleibt er doch lediglich ein Teil des Erfolgs des Gesamtunternehmens. Aufgrund unterschiedlicher Funktionen und Risiken bei BS und Stammhaus können die einzelnen Teilerfolge allerdings unterschiedliche Vorzeichen haben (vgl. bereits BFH v. 27.7.1966 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24), allerdings muss die Summe der Ergebnisse von Stammhaus und sämtlichen BS dem Gesamtgewinn des Unternehmens entsprechen. Dies gilt nach wohl hM auch für interne Leistungen zwischen Stammhaus und BS.

Vgl. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 332; so wohl auch STORCK, *Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, 334 ff.; BECKER, DB 1989, 15; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 3. Aufl. 2005, Rn. C 113; aA RITTER, *JbFfStR* 1976/77, 301 f.; DEBATIN, DB 1989, 1743. Nach JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl. 2007, 654 ist allerdings bei internen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen BS und Stammhaus nach den Ursachen des Verlusts zu differenzieren; ebenso ROTH in LÜDICKE (Hrsg.), *Zurechnung von Wirtschaftsgütern im internationalen Steuerrecht*, 2000, 87 (122 f.).

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

251 b) **Indirekte Methode**

**Ermittlung des Gesamterfolgs:** Das Ergebnis des Gesamtunternehmens ist nach deutschen strechtl. Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.3.2). Dabei sind ggf. solche inländ. Einkünfte, die nach anderen Einkunftsarten des § 49 erfasst werden, auszuscheiden. Zu unterscheiden ist die indirekte Methode von sonstigen Schätzmethoden, wie zB der sog. Kostenaufschlagmethode, bei der von den in der BS angefallenen Kosten ausgegangen und der Gewinn durch einen pauschalen Aufschlag auf diese Kosten ermittelt wird (vgl. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 333). Es handelt sich bei Letzterer um die Anwendung der direkten Methode, bei der lediglich das Gewinnelement pauschaliert berücksichtigt wird.

**Festlegung des Aufteilungsschlüssels:** Der so ermittelte Gesamterfolg ist mit Hilfe eines geeigneten Schlüssels der inländ. BS anteilig zuzuordnen. In Betracht kommen können ua. erbrachte Leistungen (zB Umsatz, Prämien- oder Provisions-einnahmen, Produktion), das eingesetzte Kapital (zB Betriebsvermögen, An-

lagevermögen) oder der eingesetzte Aufwand (zB Löhne und Gehälter, Materialaufwand).

Vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.3.2, vgl. ferner im Einzelnen STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 277; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 117 f. mwN.; vgl. auch HAISS, Gewinnabgrenzung Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 53; HEINSEN in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 597.

### c) Beurteilung der Methoden

252

**Überblick:** Die hM gibt der direkten Methode den Vorzug (vgl. zB BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785 [786]; v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690 mwN.; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.3). Eher kritisch gegenüber der direkten Methode KRAMER, StuW 1991, 151 (153); neuerdings auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 593 ff., 601 f.

Die indirekte Methode ist nach hM nur nachrangig anzuwenden, so wenn BS und Stammhaus besonders eng verflochten sind (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663), oder wegen geringer Größe oder fehlender Unterlagen (vgl. BFH v. 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785) oder bei Funktionsgleichheit und gleicher innerer Struktur von in- und ausländ. Unternehmensteilen (vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.3).

Nach SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C. 29 kann die indirekte Methode bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Schätzung des BS-Ergebnisses nach § 162 AO angewandt werden, vgl. ähnlich WASSERMAYER in D/W, DBA, Art. 7 MA Rn. 191.

Zum Übergang von der indirekten zur direkten Methode vgl. FG Hamb. v. 9.8.1985, EFG 1986, 68, rkr. Der Wechsel darf nicht willkürlich erfolgen (vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.3).

#### Stellungnahme:

► *Anwendungsvorrang der direkten Methode:* Im Rahmen der beschränkten StPflcht kommt die indirekte Methode regelmäßig nicht zur Anwendung, weil sie es nicht erlaubt, die Gewinnermittlung für die inländ. BS isoliert und damit unabhängig von der Gewinnermittlung für das Gesamtunternehmen durchzuführen. Die Einkünfteermittlung bezieht sich aber ausschließlich auf die inländ. BS, weil die Einkünfte des Stammhauses bzw. ausländ. BS im Inland nicht stbar und mithin nicht zu ermitteln sind (vgl. BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). Bei beschränkt Stpfl., die weder buchführungspflichtig sind noch freiwillig Bücher führen (vgl. Anm. 172), sind die inländ. Einkünfte zu schätzen. Ferner vermag die indirekte Methode unterschiedliche Funktions- und Risikoprofile von BS und Stamhaus nicht verursachungsgerecht abzubilden. Dieser Mangel macht sie in vielen Fällen von vornherein unanwendbar (vgl. WASSERMAYER in D/W, DBA, Art. 7 MA Rn. 191; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 582). Schließlich würde die Anwendung der indirekten Methode erfordern, dass das Ergebnis des Gesamtunternehmens nach inländ. Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln wäre. Dies ist jedoch wegen der gebietlichen Begrenzung der beschränkten StPflcht nicht durchsetzbar.

► *Indirekte Elemente als Ergänzung:* Auch bei Anwendung der direkten Methode kann regelmäßig ein Teil des Aufwands und Ertrags der BS nur indirekt, dh. nach mehr oder minder globalen Aufteilungsschlüsseln, zugeordnet werden. Beispiele: allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten, die Kosten einer zentralen Forschungs- und Entwicklungsabteilung sowie Erträge aus ge-

meinsamen Geschäften von Stammhaus und BS (vgl. WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 192.; HEINSEN in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 598; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 24).

► *Indirekte Methode ausnahmsweise anwendbar:* Der indirekten Methode kann im Rahmen der beschränkten StPflcht ausnahmsweise dann Bedeutung zukommen, wenn die direkte Methode nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten anwendbar ist und wenn sie im Einzelfall dem „dealing at arm’s length“-Grundsatz entspricht (vgl. WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 7 MA Rn. 191). Dies setzt idR Funktionsgleichheit bzw. gleiche innere Struktur von BS und Stammhaus voraus (vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.3.2; BFH v. 28.3.1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405).

253–259 Einstweilen frei.

#### IV. Zuordnung von Wirtschaftsgütern sowie von Betriebseinnahmen und -ausgaben

**Schrifttum:** GONELLA, Zur Vermögensabgrenzung des Betriebsvermögens inländischer Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften, DB 1986, 297; DA, Betriebsstättenbesteuerung und Zuordnung von Wirtschaftsgütern, IStR 1994, 278; KUMPF/ROTH, Grundsätze der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 741; ROTH, Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Betriebsstätten und Personengesellschaften, in LÜDICKE (Hrsg.), Zurechnung von Wirtschaftsgütern im internationalen Steuerrecht, Köln 2000, 87; MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, München 2003, 24–257; ZEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Lohmar/Köln 2008, 169–233.

#### 260 1. Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit

**Ausschließliche Verwertung bzw. Nutzung durch die Betriebsstätte:** WG sind der inländ. BS zuzuordnen, wenn sie zur ausschließlichen Verwertung bzw. Nutzung durch die BS bestimmt sind. Ändert sich diese Zweckbestimmung zu einem späteren Zeitpunkt, ist ggf. eine Zurechnungsänderung vorzunehmen. Zu kurzfristigen Nutzungsänderungen s. Anm. 270.

**Verwertung bzw. Nutzung durch mehrere Betriebsstätten:** Die Rspr. geht davon aus, dass ein WG nur einheitlich entweder dem Stammhaus oder einer BS zugeordnet werden kann (vgl. BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690).

Ebenso vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 741 (745); ROTH in LÜDICKE (Hrsg.), Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 (93 f. mwN); HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 175; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 325; LÜDICKE in FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 50 (insbes. für Fremdschulden); HRUSCHKA/LÜDEMANN, IStR 2005, 74. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 91.

Nach Auffassung der FinVerw. sind der BS auch solche WG zuzuordnen, „aus denen Einkünfte erzielt werden, zu deren Erzielung die Tätigkeit der BS überwiegend beigetragen hat“ (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.4). Die überwiegende Verwertung oder Nutzung ist anhand objektiver Tatsachen zu bestimmen. Es handelt sich hierbei um eine zwingende Zuordnung. Eine untergeordnete Nutzung durch eine andere BS oder das Stammhaus steht dem nicht entgegen. Besteht umgekehrt eine überwiegende Nutzung oder Verwer-

tung durch einen anderen Betriebsteil, dann ist die Zuordnung zur inländ. BS ausgeschlossen.

Demgegenüber vertritt ein Teil des Schrifttums die anteilige Zuordnung zu den jeweiligen BS entsprechend dem Umfang der Verwertung bzw. Nutzung.

Vgl. STORCK, *Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögenssteuerrecht*, 1980, 339; HALFAR, *IWB F. 3 Deutschland Gr. 1*, 1409 f. (1993); KLEINEIDAM, *ISrR* 1993, 349; BUCIEK in FLICK/WASSERMAYER/WINGERT/KEMPERMANN, *DBA Deutschland – Schweiz*, Art. 7 Rn. 375; DITZ in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, *Betriebsstätten Handbuch*, 2006, Rn. 4.48; widersprüchlich, aber wohl eher zur anteiligen Zuordnung neigend vgl. WASSERMAYER in D/W, *DBA*, Art. 7 Rn. 241, 278 und 308; ferner ZEHR, *Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen*, 2008, 192 ff.; JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl. 2007, 628 unterscheidet zwischen zeit- und funktionsanteiliger Nutzung und tritt bei ersterer aus praktischen Gründen für eine Zuordnung bei dem überwiegend Nutzenden (plus Nutzungsentgelt) ein. Bei funktionsanteiliger Nutzung ist sE auch eine anteilige Übertragung zu Marktpreisen denkbar.

Zur anteiligen Zurechnung von Verbindlichkeiten s. Anm. 276.

**Stellungnahme:** Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine anteilige Zuordnung einheitlicher WG jedenfalls im Bereich der beschränkten StPflcht nicht möglich. Anders als im Bereich der unbeschränkten StPflcht geht es hier um die Ermittlung von Einkünften und nicht bloß um die Verteilung eines Gesamtergebnisses auf die inländ. und ausländ. Unternehmensteile (so aber KLEINEIDAM, *ISrR* 1993, 349). Die Zuordnung von WG ist Voraussetzung für die Ermittlung der beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Diese jedoch folgt den allgemeinen Vorschriften über die Gewinnermittlung und Bilanzierung. Danach aber ist ein WG nur einheitlich dem BV zuzuordnen (vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR 2005). Wenn eine eindeutige räumliche Zuordnung nicht möglich ist, kommt es auf den konkreten engeren Bezug zur BS an (vgl. BFH v. 7.6.2000 – III R 9/96, *BStBl. II* 2000, 592 zum InvZulG). Der Hinweis von WASSERMAYER, *ISrR* 2005, 86 auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO betrifft den speziellen Fall des Gesamthandseigentums und ist uE nicht ohne weiteres auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt übertragbar (glA HRUSCHKA/LÜDEMANN, *ISrR* 2005, 74 [80]).

## 2. Bedeutung der unternehmerischen Zuordnungsentscheidung

261

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

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

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

**Stellungnahme:** Im Verlauf seiner Rspr. hat der BFH das Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit iS einer tatsächlichen Zugehörigkeit weiterentwickelt und schärfer herausgearbeitet. Dabei ist das Bemühen des BFH erkennbar, die WG nach objektiven Kriterien zuzuordnen und den Anwendungsspielraum für eine freie unternehmerische Entscheidung einzuzugrenzen. Dies ist grds. zu begrüßen. Allerdings darf dadurch die unternehmerische Organisationsfreiheit nicht unangemessen beschränkt werden.

Rspr. und FinVerw. gehen in der bisherigen Diskussion implizit von bestimmten Vorstellungen über die Funktion einer BS im Rahmen der unternehmerischen Gesamttätigkeit aus. Deutlich wird dies insbes. bei der von der FinVerw. unterstellten „Zentralfunktion des Stammhauses“ bezüglich Finanzmittel und Beteiligungen (vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.4). Dieser Betrachtung liegt ein an Produktion, Vertrieb und Dienstleistungen orientiertes traditionelles Unternehmensbild zu Grunde, das modernen betriebswirtschaftlichen Entwicklungen nicht mehr entspricht; vgl. ROTH in LÜDICKE (Hrsg.), Zurechnung von WG im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 (99 f.); kritisch auch unter europarechtl. Gesichtspunkten vgl. ferner BLUMERS, DB 2006, 856.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein eindeutiger funktionaler Zuordnungszusammenhang von WG bzw. von BE und BA zu einer BS gegeben ist, muss zuvor die unternehmerische Funktion der BS im Rahmen des Gesamtunternehmens im konkreten Fall bestimmt werden. Entscheidend ist die tatsächlich ausgeübte Funktion der BS (vgl. MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003 Rn. 636 f.; zur Zuordnung zu einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG vgl. HOHEISEL, IWB [2008] F. 10 Gr. 2, 2008 [2015]). Ihre Festlegung ist grds. dem Unternehmer vorbehalten. Er entscheidet, wie er seine unternehmerischen Aktivitäten gestalten will. Die unternehmerische Gestaltungsfreiheit findet nur dort ihre Grenze, wo sie missbräuchlich ausgenutzt wird (§ 42 AO); vgl. ROTH in LÜDICKE (Hrsg.), Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 (99). Erst auf der folgenden Stufe ist die Zuordnung aufgrund der vom Unternehmer vorgegebenen Funktionen der BS vorzunehmen. Ist danach eine eindeutige Zuordnung nicht möglich, kommt wiederum der Zuordnung durch den Unternehmer die ausschlaggebende Bedeutung zu. Man kann insoweit von „gewillkürtem“ BS-Vermögen sprechen (vgl. ROTH aaO, 101). Zu Besonderheiten bei Beteiligungen, Finanzmitteln und immateriellen WG s. Anm. 271 f.

### 3. Zuordnung im Einzelnen

#### a) Sachanlagevermögen

270

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

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

#### b) Immaterielle Wirtschaftsgüter

271

Wenn das WG gleichzeitig durch mehrere Unternehmensteile genutzt wird, ist es der inländ. BS als Ganzes dann zuzuordnen, wenn es von ihr überwiegend genutzt wird. Die überwiegende Nutzung durch die BS ist anhand von geeigneten Indikatoren (zB künftige Produktion bzw. Absatz) zu bestimmen. Ist eine überwiegende Nutzung durch eine BS bzw. das Stammhaus nicht festzustellen oder wird das immaterielle WG weder in der BS noch im Stammhaus selbst genutzt, sondern an Dritte gegen Entgelt zur Nutzung überlassen, so ist das WG derjenigen BS zuzuordnen, die zur Erzielung der (Lizenz-)Einkünfte überwiegend beigetragen hat (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.4 Abs. 2 Satz 2). Das ist idR die BS, die das immaterielle WG selbst erstellt hat. UE ist dies allerdings nicht zwingend. Vielmehr kann nach dem Willen des Unternehmers stattdessen die Zuordnung des WG in einem solchen Fall von der BS zum Stammhaus übergehen.

**DBA:** Für die Anwendung eines DBA kann sich aufgrund des BS-Vorbehalts bei Lizenzzerträgen (vgl. Art. 7 Abs. 7 iVm. Art. 12 Abs. 3 OECD-MA) etwas anderes ergeben. Nach Art 12 OECD-MA sind WG der BS nur dann zuzuordnen, wenn sie tatsächlich zu ihr gehören. Die Rspr. versteht dies in dem Sinn, dass „es sich um Nebenerträge handelt, die nach der Verkehrsauffassung zu der Tätigkeit gehören, bei der das Schwergewicht der in der Betriebsstätte ausgeübten Unternehmenstätigkeit liegt“ (BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563). Damit sind die Voraussetzungen für eine Zuordnung zur BS wesentlich enger als nach innerstaatlichem Recht; s. auch MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 649 ff.

272 c) **Beteiligungen und liquide Mittel**

Nach BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.4) sollen Finanzmittel (gemeint sind liquide Mittel) und Beteiligungen vorrangig dem Stammhaus und nicht der BS zuzuordnen sein, weil das Halten solcher WG zu der Zentralfunktion des Stammhauses gehöre. Dementsprechend sollen der BS die von ihr erwirtschafteten Finanzierungsmittel (gemeint sind ebenfalls liquide Mittel) nur insoweit zuzuordnen sein, als sie „zur Absicherung der Geschäftstätigkeit der BS erforderlich sind oder bei ihr zur Finanzierung von beschlossenen oder in absehbarer Zeit vorgesehenen Investitionen dienen sollen“. Dem ist in dieser allgemeinen Form nicht zuzustimmen. Vielmehr richtet sich uE die Zuordnung nach der durch den Unternehmer zuvor bestimmten oder anhand konkreter Umstände und Tatsachen vorgegebene Funktionszuordnung (vgl. Anm. 261; vgl. auch ROTH in LÜDICKE [Hrsg.], Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 [99 f.]). Dabei ist bei PersGes. insbes. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu beachten (vgl. BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414). Dies spielt eine besondere Rolle bei der Zuordnung zu einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (vgl. HOHEISEL, IWB [2008] F. 10, Gr. 2, 2008 [2015]). Zur Bedeutung der Zuordnung von Beteiligungen vgl. auch MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 666 f.

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

273 d) **Rückstellungen und Verbindlichkeiten aus der laufenden Geschäftstätigkeit**

**Rückstellungen und Verbindlichkeiten,** die unmittelbar aus der Geschäftstätigkeit der BS hervorgehen, sind ihr zuzuordnen. Hierzu gehören ua. Pensionsrückstellungen und Rückstellungen für Urlaubsentgelt und Abfindungen für in der BS beschäftigte ArbN, Steuerrückstellungen, soweit sie die BS betreffen, Rückstellungen für Garantie und Verkaufsprovisionen für von der BS vertriebene Produkte usw. Zum anderen gehören hierher auch Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten.

**Verrechnungssaldo:** Entsprechendes gilt für einen sich ggf. aus dem laufenden Geschäftsverkehr der BS mit ihrem Stammhaus bzw. einer Schwester-BS ergebenden Verrechnungssaldo (vgl. BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690; v. 20.3.2002 – II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017; ebenso KUMPF, FR 2001, 453; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 631).

**Geld- und Kreditgewerbe:** Zwischen Stammhaus und BS von Banken ist eine Mittelüberlassung zum Fremdvergleichszins anerkannt, da die Vergabe von Krediten in diesem Gewerbe zum gewöhnlichen Geschäftsgegenstand gehört (vgl. ARNDT, Die Besteuerung internationaler Geschäftstätigkeit deutscher Banken, 1986, 117 ff.; vgl. auch FG Düss. v. 20.3.1984, EFG 1985, 105, rkr., das von der gewinnmindernden Berücksichtigung von Zinsen auf den passiven Verrechnungssaldo ausgeht). Abl. LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 237 Fn. 77; LÜDICKE in FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in



Deutschland, 1995, 35 (48, Einschränkung auf Fälle verzinslicher Weitergabe an Dritte durch empfangende BS); WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 281 und 334.

#### e) Von der Betriebsstätte aufgenommene Darlehen

274

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

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

#### f) Durchgeleitete Finanzmittel

275

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

Vgl. BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24 (27); v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690; ebenso BURMESTER, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, 1986, 211; BEISER, IStR 1992, 7 mwN; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 141; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 328; DA, IStR 1994, 278; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 632.

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

#### g) Anteilige Nutzung von Fremdmitteln des Unternehmens durch die Betriebsstätte

276

Werden Mittelzuflüsse aus einem einheitlichen Darlehen sowohl für Zwecke des Stammhauses als auch der BS verwendet, so lässt die Rspr. eine anteilige Zuordnung von Verbindlichkeiten zur BS zu (vgl. BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24; v. 20.3.2002 – II R 84/99, BFH/NV 2002, 1017). Dies ist uE nicht zu beanstanden, wenn und soweit ein eindeutiger Zusammenhang der Darlehensmittel mit der Tätigkeit der BS im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme besteht. Ähnlich BUCIEK in FLICK/WASSERMEYER/WINGERT/KEMPERMANN, DBA Deutschland – Schweiz, Art. 7 Rn. 426 f. unter Bezug auf BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817. Wird das Darlehen in späteren Perioden getilgt, so sind der BS ebenfalls anteilig Tilgungszahlungen zuzurechnen. Zur

Möglichkeit der disproportionalen Tilgung vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88 aaO.

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

#### 277 h) Zurverfügungstellung von Finanzmitteln durch die inländische Betriebsstätte

Stellt die inländ. BS ihrem ausländ. Stammhaus oder einer anderen BS Finanzmittel aus der Aufnahme von Darlehen zur Verfügung, so ist das Darlehen nicht der BS, sondern dem Stammhaus zuzuordnen.

Soweit die BS Finanzmittel zur Verfügung stellt, ohne dass sie dafür ein Darlehen aufnimmt, handelt es sich regelmäßig um die Rückzahlung von Dotationskapital. Nur dann, wenn der inländ. BS kein angemessenes Eigenkapital verbleibt, können im Einzelfall bestehende Verbindlichkeiten der BS dem ausländ. Stammhaus bzw. der ausländ. BS zuzuordnen sein.

278–279 Einstweilen frei.

### 4. Ausstattung mit Eigenkapital

**Schrifttum:** BEISER, Die grenzüberschreitende Finanzierung von Betriebsstätten aus der Sicht des Arm's length-Prinzips, IStR 1992, 7; FW, Einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnende Schulden, IStR 1994, 178; MUTSCHER, Die Kapitalstruktur von Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Berlin 1997; PACHMANN/PILNY, Das steuerliche Dotationskapital von Auslandsbanken in Deutschland, DB 1997, 546; MASER, Die Mindestkapitalausstattung von Niederlassungen ausländischer Versicherungsunternehmen in Deutschland, VW 1998, 439; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied 2000, 58 ff.; RUNGE, Die Dotation einer Betriebsstätte, IStR 2002, 825; FÖRSTER/NAUMANN, Erlass zur Dotation von Bankbetriebsstätten – Regulatorischer Hochseilakt im steuerlichen Randgebiet oder Auftakt zu weitreichenden Änderungen der allgemeinen Betriebsstättenbesteuerung in Deutschland, DB 2004, 2337; WAGNER, Finanzierungskosten auf steuerliches Dotationskapital, IWB Gr. 2 Deutschland, 1123 (2004); MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, München 2003, 284 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. München 2007, 630 ff.; ZEHR, Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Köln/Lohmar 2008, 219 ff.

#### 280 a) Grundsatz

Nach hM ist die BS mindestens mit einem angemessenen Dotationskapital auszustatten.

Vgl. BFH v. 21.1.1972 – III R 57/71, BStBl. II 1972, 374; FG. Düss. v. 13.9.1979, EFG 1980, 379, rkr.; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.5.1; APELT, DB 1994, 66; NEYER, IStR 1994, 6. AA vgl. LÜDTCHE, StbKongrRep. 1994, 23, der eine Verpflichtung, Dotationskapital auszuweisen, ablehnt.

Dabei wird versucht, den Eigenkapitalbedarf unmittelbar aus den von der BS übernommenen Funktionen und Risiken oder mit Hilfe von Schlüsselgrößen zu ermitteln (vgl. umfassend zB MUTSCHER, Die Kapitalstruktur von Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 1997; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 58–144). Die FinVerw. hat in BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.5.1 spezielle Grundsätze hierfür festgelegt. Dabei geht es insbes. um die Allokation von nicht direkt zurechenbaren allgemeinen Finanzierungskrediten des Unternehmens (vgl. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 94).

**b) Kriterien**

**Zuordnung eines fremdüblichen Eigenkapitals der Betriebsstätte:** Nach Auffassung der FinVerw. ist das Eigenkapital der BS nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu ermitteln. Dabei ist vorrangig auf unabhängige Unternehmen abzustellen (äußerer Fremdvergleich); vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.5.1. ZT wird versucht, das fremdübliche Eigenkapital mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Finanzierungstheorien zur Bestimmung der optimalen Kapitalstruktur von Unternehmen abzuleiten (vgl. MUTSCHER, Die Kapitalstruktur von Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 1997, 134 ff.; HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, 89 ff.).

**Zuordnung nach der wirtschaftlichen Veranlassung:** Ausgangspunkt für die Zuordnung ist das Fremdkapital. Hiernach wird der BS nur solches Fremdkapital zugeordnet, das in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihr steht. So grds. BFH v. 27.7.1965 – I 110/63 S, BStBl. III 1966, 24 (27), wonach nur dann von einem ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang auszugehen sein soll, wenn die Mittel aus der Darlehensaufnahme zeitnah an die BS weitergeleitet werden (vgl. ferner BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690).

Zustimmend DEBATIN, DB 1989, 1741; ähnlich auch SCHAU MBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.36. Abl. ua. FW, Anm. zu BFH v. 12.1.1994 (aaO), IStR 1994, 178; LÜDICKE in FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 35 (52f.). Nach RUNGE, IStR 2003, 825 (828) reicht ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang aus.

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

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

Für diese auf FG Freiburg v. 30.5.1962, EFG 1963, 28 zurückgehende Methode BÄHR, Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, 119; NEUBAUER, JbFfStR 1976/77, 318; STORCK, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, 346; THIMMEL, DB 1980, 2105; HEMMELRATH, Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, 198 ff.; Inst. FuSt., Grüner Brief Nr. 250, 1985, 34; ZWOSTA, Ertragsbesteuerung der Finanzierung ausländischer Direktinvestitionen in der Bundesrepublik Deutschland, 1987, 77 ff.; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 334; LÜDICKE in FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 35 (51); wohl auch DA, IStR 1994, 278 f.

Die FinVerw. hält den Kapitalspiegel für ein mögliches Kriterium bei Prüfung der angemessenen Eigenkapitaldotierung einer BS, wenn Stammhaus und BS die gleichen Funktionen ausüben (vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.5.1). Nach DA, IStR 1994, 279, erkannte die FinVerw. bisher schon überwiegend Verbindlichkeiten der BS nur bis zum Kapitalspiegel an.

**Aufteilung mit Hilfe geeigneter Schlüssel (Schlüssel-Methode):** Vorgeschlagen werden als mögliche Schlüssel die Vermögensstruktur der BS (vgl.

HALFAR, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 1411) bzw. das Verhältnis der nach Abzug der direkt zuordenbaren Verbindlichkeiten verbleibenden Finanzierungssalden bzw. das Verhältnis der optimalen Eigenkapitalausstattung (vgl. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005 Rn. C 98).

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

Nach Auffassung der FinVerw. ist der unternehmerischen Entscheidung der Geschäftsleitung ebenfalls „besondere Bedeutung“ zuzumessen, im Ergebnis wird der Entscheidungsspielraum allerdings erheblich begrenzt (vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.5.1).

Zum Schrifttum vgl. GONELLA, DB 1986, 299; BECKER, DB 1989, 11; BEISER, IStR 1992, 10; KLEINEIDAM, IStR 1993, 351; APELT, DB 1994, 66 (68); RUNGE in FISCHER (Hrsg.), Wirtschaftsstandort Deutschland im Internationalen Steuerrecht, 1994, 139; LÜDICHE in FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, 1995, 35 (53); IdW-Steuerfachausschuss, WPg. 1996, 365 (366).

## 282 c) Stellungnahme

UE ist eine isolierte Angemessenheitsprüfung für das der BS zuzuordnende Eigenkapital methodisch verfehlt, denn das Eigenkapital ist der Saldo von aktiven und passiven WG, die der BS zugeordnet sind. Deshalb hat die Angemessenheitsprüfung bei der Zuordnung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen entsprechend ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu erfolgen (vgl. ähnlich SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.36; MAIER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 707). Soweit gesetzliche Vorschriften über eine Mindestausstattung mit Eigenkapital bestehen, sind diese zu beachten.

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

Lässt sich ein eindeutiger Veranlassungszusammenhang aufgrund objektiver Umstände weder zu einer BS noch zum Stammhaus feststellen, so ist das Unternehmen in seiner Entscheidung über die Zuordnung der entsprechenden Verbindlichkeit uE grds. frei. Dabei darf es sein Ermessen nicht sachwidrig ausüben (vgl. bereits RFH v. 19.12.1935, RFHE 39, 1; BFH v. 1.4.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; vgl. ferner FG Düss. v. 20.3.1984, EFG 1985, 105, rkr.).

Vgl. BFH v. 18.9.1996 – I R 59/95, FR 1997, 236; v. 9.11.1999 – II R 107/97, BFH/NV 2000, 688; Hess. FG v. 10.12.2002, EFG 2003, 1191, rkr.; ferner BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 4.1.3 (BS von Banken, die den EU-Banken nicht gleichgestellt sind, ausländ. Bank-BS), sowie Tz. 4.2.2 und 4.2.3 jeweils aE; vgl. auch RUNGE, IStR 2002, 825 (826); aA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 334, der ein handelsrechtl. vorgeschriebenes oder freiwillig ausgewiesenes Dotationskapital bei der Ergebniszuordnung als „unerheblich“ ansieht.

Die isolierte Ermittlung eines angemessenen Dotationskapitals kann uE allenfalls im Rahmen einer Verprobung sinnvoll sein.

#### d) Ausweisfragen

283

IdR wird in Höhe der Zuführung von Sach- und Finanzmitteln in den Büchern der BS ein sog. festes Dotationskapital ausgewiesen, ähnlich dem Stammkapital bei einer KapGes. bzw. der Kapitaleinlage bei einer PersGes. Dieses bildet zusammen mit den nicht abgeführten Gewinnen (s. BFH v. 29.7.1992 – II R 39/89, BStBl. II 1993, 63) und den nicht ausgeglichenen Verlusten das Eigenkapitalelement. Die Fixierung auf einen festen Betrag mit entsprechender buchungsmäßiger Abtrennung erleichtert den Nachweis der unternehmerischen Entscheidung. Die unternehmerische Dotierungsentscheidung sollte dokumentiert werden. Keinesfalls kann von einem automatischen Dotierungsvorgang ausgegangen werden, zB weil das ursprüngliche Dotationskapital durch eingetretene Verluste gemindert ist (vgl. BFH v. 15.10.1997 – II R 56/94, BStBl. II 1997, 796 zum BewG).

Einstweilen frei.

284–289

#### 5. Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben

290

**Zusammenhang mit einem Wirtschaftsgut:** Soweit ein WG nicht ausschließlich einer bestimmten BS dient, sind die durch seinen Ge- bzw. Verbrauch verursachten Aufwendungen, insbes. planmäßige Abschreibungen sowie Instandhaltungs- und Reparaturaufwendungen den nutzenden Unternehmensteilen entsprechend ihrem jeweiligen Nutzungsumfang zuzuordnen (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.4). Nicht anteilig zuzuordnen sind (entgegen BMF v. 24.12.1999 aaO) dagegen Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder der außerplanmäßigen Abschreibung des WG auf den niedrigeren Teilwert, da diese uE zur Risikosphäre der Vermögenszuordnung gehören. Zur gegenteiligen Auffassung vgl. das in Anm. 260 für die anteilige Zurechnung von WG zitierte Schrifttum.

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

**Allgemeine Verwaltungskosten:** Hierzu gehören ua. die Kosten der Geschäftsleitung, der internen Revision sowie der Zentralbereiche Konzernbilanz, Recht und Steuern, der Finanzen uä. Diese Aufwendungen sind anteilig nach einem angemessenen Schätzschlüssel der inländ. BS zuzuordnen. Dies ist für den Bereich der DBA ausdrücklich geregelt (s. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA), gilt uE unter dem Gesichtspunkt der Veranlassung auch für den Nichtabkommensbereich. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 3.4 unterscheidet insoweit nicht zwischen Abkommens- und Nichtabkommensfall.

**Verdeckte Gewinnausschüttung:** Eine vGA ist einer inländ. BS zuzurechnen, wenn sie auf einem Vorgang beruht, der sich im Aufwand dieser BS niederschlagen hat (vgl. BFH v. 5.3.2008 – I B 171/07, IStR 2008, 482). Dem ist in-

soweit zuzustimmen, als der Gewinn der BS außerhalb der Bilanz um den Betrag der vGA zu erhöhen ist. Nicht geklärt ist allerdings die Frage, ob auf diese vGA KapErtrSt. zu erheben ist. Dies gilt uE unabhängig von europarechtl. Fragen. Denn die BS kann keine Gewinnausschüttung vornehmen, vielmehr tut dies die ausländ. Gesellschaft. Sollte der BFH im Hauptsacheverfahren anders entscheiden, hätte dies weitergehende Auswirkungen auf die Frage, inwieweit Gewinne der inländ. BS durch Ausschüttungen der ausländ. Gesellschaft KapErtrSt. auslösen können.

291–299 Einstweilen frei.

## V. Abrechnung im Innenverhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

### 300 1. Abrechnungskonzepte

Im Wesentlichen werden im Schrifttum drei Abrechnungskonzepte diskutiert:

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

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

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

**Erwirtschaftungskonzept** (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1692; DB 1989, 1739): Im Gegensatz zum Funktionsnutzenkonzept liegt beim Erwirtschaftungskonzept die zentrale Betonung auf der Einheit des Unternehmens. Dementsprechend

kann die BS als Teilhaber an der Unternehmensausstattung (dh. Anlagevermögen) in gleicher Weise partizipieren wie das Stammhaus, ohne eine über die verursachungsgemäß zuzuordnenden anteiligen Aufwendungen hinausgehende Vergütung zahlen zu müssen (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1739 [1741 f.]). Erst im Rahmen des auf dem „Ausstattungsbereich“ aufbauenden „Tätigkeitsbereichs“ der BS wird eine Erfolgszuordnung durchgeführt. Für den innerbetrieblichen Warenverkehr ist der Gesamterfolg in einen Produktions- und einen Vertriebs-erfolg aufzuteilen und diese dem jeweiligen Unternehmensteil verursachungsgerecht zuzuordnen. Dies geschieht weitgehend nach den Regeln des Fremdvergleichs, berücksichtigt jedoch Änderungen der Wertverhältnisse zwischen Überführung und Weiterveräußerung am Markt (vgl. DEBATIN, DB 1989, 1739 [1742]; ähnlich auch WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 255, der im Übrigen dem Erwirtschaftungsgrundsatz kritisch gegenüber steht; vgl. ebd., Rn. 252).

Einstweilen frei.

301–304

## 2. Rechtsgrundlage für die Abrechnung von Innentransaktionen bei beschränkt Steuerpflichtigen mit inländischer Betriebsstätte

305

**Schrifttum:** WASSERMEYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; BENECKE, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, NWB F. 3, 14733 (2007); BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; G. FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER (Hrsg.), Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, München 2007, 43; s. auch § 4 Anm. J 06–8 ff., § 6 Anm. J 06–9 ff.

**Ab VZ 2006:** Mit der Einführung eines neuen Entstrickungstatbestands in Form der fiktiven Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 3) sowie eines Verstrickungstatbestands in Form der fiktiven Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2) durch das SEStEG v. 7.12.2008 hat sich der Gesetzgeber das Entnahmekonzept zu eigen gemacht. Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 bzw. Nr. 5a sind die Ent- bzw. Verstrickungsvorgänge mit dem gemeinen Wert zu bewerten. In Höhe des Unterschiedsbetrags zum bisherigen Buchwert des WG soll die sofortige Versteuerung des Entstrickungsgewinns erfolgen. Unter bestimmten Voraussetzungen wird auf Antrag die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g zugelassen, was den Aufschub der Besteuerung des Entstrickungsgewinns bewirkt. Allerdings sind beschränkt Stpfl. hiervon ausgeschlossen (vgl. § 4g Abs. 1 Satz 1). Im Übrigen erfasst das Gesetz nur einen Ausschnitt der Leistungsbeziehungen zwischen inländ. BS und ausländ. Stammhaus, nämlich die Überführung von WG bzw. deren Nutzungsüberlassung vom Inland ins Ausland, bzw. die Überführung eines WG vom Ausland in die inländ. BS. Nicht erfasst ist der Bereich der internen Dienstleistungen.

Ob nach der Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“ in BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BStBl. II 2009, 464) § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 idF des SEStEG überhaupt eingreift oder nicht vielmehr weitestgehend ins Leere läuft, wird im Schrifttum deshalb zu Recht bezweifelt (vgl. dazu WASSERMEYER, DB 2006, 1176; ROSER, DStR 2008, 2389; PRINZ, DB 2009, 807; DITZ, IStR 2009, 115).

**Bis VZ 2005:** Während BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 auf die Benennung einer Rechtsgrundlage verzichtet, wurde von der Rspr. die sogen. „finale

Entnahmetheorie“ zur Begründung entwickelt (s. Nachweise unter Anm. 300). Die Rspr. erweiterte den Tatbestand der Entnahme teleologisch und stellte das Verbringen eines WG aus einer inländ. in eine ausländ. BS einer Entnahme zu betriebsfremden Zwecken gleich.

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

Vgl. zB KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 106 mwN; PACH-HANSENHEIM, BB 1992, 2115; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.46; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005 Rn. C 10. Ablehnend vgl. KUMPF/ROTH, Festschr. Raupach, 2006, 579 (585 ff.); vgl. ferner KAMINSKI, DStR 1996, 1794; ROTH, StJb. 1997/98, 427 (436 f.), ROTH in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 73 (76 f.); KROPPEIN in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEIN, DBA, Art. 7 Rn. 157.

Mit BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 hat der BFH seine frühere Rspr. zur „finalen Entnahmetheorie“ aufgegeben und ausdrücklich festgestellt, dass die Überführung eines WG vom inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS keine sofortige Gewinnverwirklichung und Besteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven zur Folge hat. Begründet wird dies damit, dass die Überführung als solche keine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 darstellt, weil der betriebliche Funktionszusammenhang zwischen Stammhaus und ausländ. BS nicht gelöst wird und auch ein sonstiger Außenumsatz nicht stattfindet. Im Übrigen werden die in dem WG enthaltenen stillen Reserven nicht der deutschen Besteuerung entzogen, und zwar auch dann nicht, wenn die Einkünfte der ausländ. BS aufgrund eines DBA von der deutschen Steuer freigestellt sind. Gleichzeitig hat er klargestellt, dass ein DBA zwar Gewinne zwischen Stammhaus und BS aufteilt, das Besteuerungsrecht dieser Gewinne nach nationalem Recht aber unberührt lässt. Somit eignet sich das Abkommensrecht nicht zur Begründung eines nationalen Steueranspruchs (ebenso vgl. KUMPF/ROTH, Festschr. Raupach, 2006, 579 [585 ff.]).

Wenngleich das Gericht in Nr. 3 Buchst. b der Gründe ungenau von „im Inland entstanden stillen Reserven“ spricht, geht es davon aus, dass nur der Teil des durch spätere Veräußerung des WG durch die ausländ. BS realisierten Gewinns im Inland besteuert werden kann, der durch die inländ. BS erwirtschaftet wurde. Dies entspricht im Grundsatz der Auffassung von WASSERMEYER (vgl. WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 3.19). Die konkrete Gewinnaufteilung lässt der BFH allerdings ausdrücklich offen.

Das Urteil betraf allerdings den Fall einer Überführung vom inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS, dh. einen Fall der unbeschränkten StPfl. Ob die Grundsätze des Urteils auf die Überführung eines WG aus der inländ. BS eines beschränkt StPfl. in sein ausländ. Stammhaus in gleicher Weise anwendbar sind, bleibt offen. Anders als im Rahmen der unbeschränkten StPfl. ist bei einem beschränkt StPfl. nur seine inländ. BS und nicht sein Gesamtunternehmen Gegenstand der Gewinnermittlung (vgl. in diesem Sinne BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260 für den Bereich der im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft). UE folgt hieraus, dass die inländ. BS Betrieb iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist (aA vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 9 zur Zins-schranke). Als Folge davon ist das deutsche Besteuerungsrecht originär auf die inländ. BS beschränkt und nicht, wie bei der unbeschränkten StPfl., lediglich aufgrund eines DBA eingeschränkt. Mithin ist auch nach dem BFH-Urteil v.



17.7.2008 – I R 77/06 aaO bei der Überführung von WG bzw. bei der Erbringung von Leistungen von der inländ. BS an das ausländ. Stammhaus uE die Annahme einer mit dem Teilwert zu bewertenden Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 nicht zwangsläufig ausgeschlossen. Insoweit liegt bei diesem Sachverhalt ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip nicht vor.

Vgl. WASSERMAYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 261; ROTH in OESTREICHER (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, 2003, 163 (198 f.); aA vgl. noch ROTH in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 73 (85); zweifelnd BUCIEK in PILTZ/SCHAUMBURG, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2000, 58 f.

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

Einstweilen frei.

306–319

### 3. Abrechnung der Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Innentransaktionen) im Einzelnen

#### a) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus 320

**Ab VZ 2006:** Durch das SEStEG v. 7.12.2006 wurde für VZ ab 2006 die „Entstrickung“ von WG durch Überführung vom Inland in das Ausland neu geregelt. Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 bzw. nach § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5a iDF des SEStEG ist der im Zeitpunkt der Überführung maßgebliche gemeine Wert anzusetzen. Zur Abgrenzung des gemeinen Werts vom Fremdvergleichspreis vgl. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER (Hrsg.), Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, 2007, 43 (55).

Zu den möglichen Auswirkungen von BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BStBl. II 2009, 464) s. Anm. 305.

**Bis VZ 2005:** Die FinVerw. hat BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 aaO amtlich veröffentlicht und wendet es damit für zurückliegende VZ an (vgl. schon PRINZ, DB 2009, 807 [811]).

#### b) Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem ausländischen Stammhaus in die inländische Betriebsstätte 321

**Ab VZ 2006:** Nach § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 steht die Überführung von WG aus dem Ausland in die inländ. BS einer Einlage gleich. Sie ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Damit sollen stille Reserven aus der Vorbesitzzeit von der inländ. Besteuerung ausgenommen werden.

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

322 c) **Überlassung von Wirtschaftsgütern zur vorübergehenden oder zur anteiligen Nutzung**

**Ab VZ 2006:** Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 ist auch die Nutzungsüberlassung eines WG an das Ausland. Stammhaus als fiktive Entnahme zu werten. Strittig ist allerdings, ob als Folge davon das WG als solches als mit dem gemeinen Wert entnommen gilt (so vgl. WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1456]), oder ob, uE zutreffend, der gemeine Wert der Nutzung zu bestimmen ist (so vgl. STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER [Hrsg.], Das SEStEG – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise, 2007, 43 [52]; BENECKE, NWB F. 3, 14733 [14752]). Jedenfalls sind die diesbezüglichen Regelungen der BS-VG (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076) gegenstandslos geworden. Für die Nutzungsüberlassung an die inländ. BS wendet die FinVerw. die Regelungen der BS-VG weiter an, da das Gesetz insoweit keine Regelung enthält.

**Bis VZ 2005:** Nach BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.4 Abs. 6 Buchst. a kann iS einer Vereinfachung auf eine Zuordnung nach Überführung dann verzichtet werden, wenn das WG der BS nur vorübergehend überlassen wird und die Überlassung unter fremden Dritten aufgrund eines Miet-, Pacht- oder ähnlichen Rechtsverhältnisses erfolgt wäre und die Aufwendungen und Erträge des WG durch ein Aufteilungsverfahren innerhalb des Unternehmens umgelegt werden. Dabei geht die FinVerw. davon aus, dass ein WG nur einheitlich entweder dem Stammhaus oder einer BS zugeordnet werden kann (s. Anm. 270 f.).

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

Entsprechendes gilt für die Überlassung von Finanzmitteln. Fiktive Zinsen für die Überlassung von Eigenmitteln durch das Stammhaus an die BS werden grds. nicht anerkannt (vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 3.3). Zur Anerkennung der Verrechnung fiktiver Zinsen bei Bank-BS vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 4.1.4.

323 d) **Dienstleistungen**

**Ab VZ 2006:** Die Entstrickungsregel des § 4 Abs. 1 Satz 3 beschränkt sich auf WG und erfasst nicht Dienstleistungen. Letztere sind nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen. UE handelt es sich insoweit um Entnahmen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1 mit dem Teilwert zu bewerten sind. Das sind nach hM die tatsächlich angefallenen Aufwendungen (vgl. § 6 Anm. 1201 „Dienstleistungen“; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 414 und 416). Demgegenüber scheint die FinVerw. für die Fälle der Dienstleistungen weiterhin die Regelung der BS-VG (BMF v. v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 3.1 ff.) anwenden zu wollen mit der Begründung, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 diesen Fall ausdrücklich nicht regelt. Diese Schlussfolgerung ist uE falsch. Entgegen der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28) handelt es sich

bei § 4 Abs. 1 Satz 3 nicht um eine Klarstellung, sondern um eine erstmalige Neuregelung.

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

UE sind auf die Erbringung von Dienstleistungen die Entnahmegrundsätze anzuwenden, dh. sie sind mit dem Teilwert abzurechnen (s. Anm. 305).

## VI. Einzelfälle der Gewinnabgrenzung

324

**Bauausführungen und Montagen:** s. BENDLINGER, Die Ergebnisaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte in Zusammenhang mit der internationalen Errichtung von Anlagen zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung oder Steuerfreistellung in Österreich, Diss. Linz 1984; MÜNCH, StBp. 1995, 54; BADER/KLOSE, IStR 1996, 318; BENDLINGER, SWI 1997, 104; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C 152 ff.; REMBERG in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2001, 113; LÖWENSTEIN in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung 2003, Rn. 1282 ff.; DITZ in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.183 ff.

**Bank-Betriebsstätte:** VZ 2001–2004 s. BS-VG (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I, 1999 1076 Tz. 4.1.3). Ab VZ 2005 s. BMF v. 29.9.2004, BStBl. I 2004, 917; DEHNEN, CDFI, Bd. LXXXIa, Rotterdam 1996, 401; PACHMANN/PILNY, DB 1997, 546; RAAB/WOLF in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 1124 ff.; ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.28 ff.; ERB, IStR 2008, 324.

**E-Commerce:** s. STRUNK/KAMINSKI, IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 1021; STRUNK, IWB F. 10 International Gr. 2 (2001), 1527 ff.; DITZ, IStR 2002, 210; SCHWARZ, FR 2003, 280; ECKERLE in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 1470 ff.; ANDRESEN in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.36 ff.

**Geschäftsleitungen-Betriebsstätte:** s. BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148; v. 9.7.2003 – I R 4/02; BFH/NV 2004, 83; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 3.1.4; WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.1 ff.

**Medien:** s. SENDLBECK-SCHICKER in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 1567 ff.

**Versicherungs-Betriebsstätte:** s. MASER, VW 1998, 439; MASER, VW 2000, 437; ROSER/SCHREPP in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 899 ff.; RAAB/WOLF in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, Rn. 1200 ff.; ANDRESEN in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 10.86 ff.

325–329 Einstweilen frei.

330

### VII. Der Gewinn des inländischen ständigen Vertreters

**Schrifttum:** SIEKER, Ist einer Vertreterbetriebsstätte ein Gewinn zuzurechnen?, BB 1996, 981; GRIEMLA, Welcher Gewinn ist einer Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen?, IStR 2005, 857; SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. Köln 2005, Rn. C179 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. München 2007, 664 ff.

Der aufgrund eines stV beschränkt stpfl. Gewinn bestimmt sich nach dem Wortlaut der Nr. 2 Buchst. a nach den BE aus den durch den stV vermittelten inländ. Umsätzen und den damit zusammenhängenden BA des beschränkt Stpfl. Die Umsatzerlöse sind in voller Höhe zu berücksichtigen. Die BA sind nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Veranlassung zuzuordnen. Im Wesentlichen sind dies die Aufwendungen für den stV sowie ggf. die auf die inländ. Umsätze entfallenden AHK sowie Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen. Dies bedeutet, dass der gesamte Gewinn aus solchen Inlandsumsätzen, und zwar auch soweit er auf die Produktion im Ausland entfällt, im Rahmen der beschränkten StPfl. im Inland zu versteuern ist. Ähnlich vgl. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C179 mit Beispiel Rn. 181, die allerdings den Vertretergewinn auf Gewinne beschränken wollen, „die auch einer im Inland bestehenden BS des Steuerausländers ... nach dem ‚Arm’s-Lenth-Prinzip‘ zuzurechnen wären.“ Eine Begrenzung des Besteuerungsrechts aufgrund ggf. abweichender Gewinnabgrenzung nach einem DBA (vgl. dazu die Diskussion um die sogen. Nullsummentheorie, zuletzt GRIEMLA, IStR 2005, 857) bleibt hiervon unberührt.

331–339 Einstweilen frei.

### VIII. Zeitpunkt der Betriebseinnahmen und -ausgaben

#### 340 1. Betriebsausgaben und -einnahmen vor Begründung einer Betriebsstätte

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

HM im Schrifttum: vgl. KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 205 ff. mwN; FEUERBAUM, Internationale Besteuerung des Industrieanlagenbaus, 2. Aufl. 1983, 113 f.; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 360; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.30; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 4117; aA WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.3 und 5.8.

Zur GewSt. aA FG Köln v. 20.9.1995, EFG 1995, 1110, rkr. Vgl. dazu Anm. 53.

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

## 2. Nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte 341

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

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

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

Für Betriebsausgaben s. ergänzend § 50 Anm. 41.

Zum Abkommensrecht s. GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 6–22 Rn. 8 mwN und Art. 7 Rn. 45 und 143; ausdrükl. s. Abschn. 4 Protokoll (zu Art. 7) DBA USA 1989; s. dazu DEBATIN/ENDRES, Das neue DBA USA/Bundesrepublik Deutschland, 1990, Art. 7 Rn. 18; JACOB, Handkommentar zum DBA-USA, 1992, Art. 7 Anm. 4.

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

## 342 3. Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte

**Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person:** Verlegt eine natürliche Person ihre BS vom Inland ins Ausland oder löst sie die inländ. BS auf oder veräußert sie, so ist dieser Vorgang als Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 zu behandeln, wenn es sich um den ganzen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb handelt (vgl. § 16 Anm. 12). Im Rahmen der beschränkten StPfl. ist nur die inländ. BS und nicht das Gesamtunternehmen Gegenstand der Gewinnermittlung; vgl. in diesem Sinne BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260 für den Bereich der im Inland betriebenen LuF. UE folgt hieraus, dass die inländ. BS stets Betrieb iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist (vgl. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C195, ferner WASSERMAYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 261, der folgerichtig bei Auflösung einer inländ. BS immer § 16 anwendet, vgl. WASSERMAYER aaO Rn. 305). Die WG der BS sind dann mit ihrem Veräußerungspreis (§ 16 Abs. 3 Satz 6) oder, wenn sie nicht veräußert werden, mit dem gemeinen Wert im Aufgabzeitpunkt (§ 16 Abs. 3 Satz 7) anzusetzen. Wird nur ein Teil der BS ins Ausland verlegt, ohne dass es sich um einen Teilbetrieb handelt, so ist § 16 nicht anzuwenden. Es gelten dann die allgemeinen Grundsätze der Ergebniszuordnung für Außen- und Innentransaktionen.

Mit der Schlussbesteuerung haben die nachträglichen Einnahmen und Ausgaben, soweit sie durch die frühere BS veranlasst sind, grundsätzlich ihre Verbindung zu dieser verloren und sind dem ausländ. Stammhaus oder dem Erwerber der BS zuzurechnen. Vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rn. 5.18 neuerdings mit der Auffassung, dass BE und BA, die nach Beendigung der BS anfallen, stets dem Stammhaus zuzuordnen seien; anders noch in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 305. Zur nachträglichen Änderung der Schlussbesteuerung s. § 16 Anm. 345 ff.; zu nachträglichen BE/BA trotz Schlussbesteuerung s. § 24 Anm. 7 und 76.

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

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

**Liquidationsbilanz gem. BMF v. 24.12.1999,** BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.2 Abs. 2 und Tz. 2.9.3: Nach Meinung der FinVerw. endet die Zuordnung mit einer Liquidationsbilanz, die am Ende des Wj. aufgestellt werden soll, das auf das Wj. folgt, in dem die BS aufgelöst wurde. Die rechtl. Bedeutung und der Charakter dieser Liquidationsbilanz ist unklar. UE ist sie iSd. Schlussbesteuerung nach § 16 Abs. 3 zu verstehen. In diesem Fall ist sie zum Zeitpunkt der Auflösung bzw. Verlegung der BS zu erstellen. Die anderslautende Frist in BMF v. 24.12.1999 aaO hat keine Rechtsgrundlage. Vgl. auch KUMPF/ROTH, DB 2000, 787 (790 f.).

**Abkommensrecht:** Eine Schlussbesteuerung gem. § 16 Abs. 3 wird durch das Abkommensrecht nicht eingeschränkt (vgl. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C196).

Einstweilen frei.

343–349

## IX. Berichtigung der Zuordnung

350

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

Mangels einer ausdrücklichen Berichtigungsvorschrift sind die Regeln zur Ergebnisermittlung gleichzeitig Ermächtigung und Maßstab zur Korrektur bei abweichender Ermittlung (s. KUMPF, StbJb. 1988/89, 399; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 72). Für Hinweise zur Prüfungsdurchführung und Wechselwirkungen zwischen inländ. und ausländ. Berichtigungen vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 31.7.1995, IStR 1995, 539 = IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 303 (1995) mit Anm. BARANOWSKI.

Einstweilen frei.

351–409

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b: Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb bestimmter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus bestimmten Beförderungen erzielt werden**

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

**Schrifttum:** KOHLBECK, Die Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht für Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen, DStZ 1956, 325; RITTER, Neugestaltung der beschränkten Steuerpflicht für ausländische Schiff- und Luftfahrtunternehmen, DStZ 1971, 16; – RR –, Inländische Einkünfte ausländischer Luftfahrtunternehmen aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist?, FR 1981, 142; LIPPEK, Die internationale Besteuerung der Seeschifffahrt, Hefte zur internationalen Besteuerung, Heft 8, Hamburg 1985; BRONS, Nationale und internationale Besteuerung der Seeschifffahrt, Bielefeld 1990; HENSEL, Anm. zu FG Berlin v. 17.1.2000, IStR 2000, 692. Vgl. auch das Schrifttum vor Anm. 470 (zu Nr. 2 Buchst. c) und Anm. 1300 (zu Abs. 3).

### I. Grundinformation, Rechtsentwicklung und Bedeutung

410

**Grundinformation:** Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b schafft die Besteuerungsgrundlage für gewerbliche Einkünfte, die ein Steuerausländer ohne inländ. Betriebsstätte bzw. ständigen Vertreter aus bestimmten Arten von Beförderungen mit Inlands-

berührung mittels bestimmter Transportmittel (Seeschiffe und Luftfahrzeuge) erzielt. Erfasst werden nur die Beförderungen zwischen inländ. oder von inländ. zu ausländ. Häfen. Nicht erfasst werden Beförderungen von ausländ. zu inländ. Häfen oder von inländ. Häfen zur freien See.

**Rechtsentwicklung:**

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

[Anschluss S. E 93]



**Bedeutung:** Der Anwendungsbereich der Regelung ist durch DBA sowie Schifffahrt-, Luftfahrt- oder sonstige Verträge mit anderen Staaten sehr eingeschränkt. Hinzu kommt die StBefreiung nach Abs. 4 für den Fall, dass auch der ausländ. Staat entsprechende StFreiheit für Inländer gewährt und das Bundesministerium für Verkehr dies für unbedenklich erklärt hat (s. Anm. 1400 ff. sowie BMF v. 25.1.2008, BStBl. I 2008, 310).

Einstweilen frei.

411–412

## II. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

413

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

Die unilaterale Einschränkung des Begriffs des ständigen Vertreters durch R 49.1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR 2005 (vgl. Anm. 234) findet auf Einkünfte, die ein beschränkt Stpfl. durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge bezieht, keine Anwendung; s. R 49.1 Abs. 2 Satz 1 EStR 2005.

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

**Verhältnis zu § 5a:** § 5a ist als besondere Gewinnermittlungsvorschrift für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auch auf § 49 anwendbar, tritt allerdings hinter der speziellen Gewinnermittlungsregelung in Abs. 3 zurück (so auch BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 85).

Einstweilen frei.

414–421

### 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

422

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

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

**Deutsche DBA:** Sie folgen grds. dem OECD-MA; zur Umsetzung von Art. 8 s. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 8 Rn. 35 ff. Eine Reihe deutscher DBA enthält nicht die Definition des internationalen Verkehrs gem. Art. 3

Abs. 1 Buchst. e OECD-MA (Übersicht bei VOGEL/LEHNER aaO Art. 3 Rn. 54). Zu beachten ist weiter, dass einige DBA aufgrund besonderer Umstände die Besteuerung doch Deutschland zuweisen, etwa bei Beteiligung unbeschränkt Stpfl. an der ausländ. Gesellschaft (vgl. zB Art. 8 Abs. 3 DBA Zypern); zur Behandlung der Unternehmen aus Seeschifffahrt und Luftfahrt nach dem DBA Ukraine s. BMF v. 8.5.1996, BStBl. I 1996, 686.

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

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

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

423 **3. Verhältnis zu besonderen Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen**

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

424–427 Einstweilen frei.

428 **III. Verfahrensfragen**

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

429 Einstweilen frei.

**B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b**

430 **I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erzielt werden. ...**

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb:** s. dazu Anm. 144 ff.

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

## II. Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe und Luftfahrzeuge

### 1. Durch den Betrieb

431

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

### 2. Seeschiffe oder Luftfahrzeuge

432

#### Definition des Seeschiffs:

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

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

► *Abgrenzung Seeschiff/Handelsschiff*: Der Begriff des Seeschiffs ist teils enger, teils weiter als der des Handelsschiffs in § 5a (s. § 5a Anm. 36 ff.). Technische und geografische Unterschiede außer Acht lassend, erfasst das Handelsschiff sowohl Seeschiffe als auch Binnenschiffe. Die Abgrenzung erfolgt hier über den Han-

delsbegriff. Die handelsrechtl. Unterscheidung ist jedoch für die strechtl. Beurteilung im Ergebnis ohne Bedeutung.

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

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

433–440 Einstweilen frei.

### 3. Eigene oder gecharterte Seeschiffe oder Luftfahrzeuge

#### 441 a) Eigenes Fahrzeug

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

#### 442 b) Gechartertes Fahrzeug

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

#### 443 c) Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs

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

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

► *Bareboatcharterer*: Einkünfte des Bareboatcharterers können solche aus Betrieb sein (glA FROTSCHER, § 49 Rn. 10; Komm. zum OECD-MA, Art. 8 Tz. 5).

**Time Charter**: Bei der Zeitcharter stellt der Vercharterer dem Charterer das Schiff mit Mannschaft für die Vertragszeit zur Durchführung beliebig vieler Reisen innerhalb der vertraglich vereinbarten geographischen Grenzen zur Verfügung. Der Kapitän und die Besatzung unterstehen den Anweisungen des

Charterers. Das Entgelt wird unabhängig von der gefahrenen Strecke nach Zeitabschnitten, zumeist Tagen geschuldet.

► *Timevercharterer*: Einkünfte des Vercharterers unterliegen der Besteuerung; glA Komm. zum OECD-MA, Art. 8 Tz. 5; FROTSCHER, § 49 Rn. 10; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 86; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 30. Bei der Zeitcharter bleibt der das Schiff vercharternde Reeder zuständig für die Anstellung der Besatzung, die Versicherung und den Unterhalt (Reparaturen, Erhaltung) des Schiffs. Damit verbleiben bei ihm noch ausreichend typische Betriebsfunktionen, um ihn als Betreiber des Schiffs anzusehen.

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

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

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

Einstweilen frei.

444–446

### III. Für Beförderungen zwischen inländischen oder von inländischen zu ausländischen Häfen

#### 1. Für Beförderungen

447

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

#### 2. Zwischen inländischen Häfen

##### a) Erfasste Beförderungen

448

**Grundfall** ist die Reise zwischen zwei inländ. Häfen, zB zwischen Hamburg und Cuxhaven. Erfasst werden aber auch Reisen, bei denen das Schiff zwischen den beiden inländ. Häfen internationale oder sogar ausländ. Hoheitsgewässer durchfährt, zB bei einer Reise von Rostock durch das Skagerrak und die Nordsee über den Rhein nach Duisburg. Anders aber ohne Begründung FG Berlin v. 17.1.2000, IStR 2000, 688, welches zu Unrecht für einen Verkehr zwischen zwei deutschen Flughäfen fordert, dass die Bundesgrenzen nicht überschritten werden.

**Nur ein Hafen:** Obwohl das Gesetz den Begriff „Häfen“ im Plural benutzt, sind nicht nur solche Einkünfte steuerbar, die aus der Beförderung zwischen verschiedenen Häfen erzielt werden. UE unterliegen auch Beförderungen innerhalb ein und desselben inländ. Hafens durch ein Seeschiff sowie Rundflüge oder Ausflugsfahrten innerhalb von Häfen mit Seeschiffen der Besteuerung (so auch BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 87; aA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 419; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5183).

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

#### 449 b) Nicht erfasste Beförderungen

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

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

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

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

### 3. Von inländischen zu ausländischen Häfen

#### 450 a) Erfasste Beförderungen

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

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

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

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

#### b) Nicht erfasste Beförderungen

451

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

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

Einstweilen frei.

452–454

### IV. Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen

#### 1. Einschließlich

455

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

#### 2. Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen

##### a) Einkünfte aus anderen Beförderungsleistungen

456

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

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

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

**Abgrenzung Beförderungsleistungen zu Nebenleistungen:** Nach dem klaren Wortlaut werden nur Beförderungsleistungen erfasst, nicht andere Nebenleistungen (anders ohne Begründung BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 88). Damit scheiden zB Vor-, Zwischen- oder Nachlagerungen aus. Gleichfalls nicht stbar sind mit der Beförderung zusammenhängende Umschlagsleistungen; aA BLÜMICH/

WIED, § 49 Rn. 88, der auch das „Umladen der Container vom Spezialfahrgestell in das Seeschiff und sonstige Ladevorgänge“ einbeziehen will. Umschlagsarbeiten zeichnen sich dadurch aus, dass sie nach Beendigung des Vortransports den Weitertransport der Ladung vorbereiten. Eine Beförderung des Guts selbst ist darin auch dann nicht zu sehen, wenn man die Wegstrecke errechnen kann, die das Gut zB am Haken des Krans zurückgelegt hat.

457 **b) Mit solchen Beförderungen zusammenhängende Beförderungsleistungen**

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

458 **3. Sich auf das Inland erstreckende Beförderungsleistungen**

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

459–464 Einstweilen frei.

## C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

465

### I. Überblick

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

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

466 **II. Berechnung der für Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte in Einzelfällen**

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



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

**Leerfracht** (§ 578 HGB; engl.: dead freight) ist vom Befrachter zahlbar, wenn er nicht die vertraglich vereinbarte Ladungsmenge verschifft. Die Leerfracht ist zu zahlen für die nicht angediente Ladung. Sie ist nicht Kündigungsentschädigung für eine nicht durchgeführte Reise, da die Reise, wenn auch mit weniger Ladung, durchgeführt wird. Die Leerfracht bewirkt wirtschaftlich nur das Gleiche wie eine nachträgliche Anpassung des Frachtsatzes an die tatsächlich verschifft Menge. Die Leerfracht stellt sich somit als Beförderungsentgelt dar und unterliegt der Besteuerung.

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

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

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

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

**Beispiel:** Aus Stockholm trifft ein Schiff in Hamburg mit 50 Containern für Rotterdam ein. In Hamburg werden 30 Container für Rotterdam und 50 Container für Felixstowe geladen, in Rotterdam 110 Container für Felixstowe und 20 für Stockholm. Die tägliche Zeitcharterrate beträgt 10000 €. Es ergibt sich folgende Berechnung:

| Reiseabschnitt         | Anzahl Container | Ladung |              | Verhältnis | Für die inländ. Besteuerung zugrunde zu legendes Entgelt |
|------------------------|------------------|--------|--------------|------------|--|
|                        |                  | stpfl. | nicht stpfl. |            |  |
| Stockholm – Hamburg    | 50               | 0      | 50           | 0/50       | –  |
| Hamburg – Rotterdam    | 130              | 80     | 50           | 80/130     | 6154 €   |
| Rotterdam – Felixstowe | 180              | 50     | 130          | 50/180     | 2778 €   |
| Felixstowe – Stockholm | 20               | 0      | 20           | 0/20       | –  |

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c:  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen einer  
internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines  
Pool-Abkommens aus bestimmten Beförderungen  
und Beförderungsleistungen**

**Schrifttum:** – RR –, Inländische Einkünfte ausländischer Luftfahrtunternehmen aus Gewerbebetrieb, für die im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist?, FR 1981, 142; DANKMAYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (Teil IV und Schluss), DB 1986, 557; KESSLER, Neue Regelungen zur beschränkten und unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; zur beschränkten StPflcht der See- und Luftfahrt vgl. auch allgemein das Schrifttum vor Anm. 410.

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

470

**I. Grundinformation**

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

471

**II. Rechtsentwicklung**

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

**StBereinG 1986 v. 19.12.1985** (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Einfügung von Buchst. c in Abs. 1 Nr. 2 mit erstmaliger Anwendung auf Einkünfte, die ab dem 20.12.1985 erzielt worden sind; aA (ab VZ 1986) zB BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 91; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 423.

472

**III. Bedeutung**

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

Bei Bestehen eines DBA ist die Anwendung von Nr. 2 Buchst. c regelmäßig ausgeschlossen, aber auch ohne DBA besteht die Befreiungsmöglichkeit nach Abs. 4 bei Gegenseitigkeit; vgl. Anm. 473. Damit hat die Vorschrift insofern

praktische Bedeutung, als sie bei Entwicklungsländern die Bereitschaft fördern soll, im Gegenseitigkeitsweg deutschen Unternehmen eine StBefreiung für entsprechende Einkünfte einzuräumen.

#### IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

473

##### Verhältnis zu anderen Vorschriften des § 49:

- ▶ *Nr. 2 Buchst. a* ist gegenüber Nr. 2 Buchst. c vorrangig, so dass der von einer inländ. BS vereinnahmte bzw. einem stV zuzurechnende Poolausgleich nach Nr. 2 Buchst. a zu inländ. Einkünften führt.
- ▶ *Nr. 2 Buchst. b*: Soweit Einkünfte iSd. Nr. Buchst. b erzielt werden, erfolgt die Besteuerung ausschließlich nach dieser Vorschrift. Zu den unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen vgl. Anm. 465 f.
- ▶ *Abs. 3*: Die Gewinnvermutung des Abs. 3 gilt ausdrücklich nicht für Einkünfte aus einer Betriebsgemeinschaft oder einem Pool-Abkommen gem. Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1); s. dazu Anm. 1310.
- ▶ *Abs. 4*: Auch bei Nr. 2 Buchst. c besteht die Befreiungsmöglichkeit (s. im Einzelnen Anm. 1412).

**Verhältnis zu DBA:** Bei Bestehen eines DBA hat Deutschland idR kein Besteuerungsrecht (Art. 8 Abs. 4 iVm. Abs. 1 OECD-MA; zur Umsetzung der Regelung in den deutschen DBA vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 8 Rn. 70), so dass für Nr. 2 Buchst. c als Anwendungsbereich nur der Nicht-DBA-Fall bleibt.

Einstweilen frei.

474

#### V. Ermittlung der Einkünfte

475

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

#### VI. Verfahrensfragen

476

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

Einstweilen frei.

477–479

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

#### I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von einem Unternehmen erzielt werden

480

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb:** vgl. im Einzelnen Anm. 144 ff.

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

## 481 II. Aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchst. b

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

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

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

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

482–484 Einstweilen frei.

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

### 485 1. Im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens

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

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

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

## 2. Bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt

### a) Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland

486

**Unternehmen:** Einzelunternehmen, PersGes. oder KapGes.

**Sitz oder Geschäftsleitung:** vgl. §§ 10 und 11 AO.

Eine Poolvereinbarung zwischen zwei oder mehreren ausländ. Unternehmen wird somit nicht erfasst; Beförderungsleistungen durch ein inländ. Unternehmen sind zwingend erforderlich (im Erg. sytemwidrig; so auch BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 93).

### b) Durchführung der Beförderung

487

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

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

Einstweilen frei.

488–499

## Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d: Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen oder durch deren Verwertung im Inland erzielt werden

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

**Schrifttum seit 1996:** VOGEL, Künstlergesellschaften und Steuerumgehung, StuW 1996, 248; GRAMS, Auswirkung zivilrechtlicher Vertragsgestaltungen auf das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG, RIW 1997, 1; GRAMS, Anm. zu FG Hamb. v. 17.1.1997, IStR

1997, 183; HARDT, Anm. zu FG Hamb. v. 17.1.1997, IStR 1997, 182; HEY, Anm. zu FG Hamb. v. 17.1.1997, RIW 1997, 887; SCHAUHOFF, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5; F.W., Anm. zu BFH-Urt. v. 17.12.1997, IStR 1998, 372; LIST, Steuerrisikopraxis bei der Besteuerung ausländischer Künstler?, BB 1998, 1871; GRAMS, Internationale Künstlerbesteuerung: Sind DJs beschränkt steuerpflichtig?, FR 1999, 747; GRAMS, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern, Herne/Berlin 1999; GRÜTZNER, Das Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG unter Berücksichtigung von DBA-Vergünstigungen, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 1249; HAARMANN, Aktuelle Brennpunkte der Künstlerbesteuerung, in Festschr. Lutz Fischer, Berlin 1999, 589; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, Baden-Baden, 1999; HENSELMANN/SCHMIDT, Besteuerung ausländischer Berufssportler, StuSt. 1999, 449; KEMPERMANN, Anm. zu BFH-Beschl. v. 21.4.1999, FR 1999, 857; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; MODY, Problembereiche der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, in Festschr. Lutz Fischer, Berlin 1999, 769; BERNDT, Besteuerung in- und ausländischer Künstler und Sportler bei ihrem Auftreten im Inland, NWB F. 3, 10945 (2000); FUHRMANN, Einkommensbesteuerung ausländischer Künstler und Sportler, KÖSDI 2003, 13880; KROPPEN, Sportlerwerbung und deutsche Abzugsteuer, JbFfStR 2003/2004, 679; WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Prominenten, DB 2003, 1867; BURGSTALLER/SCHUCH, Beschränkt steuerpflichtige Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Architekten, Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen in: GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, 127; SCHAUHOFF, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706; WILD/EIGELSHOVEN, Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Fotomodellen, DB 2005, 1354; GRAF/BISLE, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Sportler, IStR 2006, 44; HOLTHAUS, Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Prominenter – kritische Analyse der aktuellen Rechtslage, IWB (2006) F. 3 Deutschland Gr. 3, 1437; SCHMIDT-Hess, Beschränkte Steuerpflicht bei Rechteüberlassung durch den originären Inhaber des Rechts?, IStR 2006, 690; WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, Zur beschränkten Steuerpflicht von Werbehonoraren für Gestattungsleistungen bei Bild- und Namensrechten, IStR 2006, 181; HOLTHAUS, Aktuelle Abzugsverpflichtung von Privatpersonen, Vereinen, öffentlichen Einrichtungen von ausländischen Show-Girls, Models, Talk-Gästen, Djs etc., FR 2008, 416; SCHAUHOFF/IDLER, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341.

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

500

### I. Grundinformation

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

## II. Rechtsentwicklung

501

**Rechtslage bis zum VZ 1985:**

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

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

**Rechtslage ab VZ 1986:**

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

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

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

Einstweilen frei.

502

## III. Bedeutung

503

Die Vorschrift erweitert die beschränkte StPflcht für gewerbliche Einkünfte auf weitere Tatbestände, obwohl nach der Gesetzesbegründung nur eine Klarstellung der beschränkten StPflcht für Einkünfte aus neueren Vertragsgestaltungen (Zurverfügungstellung durch KapGes. auf eigenen Namen und eigene Rechnung) gegeben sein sollte. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die zu erbringende Leistung in einem oder mehreren Verträgen vereinbart wird und wer die Vergütung für die Darbietung oder Verwertung erhält (s. BTDrucks. 10/1636, 64). UE handelt es sich um eine Neuregelung mit einer Erweiterung der beschränkt stpfl. Einkünfte (glA WASSERMAYER, DStJG 8 [1985], 61; KESSLER, BB 1986, 1890 [1895] MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 184; SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 26).

**Kritik:** Auch wenn ein Interesse des Gesetzgebers daran anzuerkennen ist, das Gesetz an geänderte Verhältnisse anzupassen, um Missbrauch vorzubeugen und Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen, so ist diese Norm doch in ihrer konkreten Ausgestaltung ein Zeichen für eine wenig durchdachte Lösung. Dieser

Eindruck wird durch die Neufassung im StEntlG 1999/2000/2002 und Ergänzung durch das JStG 2009 nochmals verstärkt. Im Einzelnen:

- *Abweichung der Gesetzesbegründung* (Klarstellung des bisherigen Rechts) von dem im Wortlaut zum Ausdruck kommenden objektiven Willen des Gesetzgebers (materielle Erweiterung der beschränkten StPflcht).
- *Weitere Durchblöcherung* des für die Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb international anerkannten *Betriebsstättenprinzips*.
- *Einführung einer Liefergewinnbesteuerung* für Einkünfte durch Verwertung von Auslandsdarbietungen im Inland.
- *Unklare Gesetzesfassung* betr. Person des Verwertenden (Anm. 539).
- *Gefahr einer übermäßigen Besteuerung*: Die beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. d unterliegen dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2 mit einer (zum Teil eingeschränkten) Bruttobesteuerung wegen Abgeltungswirkung des StAbzugs (§ 50 Abs. 2 Satz 1).
- *Unangemessene Ausdehnung*: Die Vorschrift dehnt die beschränkte StPflcht unangemessen über die Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen hinaus auf alle mit solchen Veranstaltungen im Zusammenhang stehenden Leistungen aus (vgl. Anm. 547 ff.).
- *Überfrachtung* des Wortlauts mit unnötigen Satzteilen (Anm. 519, 556).
- *Grundlose Differenzierung*: Es ist kein rechtfertigender Grund erkennbar, warum die Einkünfte der Wahrsager und Hellscher sowie der Unternehmensberater, Kommissionäre oder Handelsvertreter nicht erfasst werden, so dass eine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende Ungleichbehandlung besteht (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5194).
- *Unbestimmbare Ausdehnung* durch Erfassung der Einkünfte aus „unterhaltenden Darbietungen“ (s. Anm. 535).

504 Einstweilen frei.

#### 505 IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen

##### Verhältnis zu Nr. 2 Buchst. a:

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

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

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

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



**Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:**

► *Vorrang der DBA:* Regelungen in deutschen DBA gehen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts vor (§ 2 AO). Fast alle deutschen DBA enthalten Regelungen für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern entsprechend Art. 17 OECD-MA, die aber in unterschiedlicher Art und Weise von Art. 17 OECD-MA 1977 abweichen (vgl. die Übersicht bei STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 64 und 135).

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

**Verfahrensfragen:** Die Besteuerung der nach Buchst. d beschränkt stpfl. Einkünfte erfolgt durch StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2.

Einstweilen frei.

506–514

**B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d****I. Überblick**

515

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

**II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb****1. Einkunftsart**

516

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

517 **2. Gewinnerzielungsabsicht**

Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. Nr. 2 Buchst. d ist gem. § 15 Abs. 2 ua. Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. dazu BMF v. 11.12.2002, BStBl. I 2002, 1394; für Amateursportler s. REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359; s. zu ausländ. Gestüten BMF v. 22.9.1989, DSStR 1990, 151 [152]). Ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, muss im Einzelfall aufgrund des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts entschieden werden. Mit Hilfe der isolierenden Betrachtungsweise kann eine tatsächlich nicht vorhandene Gewinnerzielungsabsicht nicht fingiert werden (s. Anm. 1230).

518 Einstweilen frei.

519 **III. Soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Nr. 3 und 4 gehören**

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

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

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

520 Einstweilen frei.

**IV. Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland oder deren Verwertung im Inland erzielt werden**

**1. Darbietungen**521 **a) Begriff der Darbietung**

**Definition:** Darbietung ist eine Veranstaltung, im Rahmen derer einem Publikum eine Tätigkeit vorgeführt, gezeigt oder zu Gehör gebracht bzw. das Ergebnis einer Tätigkeit gezeigt wird (s. MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 186; ähnlich: BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 99; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 174). Der Begriff knüpft zwar an den Begriff der Ausübung einer Tätigkeit an. Er ist aber einerseits insoweit enger, als Darbietungen nur einen Teil der

Ausübung darstellen, nämlich die unterhaltende Präsentation eigener oder fremder Werke oder eigener künstlerischer, sportlicher, artistischer oder unterhaltender Fähigkeiten (vgl. SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 27). Der Begriff ist insoweit weiter als der der Ausübung, als zu den Darbietungen in diesem Sinn auch Opernaufführungen, Schauspielaufführungen, Konzerte, Turniere, Shows, Wettkämpfe, Rennen, Präsentationen durch Dritte usw. gehören (s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; aA SCHRETTL aaO [190]).

**Keine Personenidentität zwischen Ausübendem und Darbietendem erforderlich:** Das Erfordernis der Personenidentität zwischen Ausübung und Darbietung ist Nr. 2 Buchst. d nicht zu entnehmen (s. MASSBAUM aaO [187]). Deshalb können auch beschränkt Stpfl., die selbst nicht die geforderte Darbietung oder ähnliche Tätigkeit ausüben, aus der Darbietung dieser Tätigkeiten beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. d erzielen, auch ohne Vergütung für den Ausübenden (FG Hamb. v. 4.3.1997, EFG 1997, 971, rkr.). Erfasst werden die Vermarktungs-, Künstlerverleih- und Promotionsgesellschaften, Konzertdirektionen, Künstler- oder Sportler-GmbH, mit von ihnen präsentierten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder unterhaltenden Darbietungen (s. BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [96]; MASSBAUM aaO [189 f.]). Sie kann als Einzelleistung oder Kollektivdarbietung erfolgen (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 105). Die Rechtsformgestaltung ist nicht entscheidend (SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 27). Die Ansässigkeit des Künstlers oder Sportlers ist unerheblich. Keine Darbietung liegt vor, wenn Rechte im Zusammenhang mit einer Tournee übertragen werden, die erst Voraussetzung für die Tournee sind (FG Köln v. 8.6.2000, DStR/E 2001, 750, rkr.).

**Wahrnehmung der Darbietung erforderlich:** Die Darbietung setzt begrifflich die Wahrnehmung durch einen anderen voraus, ohne dass Öffentlichkeit erforderlich ist (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]; zu Betriebsveranstaltungen s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]).

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

Einstweilen frei.

522

#### b) „Sachliche“ Darbietungen ohne persönliche Aktivitäten

523

**Ausstellungen sind Darbietungen:** Auch Ausstellungen aller Arten von Kunstwerken und Sammlungen sind als Darbietungen anzusehen (KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; MASSBAUM, Die beschränkte StPfl. der Künstler und Berufssportler, 1991, 188; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPfl., 1994, 175 f.; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 99; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]; aA LIST, BB 1998, 1871 [1875]).

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

524 Einstweilen frei.

## 2. Künstlerische Darbietungen

### 525 a) Begriff und Umfang der künstlerischen Darbietung

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

KESSLER, BB 1986, 1890 (1895); KRABBE, FR 1986, 425 (426); MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 176; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 471; SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 29; LIST, BB 1998, 1871 (1873).

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

**Darbietender:** Erfasst werden die Einkünfte aus künstlerischen Darbietungen Dritter, insbes. der Künstlergesellschaften, Konzertdirektionen und Künstler-GmbH in Form der Präsentation oder Zurverfügungstellung der Künstler (s. GRÜTZNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 955 [957]; aA SCHRETTL aaO [177]). Auf die Ansässigkeit des Künstlers kommt es für die Leistung der Gesellschaft nicht an (MASSBAUM aaO [190]). Auch Künstlermanager können erfasst werden (FG Köln v. 25.6.1998, EFG 1998, 1564, rkr.).

### 526 b) Verhältnis von schaffenden Tätigkeiten zur künstlerischen Darbietung

Die „schaffende“ Tätigkeit eines Künstlers als solche ist keine künstlerische „Darbietung“ (MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 189; SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 29) Die künstlerische Aktivität eines Malers, Komponisten oder Textdichters, der nicht als Komponist seine Musik vorträgt oder dirigiert bzw. der nicht als Textdichter seine Werke liest, sondern einfach komponiert, schreibt oder malt, ist als schaffende Tätigkeit keine Darbietung, ebenso die unterrichtende Tätigkeit eines Künstlers (FG Brandenb. v. 20.6.2001, EFG 2001, 1284, rkr.).

### 527 c) Verhältnis von Einkünften aus Gewerbebetrieb zur künstlerischen Darbietung

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

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

Einstweilen frei.

528–529

### 3. Sportliche Darbietungen

#### a) Begriff und Umfang des Sports

530

„**Sportliche**“ Darbietungen besitzen kein begriffliches Pendant an anderer Stelle im EStG vergleichbar den künstlerischen Darbietungen. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO kann mangels eigener Definition nicht herangezogen werden (aA FRORSCHER, § 49 Rn. 49). Schach wird nur im Wege der Fiktion zum Sport. Im Gegensatz zum Begriff des Sports in § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO setzt § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d sportliche Darbietungen voraus. Rein geistige Tätigkeiten erfüllen deshalb nicht den Begriff der Darbietung (s. SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 30).

**Definition:** Als sportliche Tätigkeiten lassen sich „alle auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichteten, über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen der Menschen“ definieren (SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 30; ähnlich GRÜTZNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 955 [958]: Körperliche Ertüchtigung, die über die alltägliche körperliche Anstrengung hinausgeht). Schach sowie andere Brett- und Kartenspiele gehören nicht dazu (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 101).

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

#### b) Sportliche Darbietungen als Sammelbezeichnung

531

Erfasst werden mit dieser Sammelbezeichnung jegliche sportlichen Darbietungen, gleichgültig ob sie durch Berufs- oder Amateursportler erfolgen: Ua. Fußball-, Handball-, Basketballwettkämpfe, Tennis, Golfturniere, Leichtathletikwettkämpfe, Ringerturniere, Boxveranstaltungen, Pferderennen, Reitturniere, Auto-, Motorrad- und Radrennen, Eiskunstlaufturniere. Die Abgrenzung im Bereich der Amateursportler hat auf der Ebene der Gewinnerzielungsabsicht zu erfolgen (s. Anm. 517).

#### c) Darbietung durch dritte Personen

532

Eine Darbietung kann durch dritte Personen erfolgen, da es nicht auf die Ausübung des Sports, sondern auf die sportliche Darbietung ankommt. Eine aus-

länd. KapGes. kann eine sportliche Darbietung erbringen, indem sie etwa als Vermarktungsgesellschaft eines Tennisspielers diesen bei einem inländ. Veranstaltungsauftritt (zur Frage der Trennung von Rennställen und Jockeys s. FG Hamb. v. 20.7.1999, EFG 2000, 14, rkr.; GRÜTZNER, IWB F. 3 Deutschland GR. 3, 1249 [1259]).

#### 533 d) Werbung durch Sportler

Werbung durch Sportler ist keine sportliche Darbietung, sondern Nutzung ihres Bekanntheitsgrads zur Erzielung oft erheblicher gewerblicher Einkünfte. Die für Werbespots und Fotoanzeigen aufgenommenen Filme und Fotografien sind das Resultat aus der Werbestrategie des werbenden Unternehmens. Sie werden nach genauem Produktionsplan gefertigt. Eine sportliche Darbietung sind sie nicht (s. MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 193; SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]). Das Entgelt wird für die Werbung gezahlt (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [553]; FG Köln v. 24.10.1996, EFG 1998, 176, rkr.; vgl. auch SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]).

#### 534 4. Artistische Darbietungen

Artistische Darbietungen sind künstlerisch-sportliche Darbietungen.

KESSLER, BB 1986, 1890 (1896); KRABBE, FR 1986, 425 (426); BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 102; MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 194; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 473.

Sie sind gekennzeichnet durch ein besonderes körperliches Geschick und kommen der künstlerischen Tätigkeit sehr nahe, erreichen sie jedoch im Ergebnis nicht. Artistische Darbietungen grenzen an die sportliche Betätigung an, wie etwa die Seilakrobatik unter dem Zirkuszelt. Unter Berücksichtigung besonderer ästhetischer Leistungen als spezieller Ausdruck des Artisten, der über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengung und der speziellen Unterhaltung gegenüber dem Publikum wird ihre Tätigkeit deshalb als künstlerisch-sportlich angesehen. Typische artistische Darbietungen werden erbracht von Akrobaten, Trick- und Zauberkünstlern, Dompteuren, Dressuren, Eisrevuen, Clowns, Seiltänzern.

#### 535 5. Unterhaltende Darbietungen

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

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

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

**Unterhaltende Darbietungen** können in vielfältiger Art erbracht werden. Die Intention des Gesetzgebers lag vor allem in der Erfassung des nicht das Niveau der künstlerischen Darbietung erreichenden Showgeschäfts. Die Moderatoren von und aktiven Teilnehmer an Bühnenshows, Quizsendungen, Sportsendungen, Varietes, Zirkusveranstaltungen, unterhaltenden Talkshows usw. erzielen Einkünfte aus unterhaltenden Darbietungen (vgl. auch HOLTHAUS, IWB F. 3 Gr. 3, 1437 [1439]; HOLTHAUS, FR 2008, 416, [418 f.]). Dies gilt, sofern der unterhaltende Charakter der Veranstaltung überwiegt, wohl auch für die Vergütung der Gäste in diesen Veranstaltungen. Als Folge werden Einkünfte aufgrund von Tätigkeiten, die bislang nicht durch das Tatbestandsmerkmal „ähnliche Darbietungen“ erfasst wurden (Anm. 536), der beschränkten StPflcht unterworfen. Sofern es sich bei den (Talk-)Shows aber um Wissensvermittlung, Aufarbeitung politischer Fragestellungen, Erörterung wissenschaftlicher Erkenntnisse, Darstellung aktueller Nachrichten usw. handelt, wird man uE nicht von unterhaltenen Darbietungen ausgehen können. Ebenso ist beim Auftritt von Gästen in diesen Veranstaltungen zu unterscheiden. Der Auftritt eines Künstlers in einer Bühnenshow oder Fernsehsendung ohne künstlerische Darbietung wird als unterhaltende Darbietung anzusehen sein, der Auftritt des gleichen Künstlers in einer Fernsehsendung zur Frage der Anwendung der Menschenrechte in seinem Herkunftsstaat wird wohl nicht mehr den Begriff der unterhaltenden Darbietung erfüllen.

#### **Einzelfälle:**

- ▶ *Konzeption einer Bühnenshow* ist keine Darbietung, wenn nicht neben der Darbietung des Musikers in eigenständig wahrnehmbarer Weise dargeboten wird (BFH v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892)
- ▶ *Bühtenredner* können eine unterhaltende Darbietung erbringen, sofern sie weder künstlerisch noch einer künstlerischen Darbietung ähnlich ist (vgl. Anm. 536).
- ▶ *Fotomodelle* stehen für die vom Auftraggeber den Aufnahmen zugrunde gelegten Zwecke vor der Kamera. Dies wird nicht als unterhaltende Darbietung anzusehen sein.
- ▶ *Hellseher und Wahrsager* können unterhaltende Darbietungen erbringen.
- ▶ *Modenschauen* werden im Regelfall aus geschäftlichen Gründen zur Vorführung der neuen Mode, damit zu Werbezwecken und nicht als unterhaltende Darbietung durchgeführt.

- ▶ *Ritterschauspiele und Vorführungen handwerklicher Tätigkeiten des Mittelalters durch kostümierte Akteure* können unterhaltende Darbietungen sein (s. zur Qualifikation als ähnliche Darbietung Anm. 536).
- ▶ *Schriftsteller* mit Auftritt in einer Talkshow kann unterhaltende Darbietung erbringen (vgl. auch Nr. 9 und BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]).
- ▶ *Tänzerinnen und Tänzer* erbringen unterhaltende Darbietung (s. auch Anm. 536 und BFH v. 17.10.2007 – I R 81,82/06, BFH/NV 2008, 356).
- ▶ *Werbung* ist keine unterhaltende Darbietung, sondern Verkaufsförderung.

## 536 6. Den künstlerischen, sportlichen, artistischen oder unterhaltenden Darbietungen ähnliche Darbietungen

**Keine Legaldefinition:** Die Bestimmung des Begriffs im Einzelnen ist noch nicht geklärt. Die Gesetzesbegründung (s. BTDrucks. 10/1636, 64) macht hierzu keine Angaben. Nach Auffassung der FinVerw. ist eine erschöpfende Aufzählung zur Konkretisierung des Begriffs nicht möglich (BMF v. 22.9.1989, DStR 1990, 151 [152]). Die Einfügung des Tatbestandsmerkmals „unterhaltende Darbietungen“ nebst Gesetzesbegründung tragen nicht zur Konkretisierung bei.

**Die Rechtsprechung** hat sich mit einer Definition des Worts „ähnliche“ bislang zurückgehalten (vgl. FG Nürnberg v. 28.1.1998, EFG 1998, 951, rkr.; FG München v. 9.4.1998, EFG 1998, 1013, rkr.; FG Thür. v. 18.10.2000, EFG 2001, 74, rkr.). Der BFH definiert den Begriff „ähnliche“ nicht (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]) und hat sich abschließend noch nicht festlegen wollen, sieht aber den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht als verletzt an (BFH v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06, FR 2008, 434).

**Unterschiedliche Definitionen im Schrifttum:** Zum Teil wird ohne weitere Begründung angenommen, mit dieser Formulierung sei das gesamte Show- und Unterhaltungsgeschäft gemeint einschließlich Gästen in einer Talkshow (KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; FROTSCHER, § 49 Rn. 52). HEINICKE (SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 28) meldet Zweifel hinsichtlich der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung an und weist auf Art. 20 Abs. 3 GG, §§ 3 Abs. 1, 38, 85 AO und BVerfG v. 3.2.1959 – 2 BvL 10/56 (BVerfGE 9, 137 [147]) hin. Teilweise werden als ähnliche Darbietungen solche angesehen, die sich von künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietungen graduell unterscheiden (LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 474).

**Stellungnahme:** UE ist der Wortlaut als Auslegungsregel für einen weiten Begriff der künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen zu verstehen (glA FG Thür. v. 18.10.2000 aaO; MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 195 f.; MODY, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, 66; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 103). Eine weite Auslegung des Begriffs der ähnlichen Darbietungen führt zu einer Subsumtion der im Grenzbereich liegenden Sachverhalte unter die Begriffe der künstlerischen, sportlichen und artistischen Darbietungen (so auch ohne abschließende Entscheidung BFH v. 17.10.2007 – I R 81, 82/06 aaO). Es wird dadurch aber nicht das gesamte Show- und Unterhaltungsgeschäft erfasst (im Ergebnis ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 474). Der Begriff kann deshalb insoweit nicht als Abgrenzungskriterium dienen. Ein weiterer Teil der Darbietungen, die bislang nicht als künstlerische, sportliche, artistische oder



diesen ähnliche Darbietungen erfasst wurde, wird nunmehr über das neue Tatbestandsmerkmal „unterhaltende Darbietungen“ erfasst (s. Anm. 535).

► *Der Begriff „ähnlich“* ist schon in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 enthalten und bezieht sich auf einen konkreten genannten Beruf (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 18 Rn. 125). Im Gegensatz zu den „ähnlichen Berufen“ iS dieser Norm spricht Nr. 2 Buchst. d von „ähnlichen Darbietungen“. Der Begriff „Darbietung“ lässt sich demgegenüber nicht auf einen Beruf und dementsprechend „ähnliche“ Darbietungen nicht auf den ähnlichen Beruf beziehen (zum Begriff der „Darbietung“ s. Anm. 521). Dies spricht für eine weite Auslegung der Begriffe künstlerisch, sportlich, artistisch und unterhaltend über den Zusatz „ähnliche Darbietungen“ (s. SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 28).

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

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

#### **Einzelfälle:**

► *Büttenredner* können mit ihrer gewerblichen Tätigkeit (BFH v. 26.2.1987 – IV R 106/85, BStBl. II 1987, 376) der künstlerischen Tätigkeit ähnliche Darbietungen (s. MASSBAUM aaO [196]; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 474), aber auch unterhaltende Darbietungen (Anm. 535) erbringen.

► *Fotomodelle* üben keine der künstlerischen (FG Nürnberg v. 28.1.1998, EFG 1998, 951, rkr.) oder unterhaltenden Darbietung ähnliche Darbietung aus. Sie erzielen keine Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (BMF v. 9.1.2009, DStR 2009, 375).

► *Quiz- und Talkmaster* (s. MASSBAUM aaO [196]; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 474; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 184; aA BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]) und deren Gäste üben keine der künstlerischen oder sportlichen Darbietung ähnliche Tätigkeit aus (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]; KEMPERMANN, FR 1999, 857 [858]; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 103; aA KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; KRABBE, FR 1986, 425 [427]), können nunmehr aber ggf. eine unterhaltende oder der unterhaltenden Darbietung ähnliche Darbietung ausüben (s. Anm. 535).

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

► *Showmaster* können unterhaltende Darbietungen (s. Anm. 535) oder ähnliche Darbietungen erbringen (s. MASSBAUM aaO [196]; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 474).

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

Einstweilen frei.

537

## **7. Darbietungen im Inland**

538

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

**Ort der Darbietung** ist dort, wo tatsächlich durch physischen Aufenthalt im Inland die künstlerische, sportliche, artistische oder unterhaltende Tätigkeit ausgeübt wird (ähnlich BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPfl., 1994, 188).

#### **Ort der Darbietung in Einzelfällen:**

- ▶ *Studioaufnahmen:* Ort der Darbietungen für Aufnahmen in inländ. Studios für Ton- und Bildaufnahmen ist der tatsächliche Aufnahmeort.
- ▶ *Live-Mitschnitte* während eines Konzerts, einer Zirkusvorstellung, einer Sport- oder Unterhaltungsveranstaltung im Inland, die über eine ausl. KapGes. im Inland zur Verfügung gestellt werden, führen zum Ort der Darbietung im Inland.
- ▶ *Live-Übertragungen:* Ort der Darbietung in den Fällen, in denen Darbietungen mit Live-Übertragung via Rundfunk, Fernsehen und Internet in andere Länder übermittelt werden, bleibt der Ort der tatsächlichen Handlung im Inland. Die Übertragung ist Teil der Darbietung (vgl. KRABBE, FR 1986, 425 [427]) und keine gesonderte Verwertung (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]).

### **8. Verwertung von Darbietungen im Inland**

#### 539 a) Verwertung

**Bedeutung:** Der Tatbestand der Verwertung ist Anknüpfungmerkmal für beschränkt stpfl. Einkünfte, die durch Verwertung von Inlands- und Auslandsdarbietungen im Inland erzielt werden. Bis zum VZ 1995 und ab dem VZ 2002 hatte bzw. hat die Unterscheidung Bedeutung für den nach § 50a Abs. 4, ab VZ 2009 Abs. 2 anzuwendenden Steuersatz sowie generell für die Anwendung von DBA.

**Begriff:** Der Verwertungsbegriff der Nr. 2 Buchst. d ist nach der Neufassung durch das StEntlG 1999/2000/2002 nur noch teilweise identisch mit dem Begriff der Verwertung in Nr. 3 und Nr. 4 (vgl. LÜDICKE, IStR 1999, 193 [199]). Demnach liegt Verwertung iSd. Nr. 2 Buchst. d vor, wenn das Ergebnis der künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietung in dem Sinne dem Abnehmer zugeführt wird, dass ein Wert oder materielles oder ideelles Produkt geschaffen wird, welches einer neben der Darbietung stehenden, gesonderten Verwertung zugänglich und nicht mit der reinen Darbietung identisch ist (MASSBAUM, Die beschränkte StPfl. der Künstler und Berufssportler, 1991, 198; ähnlich BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]). Vermittlungsleistungen und Veräußerungsgeschäfte werden nicht erfasst.

**Verwertender** einer Darbietung muss ein beschränkt Stpfl. sein. Nach dem Wortlaut müssen Vergütungsschuldner und Veranstalter nicht dieselbe Person sein. Auch der Verwertende braucht – anders als nach dem bisherigen Wortlaut – nicht selbst Vergütungsgläubiger zu sein, da die Einkünfteerzielung „durch“, nicht „aus“ der Verwertung erfolgt (BFH v. 21.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641; vgl. auch BFH v. 2.2.1994 – I B 143/98, BFH/NV 1994, 864 [865]).

**Kritik:** Der weitgehende und unbestimmte Wortlaut der Norm lässt Zweifel an der Stimmtheit aufkommen. Der Verwertungstatbestand erweist sich als uferlos (KIRCHHOF/GOSCH VIII § 49 Rn. 37). Der Vergütungsschuldner kann nur schwer oder gar nicht erkennen, ob er zum StAbzug nach § 50a Abs. 1 verpflichtet ist. Der Gesetzgeber sollte die Norm deshalb klarer fassen.

**Meinungsstand bis zum StEntlG 1999/2000/2002:** Seit dem Urteil des BFH v. 17.12.1997 – I R 18/97 (BStBl. II 1998, 440 [441]) ist entschieden, dass die Darbietung von einer anderen Person als dem Darbietenden verwertet werden

kann (ebenso: SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 50; F.W., Anm. zu BFH v. 17.12.1997, IStR 1998, 372; aA SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 [8]).

Unter Bezugnahme auf die enge Auslegung des Verwertungsbegriffs iSd. Nr. 3 und Nr. 4 durch den BFH wurde hier die Auffassung vertreten, zwischen Darbietendem und Verwertendem müsse Personenidentität bestehen.

#### b) Verwertung einer Darbietung

540

**Ab VZ 1999:** Nach der Neufassung der Norm durch das StEntlG 1999/2000/2002 werden Einkünfte durch die Verwertung von Darbietungen im In- und Ausland erfasst (LÜDICKE, IStR 1999, 193 [195]; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 106). Insoweit erfolgte eine Klarstellung.

**Rechtslage bis VZ 1998:** Mit UrT. des BFH v. 17.12.1997 – I R 18/97 (BStBl. II 1998, 440) wurde die zunächst str. Frage entschieden, worauf sich „deren“ in der vom VZ 1986 bis 1998 anzuwendenden Gesetzesfassung bezieht. Der BFH nimmt nach dem nach seiner Auffassung klaren Gesetzeswortlaut inländ. Einkünfte durch Verwertung nur an, „wenn im Inland ausgeübte Darbietungen im Inland verwertet werden“ (ebenso: RABE, RIW 1991, 317 [319]; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 476; F.W., IStR 1998, 372). Nach der FinVerw. und einem Teil des Schrifttums sollte es nur auf die Darbietung im Inland oder die Verwertung im Ausland erfolgter Darbietungen im Inland ankommen (KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 98; MODY, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, 68; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5 202; ENNEKING/DENK, DStR 1997, 1911 [1914]; und noch: MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 199 f.).

Einstweilen frei.

541

#### c) Im Inland

542

**Verwertung im Inland:** Erforderlich ist eine Verwertung im Inland (zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57 ff.), nicht der Ort, an dem die Einkünfte erzielt werden.

**Ortsbestimmung:** Der Wortlaut der Norm lässt nicht erkennen, ob es auf die Verwertung durch den inländ. Nutzer, durch den ausländ. Darbietenden oder aber durch den ausländ. Überträger der Nutzungsmöglichkeit der Darbietung ankommt (vgl. bereits F.W., IStR 1998, 372). Sowohl der ausländ. Darbietende wie auch der ausländ. Übertragende erzielen als beschränkt Stpfl. gewerbliche Einkünfte. Deshalb ist uE für den Ort der Verwertung auf die Übertragung der Nutzungsrechte auf inländ. Vertragspartner durch den Übertragenden abzustellen (ebenso: F.W. aaO; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 376).

**Zeitbestimmung:** Wird die tatsächliche Verwertung deutlich später durchgeführt, als die Übertragung der Nutzungsmöglichkeit gegen Entgeltzahlung, besteht das Risiko einer endgültigen Bestimmung des Orts der Verwertung zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt (F.W. aaO), während die Frage der Besteuerung der Einkünfte in Deutschland sofort eine Antwort erfordert.

#### d) Verwertungstatbestände im Sinne der Nr. 2 Buchst. d

543

**Gewerbliche Einkünfte durch Verwertung** von künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen erzielen KapGes., die Künstler, Berufssportler und (weniger) Artisten vermarkten, sowie die selbständigen Berufssportler und Artisten mit gewerblichen Einkünften. Durch die Erfassung auch der unterhaltenden Darbietungen werden auch die Vermarktungsgesellschaften der unterhaltenden Show- und Quizmaster, Entertainer ohne das für eine künstlerische Darbietung erforderliche Niveau, usw. erfasst. Die ausländ.

KapGes. verwertet die inländ. Darbietungen im Inland durch Übertragung der zuvor erworbenen Rechte auf einen inländ. Vertragspartner. Nr. 2 Buchst. d ist lex specialis gegenüber Nr. 6. Dieser Bereich der Vermarktung durch die ausländ. KapGes. erfasst insbes. die Übertragung der Vermarktungsrechte von Film-, Video-, Fernseh-, Rundfunk- und Schallplattenaufnahmen (aA zur Weitergabe der Rechte auf Dritte als Rechteüberlassung iSd. Nr. 6: FG Köln v. 16.1.2007, 360, nrkr., Rev. Az. BFH I R 6/07). Bei Berufssportlern und Artisten erfolgt die Verwertung durch Verkauf der Aufführungs- und Vielfältigkeitsrechte der Filmaufnahmen vom Tennismatch, Boxkampf, der Zirkusaufführung usw. im Inland (s. MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 201; zu Diskjockeys s. GRAMS, FR 1999, 747 [749]). Die Ausstrahlung im Ausland aufgenommener Darbietungen im Inland, sowohl live als auch als „Konserve“, kann Verwertung im Inland sein (s. auch Anm. 540). Das Gleiche gilt uE aus dem gleichen Grund für eine künstlerische Darbietung durch die ausländ. Fernsehanstalt selbst. Die Erlaubnis des ausländ. Veranstalters an eine deutsche Fernsehanstalt zur Übertragung der von ihm veranstalteten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietung ist nunmehr Verwertung der ausländ. Darbietung im Inland iSd. Nr. 2 Buchst. d (zur bisherigen Rechtslage vgl. RABE, RIW 1991, 317 [319]).

**Werbung** mit Künstlern, Sportlern, Artisten oder Unterhaltern ist keine Verwertung ausländ. künstlerischer, sportlicher; artistischer oder unterhaltender Darbietungen im Inland.

BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 (553); v. 19.12.2007 – I R 19/06, BFH/NV 2008, 672 (677); FG Hamb. v. 17.1.1997, EFG 1997, 621 (623), rkr.; HENSELMANN/SCHMIDT, StuSt. 1999, 449 (451 f.); KROPPEN, JbFfStR 2003/2004, 679 (683); WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, DB 2003, 1867 (1869); SCHAUHOF, IStR 2004, 706 (707); WILD/EIGELSHOVEN, DB 2005, 1354 (1355); WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, IStR 2006, 181; s. auch MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 202 f.; GRAMS, RIW 1997, 55 (63); s. auch betr. Berufssportler GRAF/BISLE, IStR. 2006, 44 (46); aA REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359 (363); SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 202.

Durch die Entscheidung des BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06 (aaO [677]) ist bestätigt, dass auch Promotionsauftritte, Fototermine, Redaktionsgespräche, Interviews, Messeauftritte, Gästebetreuung und das Tragen von Kleidungsstücken mit Werbelogo sowie die Erstattung von Sportberichten und Erstellung von Kolumnen keine Verwertung sind. Die isolierte Überlassung des Rechts am Namen und am Bild durch den Berufssportler ist ebenfalls nicht zu erfassen (SCHAUHOF aaO; SCHAUHOF/IDLER, IStR 2008, 341 [342 f.]; aA BMF v. 2.8.2005, BStBl. I 2005, 844; BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06 aaO [676], in Abkehr von BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02 aaO; HOLTHAUS, IWB F. 3 Gr. 3, 1437 [1440]; s. auch SCHMIDT-HESS, IStR 2006, 690). Werbung auf Sportveranstaltungen ist keine Verwertung der Darbietung (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [642]), sondern eine eigenständige Leistung.

544 Einstweilen frei.

## 545 9. Einkünfte, die durch Darbietungen oder durch deren Verwertung erzielt werden

**Erfassung der Darbietungen Dritter:** Abweichend von §§ 13 ff. verwendet Nr. 2 Buchst. d nicht die Formulierung Einkünfte „aus“, sondern „durch“ Darbietungen oder deren Verwertung. Die Tatbestandsmerkmale für beschränkt stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden erweitert, indem auch die Einnah-

men Dritter erfasst werden, die diese Leistungen der Künstler, Sportler, Artisten und Unterhalter darbieten (s. MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 203; BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 [865]; FG Köln v. 18.7.2002, EFG 2002, 1457, rkr.; F.W., IStR 1994, 240; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]; aA SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 190 f.) bzw. verwerten, insbes. die Vermarktungsgesellschaften.

**Kausalität bei Ton- und Bildaufnahmen:** Werden Studioaufnahmen im Inland (s. Anm. 538) ohne sonstige Darbietungen im Inland und deshalb ausschließlich für den Schallplattenverkauf im Inland angefertigt, so werden Einnahmen nur durch den späteren Verkauf der Schallplatten erzielt. Wird dagegen ein Live-Mitschnitt während eines inländ. Konzerts eines über eine ausländ. KapGes. zur Verfügung gestellten Künstlers angefertigt, erfolgt eine künstlerische Darbietung im Inland, die wegen der Priorität der Darbietung im Inland zu Einkünften aus der Darbietung einschließlich damit verbundener Verwertung durch Schallplattenverkauf im Inland (nicht durch die Verwertung im Ausland) führt.

**Film-, Bildplatten- und Videoaufnahmen in inländischen Studios:** Einkünfte aus Film-, Bildplatten- und Videoaufnahmen in inländ. Aufnahmestudios sind solche durch die Darbietung im Inland (KESSLER, BB 1986, 1890 [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]; SCHMIDT/LOSCHOLDER XXVIII. § 49 Rn. 27; SCHRETTL, Rechtsfragen der beschränkten StPflcht, 1994, 175; s. auch Anm. 538). Wird demgegenüber die Verwertung durch einen Dritten durchgeführt (s. Anm. 539), so erzielt dieser Einkünfte durch Verwertung der inländ. Darbietung im Inland.

**Trikotwerbung und Ausrüstungsverträge:** Die Entgelte für das Tragen des Trikots oder Benutzen des Sportgeräts (Tennisschläger usw.) aufgrund eines Ausrüstungsvertrags bei der Veranstaltung, auf der die sportliche Darbietung stattfindet, führt nicht zur Erzielung von Einkünften iSd. Nr. 2 Buchst. d „durch“ die sportliche Darbietung (s. MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 205; BURGSTALLER/SCHUCH in GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 127 [137]; aA BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 108; KRABBE, FR 1986, 425 [428]). Das Entgelt wird im Rahmen dieser Art von Werbung für die Werbung und die Benutzung des bestimmten Ausrüstungsgegenstands entrichtet, nicht jedoch für die sportliche Darbietung (vgl. SCHRÖDER, StuSt. 1987, 205 [212]; aA hinsichtlich Ausrüstungsverträgen KRABBE, FR 1986, 425 [428]; s. aber auch Anm. 550 aE und 551 aE).

Einstweilen frei.

546

## V. Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit der Darbietung oder Verwertung zusammenhängenden Leistungen

### 1. Überblick und Bedeutung

547

Mit diesem Wortlaut wollte der Gesetzgeber eine Besteuerung auch dann sicherstellen, wenn die zu erbringende Leistung in mehreren Verträgen vereinbart wird und insbes. Nebenleistungen bei der Organisation ganzer Veranstaltungen durch KapGes. erbracht werden (s. BTDrucks. 10/1636, 64).

## 548 2. Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen

**Einschließlich:** Diese Formulierung bezieht die Einkünfte aus anderen Leistungen im Zusammenhang mit der künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung oder deren Verwertung in die beschränkte StPflcht ein.

**Einkünfte aus anderen Leistungen:** Eine Leistung kann jedes Tun, Unterlassen oder Dulden sein (vgl. § 22 Anm. 388 ff.). Der Zweck der Norm beinhaltet einen weiten Begriff der anderen Leistungen, die nicht zugleich die künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietung oder deren Verwertung selbst sind.

**Mit „diesen Leistungen“ zusammenhängende Leistungen:** Die Norm verlangt einen Zusammenhang der anderen Leistungen mit den Darbietungen oder deren Verwertung im Inland.

► *Zusammenhang:* Ein „Zusammenhang“ besteht dann, wenn der gleiche beschränkt stpfl. Anbieter der Darbietung oder Verwertung mit gewerblichen Einkünften eine Leistung in tatsächlicher, konkreter, untrennbarer Verbindung mit dieser Darbietung oder Verwertung erbringt, unabhängig davon, ob eine Gesamtvergütung gezahlt, eine Vereinbarung in mehreren Verträgen oder einem Vertrag festgelegt oder ob die Leistung im eigenen Namen durch einen Dritten erbracht wird (s. MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 207).

► *Zusammenhang mit Leistungen:* Die Leistungen müssen anlässlich der Darbietungen im Inland bzw. der Verwertung im Inland erbracht werden.

► *Zusammenhang mit „diesen“ Leistungen:* Ein konkreter untrennbarer (s. SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 32; F. HEY, RIW 1997, 887 [888]: unlösbarer) Zusammenhang zwischen der inländ. Darbietung oder Verwertung und der Leistung muss bestehen (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]; FG Rhld.-Pf. v. 11.2.1998 – Lexinform LX 146814, 5, rkr.; BURGSTALLER/SCHUCH in GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUCH/STARINGER, Die beschränkte StPflcht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, 127 [144]; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 107; s. auch MASSBAUM aaO; KRABBE, FR 1986, 425 [427]: „Anlässlich“ der Darbietung). Es muss sich um einen engen Zusammenhang handeln. Da es nicht darauf ankommt, ob mehrere Verträge geschlossen werden, ist nicht eine Gesamtvergütung, die die Nebenleistungen einschließt, erforderlich (so KRABBE, FR 1986, 425 [428]). Es muss sich um den gleichen Anbieter handeln, der die gesamten Leistungen erbringt, unabhängig davon, ob er Dritte im eigenen Namen auf eigene Rechnung einsetzt (s. MASSBAUM aaO; LADEMANN/LÜDICHE, § 49 Rn. 479; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 107). Werden Nebenleistungen von Dritten aufgrund gesonderter Vereinbarung mit dem inländ. Veranstalter erbracht, besteht kein tatsächlicher, konkreter, untrennbarer Zusammenhang mit der Erbringung der Darbietung oder Verwertung im Inland.

BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 (643); v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892 (894); FROTSCHER, § 49 Rn. 59 aE; FUHRMANN, KÖSDI 2003, 13880 (13884); KIRCHHOF/GOSCH VIII § 49 Rn. 43; SCHAHOFF, IStR 1997, 5 (9); als ungeklärt angesehen von BFH v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189.

## 549 3. Mit künstlerischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

**Zusammenhang mit künstlerischen Darbietungen:** Der gem. Anm. 548 erforderliche Zusammenhang besteht in erster Linie bei der gesamten technischen

und kaufmännischen Organisation der Darbietung des Künstlers, die die Beleuchtung, Bühnenbilder, Tontechnik, Bildtechnik, Kostüme, Chor, Sänger, Orchester, Kartenverkauf, Transportleistungen, Anmietung der Räume und Werbung für die Veranstaltung beinhalten kann (FG Hamb. v. 17.1.1997, EFG 1997, 621 [623], rkr.; FG München v. 26.11.1997, EFG 1998, 743 [744], rkr.; GRAMS, RIW 1997, 55 [60]; s. KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; BFH v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]), ggf. auch ein Conférencier, ein Moderator eines Kabarett oder Fernsehinterview können dazu gehören (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254 [255]). Zu technischen Produktionsleistungen bei Abhängigkeit der Produktions- von Künstlergesellschaft s. FG Köln v. 6.11.2008, EFG 2009, 255, rkr.

**Regisseure, Choreographen, Komponisten, Bühnenbildner, Autoren** usw., die nicht selbst künstlerisch tätig sind, aber im Rahmen der gesamten künstlerischen Darbietung im Inland mitwirken, erbringen ihre Leistung in dem erforderlichen Zusammenhang mit der künstlerischen Darbietung (s. KESSLER aaO [1895]; KRABBE, FR 1986, 425 [426]).

**Tournee-/Veranstaltungs-Sponsoring:** Eine mit der künstlerischen Darbietung zusammenhängende Leistung kann vorliegen, wenn in konkretem Zusammenhang mit einem Konzert oder einer Konzert-Tournee Werbung zugunsten des beauftragenden Unternehmens durchgeführt wird (FG Hamb. v. 17.1.1997, EFG 1997, 621 [623], rkr.; zustimmend F. HEY, RIW 1997, 887 [888]; MODY in Festschr. L. Fischer, 1999, 769 [778]) einschl. ggf. des Merchandisings (HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 86). Einzubeziehen ist aber nicht die allgemeine Produkt- oder Imagewerbung ohne konkreten, untrennbaren Bezug zur Darbietung (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5 203).

**Namens und Sponsorenrechte** zur Durchführung der Tournee einer Musikgruppe können zu Einkünften durch eine mit der Darbietung zusammenhängende Leistung führen (BFH v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228).

Einstweilen frei.

550

#### 4. Mit sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

551

**Zusammenhang mit sportlichen Darbietungen:** Der iSd. Nr. 2 Buchst. d erforderliche Zusammenhang mit sportlichen Darbietungen besteht in erster Linie bei den sportlichen und medizinischen Betreuungsleistungen während der Darbietung und des Trainings, einschließlich des Masseurs und Sportpsychologen, Interviews an Fernsehgesellschaften, Zeitschriften und Rundfunkstationen sowie Autogramstunden (s. auch KESSLER, FR 1984, 172) im Anschluss an eine Sportveranstaltung (s. BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [96]; MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 210 f.), nicht aber beim Interview eines Sportmagazins außerhalb jeden Bezugs zu einer sportlichen Darbietung (s. MASSBAUM aaO [211]; ebenso: MODY in Festschr. L. Fischer, 1999, 769 [781]; aA FG Rhld.-Pf. v. 11.2.1998 – I K 2637/94, Lexinform LX 146814, 5, rkr.).

**Ausrüstungsverträge (einschl. damit verbundener Werbung):** Die durch die so genannten Ausrüstungsverträge erzielten Einkünfte unterliegen als im Zusammenhang mit der sportlichen Darbietung erbrachte Leistungen Nr. 2 Buchst. d, wenn Trikotwerbung für Sportartikel bei inländ. sportlichen Darbietungen betrieben wird bzw. die Sportartikel des Ausrüsters benutzt werden

(BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 [91]; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 98; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 108; KRABBE, FR 1986, 425 [428]; MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 210; SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]; SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 [8]).

**Werbung:** Durch Werbung unabhängig von Ausrüstungsverträgen erzielte Einkünfte, etwa aus Werbespots, Werbefilmen usw. sind nicht solche aus einer mit der sportlichen Darbietung tatsächlich, konkret und untrennbar zusammenhängenden Leistung (s. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 108; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 112; aA SCHRÖDER, StuSt. 1987, 205 [212]). In diesen Fällen steht die Trikotwerbung nicht in dem erforderlichen Zusammenhang, da diese nur Teil der längerfristigen Werbeverträge ist (s. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 478 aE; SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 [365]).

**Veranstaltungssponsoring:** Die zusammenhängende Leistung kann auch durch im Zusammenhang mit einer Sportveranstaltung durchgeführte Werbung zugunsten des beauftragenden Unternehmens hergestellt sein (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]); vgl. auch Anm. 549 aE).

#### 552 5. Mit artistischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen

Im Zusammenhang mit artistischen Darbietungen stehen die Beleuchtung, uU Tontechnik, Kostüme, Staffagen, technische Aufbauten, beispielsweise für Seilakrobatik oder Tierdressuren. Auch die Choreographen, Maskenbildner, Regisseure und die Ausstattung mit Zirkuszelt, Tieren, Fahrzeugen usw. sind solche Nebenleistungen.

#### 553 6. Mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen

Konkret und untrennbar mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen sind insbes. bei Bühnen- und Fernsehveranstaltungen die gesamte Technik, die Organisation der Veranstaltung, nebst Regie, Ausstattung, Kostüme, usw. Im Hinblick auf den im Übrigen schwer zu definierenden Begriff der unterhaltenden Darbietung (s. Anm. 535) wird auch bei der Erfassung mit dieser Darbietung zusammenhängender Leistungen nur im Einzelfall zu entscheiden sein, ob tatsächlich der notwendige Zusammenhang besteht.

#### 554 7. Mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen

Als mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Einkünfte sind in erster Linie die mit der Vermarktung im Zusammenhang stehenden Leistungen wie Werbeveranstaltungen für die Verwertungsprodukte einschließlich der Autogramstunden und Interviews mit Künstlern, Sportlern und Artisten anzusehen (FG Hamb v. 17.1.1997, EFG 1997, 621 [623], rkr.).

555 Einstweilen frei.

### 556 VI. Unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen

Auch bei Zufluss der Einnahmen an andere als diejenigen, die die Darbietung, Verwertung oder eine damit zusammenhängende Leistung erbracht haben, ist Nr. 2 Buchst. d erfüllt (s. auch FG Hamb. v. 4.3.1997, EFG 1997, 971, rkr.; v.



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; SCHEPERS/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; WIDMANN, Auswirkungen der beschränkten Steuerpflicht und der Doppelbesteuerungsabkommen bei Umwandlungen, FS Wassermeyer, München 2005, 581 ff.

## 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** (RGBl. 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** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Aufnahme von Einkünften aus der Veräußerung eines wesentlichen Anteils an einer inländ. KapGes. in den neuen § 49 in Abs. 1 Nr. 2 als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

**StÄndG 1971 v. 23.12.1970** (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Aufteilung der Nr. 2 in Buchst. a–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

#### 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; krit. zu diesem Vorrang NIEMANN, DStZ 1995, 636); s. BMF v. 24.8.1994, BStBl. I 1994, 711.

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

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

▷ *Bis 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. Vgl. im Einzelnen WIDMANN, FS Wassermeyer, 2005, 582 f.; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 35.

**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. Bei ausländ. Personengesellschaften ist der Abkommenschutz ggf. auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters (falls durchgerechnet wird) zu prüfen.

Einstweilen frei.

563–568

#### IV. Verfahrensfragen

569

Die StErhebung erfolgt im Wege der Veranlagung. Seit VZ 1996 ist die Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten durch § 17 Abs. 2 Satz 6 eingeschränkt. Ein Verlustvor- und -rücktrag (§ 10d) ist möglich. Der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 ist anzuwenden. Seit VZ 2002 gilt das Halb-/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 StPflcht 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 StPflcht nicht von dem bei unbeschränkter StPflcht abweicht; s. Anm. 144.

**„Unter den Voraussetzungen“ des § 17:** Nr. 2 Buchst. e bezieht sich nur auf die Voraussetzungen des § 17. Nach MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 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 isolie-

renden Betrachtungsweise des Abs. 2 (s. Anm. 1246) ist jedoch beschränkte StPflcht nach Nr. 2 Buchst. e (wenn seine Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen) gegeben; so schon BFH v. 13.12.1961 – I 209/60 U, BStBl. III 1962, 85; v. 6.10.1966 – I 35/64, BStBl. III 1967, 45. Ebenso R 49.3 Abs. 1 Satz 2 EStR; MERSMANN, Die Ertragsbesteuerung inländ. Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländ. KapGes., 1966, 123; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 124; LBP/HELLWIG, § 49 Rn. 47; WIDMANN, DStZ 1996, 449 (450); SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.185; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. E 529 ff.; SCHMIDT/LOSCHELDER XXX. § 49 Rn. 37; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 35. Bei einer ausländischen Personengesellschaft besteht Steuerpflicht unabhängig davon, ob die Beteiligung der Gesellschaft oder dem Gesellschafter zuzurechnen ist. Die Zuordnung bestimmt lediglich, ob ein und ggf. welches DBA anwendbar ist; s. Anm. 562.

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.

Einstweilen frei.

578–580

### III. Einkünfte

581

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

#### C. Zusätzliches Tatbestandsmerkmal von Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland

582

**Inlandsverknüpfung:** Nr. 2 Buchst. e soll nur Anteile an inländ. KapGes. 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, ohne dass es darauf ankommt, ob es Anteile einer inländ. KapGes. (dann Doppelbuchst. aa) sind.

**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.

584 Einstweilen frei.

## 585 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; 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 (s. § 17 Anm. 231 ff.).

**Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht:** Die stillen Reserven werden erst bei einer späteren tatsächlichen Veräußerung oder Auflösung erfasst, dann aber nach der Rspr. in Höhe des gesamten Wertzuwachses seit Anschaffung der Anteile (s. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 44/90, BFH/NV 1993, 597; v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312; s. im Einzelnen 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 (s. § 17 Anm. 231 ff.).

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 eingetragen 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; LÜDICKE, Mißbrauchsbekämpfungsgesetz: Die Besteuerung gewerblicher Veräußerungsgewinne beschränkt Steuerpflichtiger, DB 1994, 952; SAGASSER/SCHÜPPEN, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz, Teil II: Internationales Steuerrecht, DStR 1994, 311; ENDRES/HUG, Capital Gains derived by Non-Residents on the Sale of Real Estate, Tax Planning International Review 1995, 28; FLIES, Die Umqualifikation der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DStZ 1995, 431; THÖMMES, Besteuerung von Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer, in FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 8, Köln 1995, 109; THÖMMES, Aktuelle Fragen zum Europäischen und Internationalen Steuerrecht, JbFfStR 1995/96, 100; HENDRICKS, § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG – Anwendungsbereich und Einkunftsermittlung, IStR 1997, 229; BORNHEIM, Einbeziehung ausländischer Grundstücksverkäufe in gewerblichen Grundstückshandel? – Bestandsaufnahme und ertragsteuerliche Gestaltungsempfehlung, DStR 1998, 1773; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; TISCHBIREK, Steuerplanungsüberlegungen bei Immobilieninvestitionen im Inland in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, 651; SCHWARZ, Einkunftsabgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten beim grenzüberschreitenden Electronic Commerce, FR 2003, 280; SCHIESSL, Die Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Inland bei grenzüberschreitender Betriebsaufspaltung mit einem ausländischen Besitzunternehmen, StuB 2005, 922; DÖRR, Steueränderungsgesetz 2007: Gesetzesänderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht bei verbrauchender Rechteüberlassung und bei Zins- und Lizenzgebührrzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, IStR 2006, 583; SCHNITGER/FISCHER, Einkünfteermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; HUSCHKE/HARTWIG, Das geplante Jahressteuergesetz 2009: Auswirkungen auf Vermietungseinkünfte beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, IStR 2008, 745; KRÖNER/BOLIK, Die Anwendung der Zinsschranke bei vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften, DStR 2008, 1309; 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; ECKERT, Erstmalige Bilanzierung ausländischer Grundstücksgesellschaften, DB 2011, 1189; KRÄMER, Kurzanalyse zu dem BMF-Schreiben v. 16.5.2011, EStB 2011, 219.

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

590

### I. Grundinformation

Die Vorschrift wurde 1994 durch das StMBG v. 21.12.1993 eingeführt. Sie behandelt die Besteuerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten ohne BS oder stV durch beschränkt Stpfl., soweit es sich um gewerbliche Einkünfte handelt (Satz 1). Für ausländ. Körperschaften, die inländ. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbar sind, wird die Gewerblichkeit fingiert (Satz 2).

591

### II. Rechtsentwicklung des Buchst. f

**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 vorgesehene (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 118).

## 2. Verhältnis zu den Entstrickungsnormen des KStG

595

Die Entstrickungsnorm des § 12 KStG regelt die Besteuerung von WG bei Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Im Gegensatz zu Nr. 2 Buchst. f handelt es sich aber nicht um Veräußerungsvorgänge, sondern um Ersatztatbestände, wie die Überführung von WG in eine ausländ. 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).

Einstweilen frei.

596–597

## 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 europarechl. 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.

600–605 Einstweilen frei.

606

#### IV. Verfahrensfragen

**Anzeige:** Der Erwerb eines die StPflcht begründenden Vermögensgegenstandes ist der zuständigen Gemeinde gem. § 138 Abs. 1 AO innerhalb eines Monats nach Erwerb anzuzeigen (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

**Veranlagung:** Die 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 XXX. § 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)

##### a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

615

Nr. 2 Buchst. f setzt voraus, dass es sich bei den Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb handelt. Die VuV bzw. Veräußerung muss also im Rahmen einer Tätigkeit erfolgen, die der Art nach gem. § 15 Abs. 2 oder kraft Gesetzes gewerblich ist. Hinsichtlich der Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit von der Vermögensverwaltung ist auf die allgemeinen Grundsätze abzustellen. 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 X. § 49 Rn. 62; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 119; kritisch ohne Begründung für die Rechtslage ab 2007 SCHMIDT/LOSCHELDER XXX. § 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/HI-DIEN, § 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 XXX. § 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 Betriebsstätte 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 Sachweisen 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).

### c) Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung durch Personengesellschaften

617

Bei PersGes. kann die Gewerblichkeit darauf beruhen, dass entweder sie selbst oder der Gesellschafter gewerblich tätig ist oder die Gewerblichkeitsfiktion der Nr. 2 Buchst. f Satz 2 (s. 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 ausländ. PersGes. verneint, allerdings mit dem Hinweis, dass eine ausländ. KapGes. eine PersGes. nicht prägen könne (LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 272). Dies hat jedoch der BFH zumindest für die Fälle, in denen die ausländ. KapGes. nach ihrem rechtl. Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländ. KapGes. entspricht, zwischenzeitlich bejaht (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924).

Grundsätzlich ist für die Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, auf den gesamten in- und ausländ. Sachverhalt abzustellen. Nach Abs. 2 dürfen ausländ. Sachverhaltsmerkmale nur außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung keine inländ. 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 ausländ. 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.).

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

618

**Zweck der Fiktion:** Nach Nr. 2 Buchst. f Satz 2 werden die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb fingiert, wenn sie von bestimmten ausländ. Rechtsträgern erzielt werden, selbst wenn die Einkünfte nach dem Erscheinungsbild der ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten keine gewerblichen Einkünfte sind. Damit will der Gesetzgeber die Gleichbehandlung ausländ. vermögensverwaltender Körperschaften mit inländ. vermögensverwaltenden Körperschaften erreichen (BTDrucks. 12/5630, 64). Die Vorschrift ist allerdings weiter gefasst, da sie nicht nur unbewegliches Vermögen umfasst, sondern auch Sachinbegriffe und Rechte.

**Körperschaft iSd. § 2 Abs 1 KStG:** Die Fiktion gilt nur für Einkünfte, die von einer Körperschaft iSd. § 2 Abs. 1 KStG erzielt werden. Dies sind Körperschaften, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben.

**Mit Kapitalgesellschaft oder sonstiger juristischer Person iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 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

### 619 1. Vermietung und Verpachtung

**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 Einkünfteermittlung 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, StJb. 1998/99, 351). Die Frage, ob auch die verbrauchende Nutzungsüberlassung als Veräußerung anzusehen ist (dafür: KIRCHHOF/GOSCH X. § 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 nun-

mehr geklärt. Danach gilt auch diese als Veräußerung (ausführl. 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; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 42). Die FinVerw. vertritt hingegen die Auffassung, dass die Veräußerung der Anteile jedenfalls dann eine Veräußerung iSd. Vorschrift darstellt, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt (BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1994, 883). UE kann es für die Frage, ob eine Veräußerung vorliegt, jedoch keinen Unterschied machen, ob Einkünfte iSd. Satzes 1 oder 2 vorliegen. 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).

#### 622 4. Inlandsbezug

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).

623–632 Einstweilen frei.

### 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.

**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; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 46). Dem steht allerdings uE die Gesetzesbegründung entgegen, da ja gerade dieser Einkünftepluralismus für Einkünfte aus VuV und Veräußerungsgewinne durch die Gesetzesänderung insoweit abgeschafft werden sollte (BTDruks. 16/10189, 58 f.; glA BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175). Die FinVerw. sieht ebenfalls keine getrennte Gewinnermittlung vor (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

**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 (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

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

Bis zur Aufforderung durch die FinVerw. erfolgt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder freiwillig nach § 4 Abs. 1 (anders BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530, sofern § 140 AO angewendet wird). Im Jahr der erstmaligen (verpflichteten oder freiwilligen) Erstellung einer Buchführung hat uE 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 (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530; MENSCHING, DStR 2009, 98; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 46), vermögen wir uns nicht anzuschließen.

**Umfang der Gewinnermittlung:** Da die in Deutschland stpfl. Gegenstände idR Teil eines Gesamtunternehmens sind, ist das Gesamtergebnis aufzuteilen. Die Buchführungspflicht kann sich uE nur auf die im Inland stpfl. Einkünfte erstrecken und die Buchführung ist nach strechl. 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). Davon geht auch die FinVerw. aus, die in der Eröffnungsbilanz lediglich die in Nr. 2 Buchst. f genannten Wirtschaftsgüter sowie die mit diesen zusammenhängenden Schulden erfassen will (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

**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 Einkünftepluralismus für Einkünfte aus VuV und Veräußerungsgewinne durch die Gesetzesänderung insoweit abgeschafft werden sollte (BTDrucks. 16/10189, 58f; glA BEINERT/BENECKE, Ubg. 2009, 175).

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

Ob dies nunmehr allein aufgrund der Fiktion in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f der Fall ist, hängt von der Auslegung der Begriffe „gewerblicher Unternehmer“ und „Betrieb“ ab (BRON, DB 2009, 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.

Die FinVerw. will entgegen der obigen Rechtsprechung eine Buchführungspflicht bereits aus § 140 AO annehmen, da ausl. Rechtsnormen bereits ausreichend seien (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Es ist allerdings unklar, wie die FinVerw. § 140 AO anwenden möchte, da keine Ausführungen hinsichtlich der Qualität der ausl. Rechtsnormen vorgenommen werden.

Nach § 141 AO kann eine Buchführungspflicht entstehen, wenn die Umsätze im vorangegangenen KJ. 500 000 € überschritten oder der Gewinn aus gewerblichen Einkünften mehr als 50 000 € betragen hat. Allerdings entsteht die Verpflichtung zur Erstellung einer Buchführung erst mit Beginn des Jahres, das auf die Aufforderung zur Erstellung durch die FinVerw. folgt (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – 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 (s. § 4 Anm. 9).

**Führen und Aufbewahrung von Büchern:** Die FinVerw. will auf die allg. Regelungen des § 146 Abs. 2 u. 2a AO abstellen (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Dies würde bedeuten, dass für das Führen und Aufbewahren der elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen in einem anderen Staat eine Bewilligung seitens der FinVerw. notwendig ist. Dies macht uE bei Gesellschaften, die der originären Buchführungspflicht und damit auch den Aufbewahrungspflichten in einem anderen Staat unterliegen, keinen Sinn.

**Zeitraum der Einkünfteermittlung:** Da der ausl. 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. Eine Ausweitung der Billigkeitsregel auf Fälle der Nr. 2 Buchst. f hat die FinVerw. in ihrem BMF-Schreiben leider nicht vorgenommen (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

## 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; BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). 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 fortgeführten AHK für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Bewertung zugrunde gelegt werden (glA TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [154]; HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 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 KapGes. der Teilwert zum 1.1.1994 abzgl. AfA zugrunde zu legen ist (BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; 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, DSrR 2009, 98). Dieser Ansicht ist die FinVerw. gefolgt (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

**Mietkonten:** Grundlage der Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. ist der Betrieb (SCHMIDT/HEINICKE XXX. § 4 Rn. 25). Er bestimmt die Abgrenzung von den übrigen Einkünften und damit die Begriffe BV, BE, BA, Gewinn, Entnahmen und Einlagen (SCHMIDT/HEINICKE XXX. § 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 (BTDrucks. 16/10189, 58f.), sind Wertminderungen unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 zu berücksichtigen (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). 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 (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

**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 (ebenso BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

**Zinsschranke:** Im Schrifttum wird überwiegend 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; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 46; 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 sprechen, dass auch eine Betriebsstätte nicht als Betrieb iSd. Zinsschranke gilt (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 Vorliegen 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. Die FinVerw. will daher die Zinsschranke zumindest für Körperschaften anwenden (BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530). Für Zwecke des Eigenkapitalvergleichs sollen dabei sowohl die inländ. als auch die ausländ. Betriebsteile einzubeziehen sein. Das maßgebliche Einkommen soll sich danach nach dem gesamten Bereich der beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 bestimmen.

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.

Einstweilen frei.

635–636

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

**Schrifttum:** BOHNAU, Der Vereinswechsel des Lizenzfußballspielers in arbeitsrechtlicher Betrachtung, Diss. Bielefeld 2003; HEGER, Keine Steuerabzugspflicht eines inländischen Sportvereins bei einer an einen ausländischen Verein gezahlten Vergütung wegen „Spielerleihe“, jurisPR-SteuerR 36/2009 Anm. 3; RADE/STOBBE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielerwerten in der Handelsbilanz – Kriterien zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nach altem und neuem Recht, DStR 2009, 1109; HAASE/BRÄNDEL, Rechtsübertragung versus Nutzungsüberlassung – Steuerabzug bei Spielerleihe und Spielertransfer, IWB 2010, 795; KÜTING/STRAUSS/TESCHE, Die Abbildung von Investorenbeteiligungen an Spielertransferrechten im Jahresabschluss von Fußballklubs, DStR 2010, 2646; HOLTHAUS, Hin und Her beim Spielertransfer, PISStB 2011, 130; SCHLOTTER/DEGENHART, Besteuerung von Transferentschädigungen und Entgelten für Spielerleihen nach den JStG 2010, IStR 2011, 457; KRAFT, Die Gelegenheitsverschaffung zur Vertragsverpflichtung von Berufssportlern im Inland, IStR 2011, 486.

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

637

### I. Grundinformation, Rechtsentwicklung und Bedeutung

**Grundinformation:** Nr. 2 Buchst. g ergänzt den Katalog der beschränkt stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb um Einkünfte, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten.

**Rechtsentwicklung:**

► *Rechtslage bis zum VZ 2009:* BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07 (BStBl. II 2010, 120) hat entschieden, dass die im Rahmen einer (vorübergehenden) Spielerleihe vom abgebenden (Fußball-)Verein erhaltenen Ablösezahlungen nicht zu den von § 49 erfassten Einkünften zählen (s. dazu näher Anm. 637a). Das BMF reagierte mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 7.1.2010, BStBl. I 2010, 44), den es jedoch im Hinblick auf die geplante gesetzliche Regelung in Nr. 2 Buchst. g mit BMF v. 15.7.2010 (BStBl. I 2010, 617) wieder aufhob und darin gleichzeitig die Nichtsteuerbarkeit von Ablösezahlungen beim (endgültigen) Spielertransfer für die Vergangenheit feststellte.

► *JStG 2010 v. 8.12.2010* (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Einführung der Neuregelung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g mit Wirkung ab VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 idF des BürgEntlG-KV v. 16.7.2009).

**Bedeutung:** Die Vorschrift begründet erstmalig eine beschränkte StPflcht für Einkünfte aus Transfersgeschäften im Profi-Sportbereich, die im Rahmen eines Gewerbebetriebs ohne inländ. Betriebsstätte erzielt werden. Dies betrifft sowohl Fälle der vorübergehenden Spielerleihe als auch des endgültigen Spielertransfers. Voraussetzung ist, dass die Gesamteinnahmen des ausländ. (abgebenden) Vereins die Freigrenze von 10000 € übersteigen. Grund für die Neuregelung ist, dass an ausländ. Vereine im Zusammenhang mit der Verpflichtung von Sportlern geleistete Transferentschädigungen (aufgrund des verbandsstatutarisch vor-

gegebenen Ablaufs der Erteilung einer Spielerlaubnis) nicht unter die übrigen in § 49 geregelten – und insbes. nicht von Abs. 1 Nr. 6 erfassten – Tatbestände fallen (s. dazu BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 sowie Anm. 637a) und damit bislang nicht stbar waren. Der Anwendungsbereich der Regelung ist durch DBA weitgehend eingeschränkt (s. Anm. 637b). Praktische Relevanz dürfte nur für ausländ. Vereine in Staaten bestehen, mit denen Deutschland derzeit kein DBA abgeschlossen hat (insbes. Brasilien).

## II. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des § 49

637a

**Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:** Nr. 2 Buchst. a geht Nr. 2 Buchst. g vor. Besteht eine Betriebsstätte im Inland oder ist ein ständiger Vertreter bestellt, sind alle gewerblichen Einkünfte, die diesen zuzurechnen sind, inländ. Einkünfte, und zwar unabhängig davon, ob (auch) die Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 Buchst. g (zB Überschreitung der Freigrenze) erfüllt werden.

**Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d:** Nr. 2 Buchst. d erfasst gewerbliche Einkünfte aus sportlichen Darbietungen oder deren Verwertung im Inland und bezieht sich somit auf die konkrete Tätigkeit des Sportlers (als „Darbietung“). Nr. 2 Buchst. g greift demgegenüber zeitlich früher ein: Es geht nicht um die Verwertung der konkreten Tätigkeit eines Sportlers, sondern um die vorangehende Verschaffung der (arbeits-)rechtl. Möglichkeit, einen ausländ. Sportler in Deutschland zu verpflichten, damit dieser sportliche Darbietungen erbringen kann (vgl. BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 [122]).

**Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 6:** Nr. 6 erfasst Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), wenn der Gegenstand der Einkünfteerzielung einen bestimmten Inlandsbezug aufweist, zB die zeitlich begrenzte Überlassung von (beim Überlassenden eigenständig fortbestehenden) Rechten. Ein endgültiger „Spielertransfer“ kann von vornherein nicht unter Nr. 6 fallen. Dies gilt auch für die „Spielerleihe“. Im Bereich der nationalen und internationalen Verbandsregeln wird die „Leihe“ eines Spielers mit seinem endgültigen Vereinswechsel (Transfer) idR gleichbehandelt (bei Fußballvereinen: Art. 31 FIFA-Reglement). Der abgebende Verein verzichtet endgültig („Spielertransfer“) oder für eine bestimmte Dauer („Spielerleihe“) auf die ihm bislang (aufgrund der bisherigen arbeitsvertraglichen Bindung) zustehenden „Rechte“ am Spieler (konkret: das Recht, für den Spieler eine Spielerlaubnis zu beantragen). Ohne den Verzicht des abgebenden Vereins könnte der übernehmende Verein zB nach den FIFA-Regeln eine Spielerlaubnis nicht beantragen. Die bisherige Spielerlaubnis wird weder übertragen noch überlassen. Das Recht auf Einsatz des Spielers entsteht vielmehr beim aufnehmenden Verein neu. Es bleibt also kein Recht beim abgebenden Verein zurück, das dem inländ. Verein zur Nutzung überlassen werden könnte (vgl. BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 [122]). Damit ist bei Spielerleihen und Spielertransfers im Rahmen der genannten Verbandsregeln nicht Nr. 6, sondern ausschließlich Nr. 2 Buchst. g einschlägig. Eine Überschneidung von Nr. 6 und Nr. 2 Buchst. g ist bei Sportarten denkbar, die nicht den genannten Verbandsregeln unterliegen, dh. wenn der abgebende ausländ. Verein nicht auf seine Rechte am Spieler verzichten muss, sondern seine (fortbestehenden) Rechte an einen inländ. Verein überlässt (vgl. HEGGER, jurisPR-SteuerR 36/2009 Anm. 3, D.). In diesem Fall ist Nr. 2 Buchst. g uE als *lex specialis* gegenüber

Nr. 6 vorrangig; es gilt die Freigrenze von 10000 €, so dass auch der nicht über 10000 € hinausgehenden Betrag keiner Besteuerung nach Nr. 6 unterliegt.

**Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 9:** Nr. 9 erfasst bestimmte sonstige Einkünfte iSv. § 22 Nr. 3, ua. Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von im Inland genutzten gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren. Bei einer Spielerleihe oder einem Spielertransfer wird aber kein Recht zur Nutzung überlassen, sondern vielmehr darauf verzichtet. Der Verzicht auf ein Recht ist vom eng gefassten Tatbestand des Nr. 9 nicht erfasst (so ausdrücklich für die „Spielerleihe“ BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120 [122]; s. auch HEGER, jurisPR-SteuerR 36/2009 Anm. 3, C.).

## 637b 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

**Vorrang der DBA:** Regelungen in deutschen DBA gehen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts vor (§ 2 AO); wenn und soweit Nr. 2 Buchst. g eine beschränkte StPflcht begründet, kann das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund von DBA-Vorschriften beschränkt oder ausgeschlossen sein. Die gängigen DBA schließen ein deutsches Besteuerungsrecht für Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. g aus.

**Art. 17 OECD-MA (Künstler und Sportler):** Fast alle deutschen DBA enthalten Regelungen für die Besteuerung von Sportlern entsprechend Art. 17 OECD-MA, die Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen bei ausländ. Sportlern ein Besteuerungsrecht zuweisen (vgl. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 64 und 135; zu Ausnahmen vgl. HOLTHAUS, PISTB 2011, 130 [132]). Allerdings erfasst uE Art. 17 OECD-MA den in Nr. 2 Buchst. g geregelten Fall nicht. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA betrifft (lediglich) Einkünfte, die der Sportler selbst aus seiner persönlich – nicht notwendig berufsmäßig – ausgeübten Tätigkeit im Inland erzielt. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA enthält zwar eine Regelung für den Fall, dass eine andere Person Einkünfte durch die Tätigkeit eines Sportlers erzielt. Erfasst werden insbes. Fälle, in denen ein Sportler seine Einkünfte über eine Zwischengesellschaft bezieht. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA setzt aber ebenfalls einen (unmittelbaren) Bezug zu einer persönlich ausgeübten Tätigkeit des Sportlers voraus (vgl. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, aaO, Art. 17 Rn. 116). Daran fehlt es uE in den Fällen von Nr. 2 Buchst. g, da dieser bereits im Vorfeld, dh. bei der Verschaffung der Gelegenheit, einen (Berufs-)Sportler zu verpflichten, ansetzt und es auf die (spätere) tatsächliche Ausübung der sportlichen Tätigkeit im Inland nicht (mehr) ankommt.

**Art. 12 OECD-MA (Lizenzgebühren):** Fast alle deutschen DBA enthalten Regelungen für die Besteuerung von Lizenzgebühren entsprechend Art. 12 OECD-MA (vgl. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, aaO, Art. 12 Rn. 29 ff.), die Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen ein Besteuerungsrecht oder ein Recht zur Erhebung von Quellensteuer auf Lizenzeinnahmen einräumen. Von Art. 12 OECD-MA erfasst werden Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung ua. von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen. UE sind die unter Nr. 2 Buchst. g fallenden Einkünfte idR keine Lizenzgebühren iSv. Art. 12 OECD-MA: Bei einer Spielerleihe oder einem Spielertransfer wird – auf Grundlage der anwendbaren Verbandsregeln – typischerweise kein Recht zur Nutzung überlassen, sondern vielmehr darauf verzichtet (s. Anm. 637a).



**Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne):** Unter Nr. 2 Buchst. g fallende Einkünfte sind uE idR Art. 7 OECD-MA zuzuordnen. Dabei fingiert Nr. 2 Buchst. g keine gewerblichen Einkünfte, sondern setzt das Bestehen der Merkmale eines Gewerbebetriebs, in dessen Rahmen diese Einkünfte erzielt werden, voraus. UE kann nur eine originär gewerbliche (und Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. g umfassende) Tätigkeit iSv. § 15 Abs. 2 Unternehmensgewinne gem. Art. 7 OECD-MA begründen (vgl. auch BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, BFH/NV 2010, 1554). Das inländ. Besteuerungsrecht für Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. g wird allerdings aufgrund geltender, Art. 7 OECD-MA entsprechender DBA-Bestimmungen weitgehend eingeschränkt, da diese idR eine in Deutschland belegene Betriebsstätte, der die entsprechenden Einkünfte zuzuordnen sind, voraussetzen. Nr. 2 Buchst. g ist dann nicht einschlägig, sondern wird von Nr. 2 Buchst. a verdrängt (s. Anm. 637a).

### III. Verfahrensfragen

637c

Aus dem ebenfalls durch das JStG 2010 neu gefassten § 50a Abs. 1 Nr. 3 ergibt sich, dass zwei unterschiedliche Besteuerungsverfahren Anwendung finden, je nachdem, welche Variante des (an sich einheitlich formulierten Tatbestands des) „Verschaffens der Gelegenheit, einen Berufssportler im Inland zu verpflichten“ vorliegt. Bei einer Verpflichtung „über einen begrenzten Zeitraum“ (Spielerleihe) greift das StAbzugsverfahren; in den übrigen Fällen (dh. bei einem endgültigen Spielertransfer) gilt das Veranlagungsverfahren. Zur Abgrenzung s. § 50a Anm. 60 sowie SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 [462 f.].

**Steuerabzug bei Spielerleihe:** Die Besteuerung erfolgt im Wege des abgeltenden StAbzugs (§ 50 Abs. 2 iVm. § 50a Abs. 1 Nr. 3), wenn es sich um eine zeitlich befristete Verpflichtung des Sportlers handelt, dh. wenn der Sportler nach einem festgelegten Zeitraum wieder beim ursprünglich abgeltenden Verein/Verband oder bei einem anderen Verein/Verband eingesetzt werden soll (auf die tatsächliche Rückkehr des Sportlers nach dem anfänglich vereinbarten Zeitraum kommt es nicht an; BTDrucks. 17/2249, 101). Die Antrags-Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ist nicht zulässig. Der StAbzug beträgt 15% der Einnahmen und hat abgeltende Wirkung. Ein Abzug von WK/BA ist ausgeschlossen (vgl. § 50a Abs. 3 Satz 1); zu Einbehalt und Abführung durch den Schuldner der Vergütungen sowie zur Haftung des Gläubigers (Steuerschuldners) für Einbehalt und Abführung vgl. § 50a Abs. 5.

**Veranlagung bei Spielertransfer:** Im Fall eines (endgültigen) Transfers des Sportlers zu einem inländ. Verein ist kein StAbzug nach § 50a vorzunehmen; der beschränkt stpfl. abgebende Verein wird mit seinen Einkünften vielmehr zur KSt. veranlagt, eine abgebende natürliche Person ggf. zur ESt. Das Gesetz und die Materialien enthalten keine konkreten Hinweise zur Ermittlung der stpfl. Einkünfte des ausländ. Vereins. Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze des § 50 Abs. 1 Satz 1, dh. BA/WK, die mit den Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können abgezogen werden (s. dazu § 50 Anm. 25 ff.). Zum Umfang des Abzugs kann uE auf die Prinzipien zurückgegriffen werden, die bei Spielertransfers im Inland gelten: Beim abgebenden Verein ist zur Ermittlung des stpfl. Gewinns aus der Übertragung des Rechts, für den Spieler eine Spielerlaubnis zu beantragen, der erzielte Veräußerungserlös (= Transferentschädigung) abzüglich hiermit zusammenhängender Veräußerungskosten (insbes. Zahlungen an Agenten und Investoren [aus Investorenbetrei-

ligungen an Spielertransferrechten]) dem (Rest-)Buchwert der AK des Rechts, für den Spieler eine Spielerlaubnis zu beantragen, gegenüberzustellen (s. KÜTING/STRAUSS/TESCHE, DStR 2010, 2646); vgl. zur Ermittlung der AK im Zusammenhang mit einer Spielerlaubnis bei entgeltlich und selbstgeschaffenen Spielerwerten RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109).

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

638

### I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb:** vgl. im Einzelnen Anm. 144 ff.

**Die erzielt werden:** Mangels einer Einschränkung auf bestimmte Stpfl. sind Adressaten insbes. ausländ. Vereine, ggf. aber auch ausländ. natürliche Personen.

638a

### II. Verschaffung der Gelegenheit zur Verpflichtung

Der Gesetzeswortlaut bringt durch die Formulierung „Gelegenheit“ eine Unschärfe mit sich. Ziel war es laut Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 17/2249, 100), die Steuerbarkeit nicht an die Übertragung eines Rechts bzw. den Fortbestand eines Rechts zu knüpfen, sondern dem Umstand Rechnung zu tragen, dass nach den nationalen und internationalen Regelungen der Sportlertransfer unterschiedlich ausgestaltet werden kann.

**Steuerbar** sind dabei uE insbes. Entschädigungszahlungen an einen ausländ. Verein für den vorübergehenden (Spielerleihe) oder endgültigen (Spielertransfer) Verzicht auf das Recht, für den Spieler eine ausländ. Spielerlaubnis zu beantragen oder weiterhin zu nutzen, und Zahlungen an einen ausländ. Verein für das Recht, für einen Spieler (trotz Fortbestehens einer ausländ. Spielerlaubnis) im Inland eine Spielerlaubnis zu beantragen.

Voraussetzung ist jeweils, dass es dem inländ. Verein durch die Maßnahmen des ausländ. Vereins ohne Weiteres ermöglicht wird, eine neue Spielerlaubnis für den Sportler zu erhalten sowie eine entsprechende (arbeits-)vertragliche Bindung mit dem Sportler einzugehen. Aufgrund des weit gefassten Gesetzeswortlauts ist uE unerheblich, wer die Vergütung zahlt. Dies wird idR der aufnehmende Verein, kann aber auch ein Dritter sein. Unerheblich ist uE ferner, ob der ausländ. Spieler tatsächlich zum inländ. Verein wechselt und ob oder inwieweit er dort eingesetzt wird.

**Nicht steuerbar** sind Vergütungen für (fehlgeschlagene) Vorbereitungsmaßnahmen (zB für die bloße Herstellung/Vermittlung von Kontakten oder die Herstellung der Verhandlungsbereitschaft der ausländ. Vereine/Verbände). Diese können aber Teil der Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. g sein, wenn die Maßnahmen tatsächlich zum angestrebten Erfolg (dh. dem Spielertransfer/der Spielerleihe) führen. Nicht von Nr. 2 Buchst. g erfasst sind uE jedoch Zahlungen an den Sportler (sog. Handgelder) im Zusammenhang mit dem Spielertransfer/der Spielerleihe. Ferner nicht erfasst sind uE Zahlungen, die lediglich anlässlich eines Spielertransfers/einer Spielerleihe gezahlt werden, wie zB Entgelte für Spielerberater (SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 [461]; aA KRAFT, IStR 2011, 486 [488]).

**III. Vertragliche Verpflichtung eines Berufssportlers als solcher im Inland** 638b

**Berufssportler:** Sportler ist nach weiter Auslegung derjenige, der eine körperliche oder geistige Tätigkeit ausübt, die um ihrer selbst willen, meist unter Anerkennung bestimmter Regeln und in eigens dafür bestimmten Organisationsformen, betrieben wird (STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 64 und 135). Anders als Nr. 2 Buchst. d stellt Nr. 2 Buchst. g nicht auf „sportliche Darbietungen“ ab, die nur die körperliche Betätigung mit Wettbewerbscharakter erfassen (s. Anm. 530), so dass für Zwecke von Nr. 2 Buchst. g – zumindest theoretisch – auch geistige Tätigkeiten (wie Schach) als Sport gelten können. Die berufsmäßige Ausübung iSv. Nr. 2 Buchst. g setzt voraus, dass der Sport mit Einkünfte- bzw. Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, nicht jedoch, dass der Sportler selbst gewerblich (dh. selbständig) tätig ist (idR wird es zum Abschluss eines Arbeitsvertrags und damit zur Begründung einer (nichtseltständigen) Tätigkeit des Sportlers als ArbN des aufnehmenden Vereins/Verbands kommen).

**Als solcher:** Die vertragliche Verpflichtung des Berufssportlers muss sich auf eben diese Tätigkeit als Berufssportler beziehen, nicht hingegen auf die Ausübung einer anderen Tätigkeit (zB in beratender Funktion) für den aufnehmenden Verein/Verband.

**Vertragliche Verpflichtung im Inland:** Ziel der Transaktion muss sein, dass der Sportler bei einem im Inland ansässigen Verein aufgrund vertraglicher Verpflichtung (in seiner Eigenschaft als Berufssportler) tätig wird. Ob es tatsächlich zum Vertragsabschluss mit dem Sportler kommt, ist uE unerheblich. Die Verschaffung der Gelegenheit, ihn unter Vertrag zu nehmen, reicht aus. Ferner ist uE unbeachtlich, wenn der Sportler trotz seiner Tätigkeit für den inländ. Verein/Verband in Deutschland keinen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt iSv. §§ 8, 9 AO begründet oder nach einem anwendbaren DBA nicht iSv. Art. 4 OECD-MA ansässig (und damit unbeschränkt stpfl.) ist bzw. wird. Der Ort des Vertragsschlusses ist uE ebenfalls unerheblich (aA SCHLOTTER/DEGENHART, IStR 2011, 457 [462]).

**IV. Freigrenze von 10000 €**

638c

Die Grenze von 10000 € ist als Freigrenze ausgestaltet, dh. die Einkünfte sind in vollem Umfang stbar, wenn die Gesamteinnahmen des ausländ. Stpfl. 10000 € übersteigen. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 17/2249, 100) ist eine Prüfung pro Transfergeschäft vorzunehmen; dabei sind sämtliche Vergütungen zusammenzurechnen, die über den gesamten Einsatz des Sportlers (dh. auch über mehrere Wj.) an den abgebenden Verein entrichtet werden. UE sind Einnahmen in Geld oder Geldeswert zu berücksichtigen. Durch Verwendung des Begriffs „Einnahmen“ statt „Einkünfte“ kommt zum Ausdruck, dass es nicht auf den Saldo von Einnahmen und Ausgaben, sondern ausschließlich auf die Summe der (positiven) Einnahmen ankommt. Der in BTDrucks. 17/2249, 100 angeführte Grund für die Einführung der Freigrenze („Ausnahme von Vergütungen im Amateursportbereich“) ist widersprüchlich, da Nr. 2 Buchst. g ohnehin auf Berufssportler beschränkt ist. Die Freigrenze stellt uE lediglich anhand der Höhe der Zahlung die Vermutung auf, dass es sich bei geringen Beträgen um den Bereich des – nach dem erklärten gesetzgeberischen Ziel – von der StPflcht auszunehmenden „Amateursports“ handelt.

Einstweilen frei.

639

**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

640

### I. Rechtsentwicklung

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): Einführung des Tatbestands der inländ. Ausübung.

**NotVO v. 8.12.1931** (RGBl. I 1931, 699 [736]): Einführung des Verwertungstatbestands.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Abs. 1 Nr. 3 bekam seinen heutigen Platz und einen bis einschl. VZ 2003 geltenden Wortlaut; vgl. auch BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372.

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

641

### II. Bedeutung

#### **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. allg. auch Anm. 10 bzw. Vor §§ 1, 1a Anm. 31 f.

**Vereinbarkeit mit EU-Recht:** Die Besteuerung beschränkt Stpfl., die nur Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten selbständigen Tätigkeit beziehen, ist kein Verstoß gegen den EU-Vertrag (EuGH v. 26.1.1993 – 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

642

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

**Verhältnis zu Billigkeitsregelungen nach § 50 Abs. 4:** In bestimmten Fällen erfolgt ein unilateraler Verzicht auf das deutsche Besteuerungsrecht nach § 50 Abs. 4 (s. auch § 50 Anm. 450 ff.).

**Verhältnis zu 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 und vor § 18 Anm. 101.

Künstler können nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA in dem Staat besteuert werden, in dem sie ihre Tätigkeit persönlich ausüben, ohne dass es darauf ankommt, ob sie dort über eine feste Einrichtung (OECD-MA 1977) oder Betriebsstätte (OECD-MA 2000) verfügen. Der Begriff ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff der künstlerischen Tätigkeit iSd. § 18.

► *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).

643–653 Einstweilen frei.

654

#### IV. Verfahrensfragen

**Quellensteuereinbehalt** mit abgeltender Wirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1; s. § 50 Anm. 120 ff.) erfolgt bei

- Einkünften aus inländ. künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenen oder ähnlichen Darbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1; s. § 50a Anm. 30 ff.),
- Einkünften aus der inländ. Verwertung von im Inland ausgeübten Darbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 2; s. § 50a Anm. 45 ff.),
- Einkünften aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten (§ 50a Abs. 1 Nr. 3; s. § 50a Anm. 55 ff.),
- Aufsichtsratsvergütungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 4; s. § 50a Anm. 76 ff.).

**Quellensteuersatz:** Er beträgt grds. 15 % der Bruttoeinnahmen, bei Aufsichtsratsvergütungen 30% (§ 50a Abs. 2 Satz 1, s. § 50a Anm. 90 ff.).

**StAbzug vom Nettobetrag** ist nur für Stpfl. aus EU-/EWR-Staaten möglich (§ 50a Abs. 2 Sätze 2 und 3, s. § 50a Anm. 108 ff.). Der Abzugsteuersatz beträgt dann bei natürlichen Personen 30% der Nettoeinnahmen bzw. bei juristischen Personen 15% der Nettoeinnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 4).

655–659 Einstweilen frei.

### B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 3

660

#### I. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)

**Definition:** Durch Klammerzusatz wird für die Definition der Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf § 18 insgesamt verwiesen, so dass sich insoweit zwischen unbeschränkter und beschränkter StPfl. keine Abweichungen ergeben (vgl. im Einzelnen § 18 Anm. 50 ff.). Entsprechendes gilt für:

- *die Dauer der Tätigkeit:* § 18 Abs. 2, s. § 18 Anm. 288, und
- *die Veräußerung von Betriebsvermögen:* § 18 Abs. 3, s. § 18 Anm. 290 ff. § 18 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 „schlechtdings 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)

### 1. Inland

661

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).

Einstweilen frei.

662–669

### 2. Ausübung der selbständigen Tätigkeit

#### a) Überblick

670

Die selbständige Tätigkeit muss im Inland ausgeübt werden oder worden sein. Subsidiär (s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372 mwN) tritt dazu die Verwertung im Inland (s. Anm. 680). Zum Verhältnis zwischen Ausübungs- und Verwertungstatbestand vgl. Anm. 685.

#### Keine Voraussetzungen sind:

► *Nachhaltigkeit der Ausübung*: Sie ist – im Gegensatz zu Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. 196 und 201 „Nachhaltigkeit“) – nicht vorausgesetzt. Abs. 1 Nr. 3 verweist durch Klammerzusatz auf § 18 in seiner Gesamtheit und damit auch auf § 18 Abs. 2, wonach auch Einkünfte aus einer nur vorübergehenden Tätigkeit stpfl. sind (vgl. § 18 Anm. 288). Auch lediglich gelegentliche Ausübung einer selbständigen Tätigkeit im Inland löst daher beschränkte StPflcht aus. Ebenso SCHMIDT/LOSCHELDER XXX. § 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 diejenigen, 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).

#### 671 b) Ausüben einer Tätigkeit

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).

#### 672 c) Ort der Ausübung

**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 Übungsort (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 Übungsort 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 Erfinderdeide planmäßig verwirklicht (s. BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530; v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76). Stellt bei einem Erfinder die Ausübung von Rechten aus vergebenen Lizenzen schon für sich eine freiberufliche Tätigkeit dar, so wird die Tätigkeit dort ausgeübt, von wo aus der Stpfl. die Rechte aus den Lizenzverträgen geltend macht (BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70 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/LOSCHOLDER XXX. § 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“.

Einstweilen frei.

673–676

#### d) Zeitpunkt der Ausübung

677

**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/LOSCHELDER XXX. § 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: Die Verlegung des Betriebs eines selbständig Tätigen unter Fortführung im Ausland führt nicht zur Annahme einer finalen Betriebsaufgabe, vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346 im Anschluss an die Aufgabe der „finalen Entnahmehethorie“ durch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 (vgl. zu Letzterem jedoch Nichtanwendungserlass des BMF v. 26.11.2009, BStBl. I 2009, 671). Bei beschränkt Stpfl. sind ab dem Verlegungszeitpunkt inländ. Einkünfte nur noch als nachträgliche Einkünfte aus der früheren inländ. Ausübung (zB Realisierung im Inland gebildeter stiller Reserven) oder als Einkünfte aus inländ. Verwertung von im Ausland ausgeübter Tätigkeit möglich.

**Witwe eines Freiberuflers:** Bei fehlender eigener freiberuflicher Qualifikation entstehen eigene Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn sich die Tätigkeit auf eine – zeitlich begrenzte – Abwicklung beschränkt (s. BFH v. 11.4.1990 – I R 82/86, BFH/NV 1991, 143, unter Hinweis auf BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509 [510]; HARDT, RIW 1990, 769: § 49 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 24 Nr. 2).

Einstweilen frei.

678–679

### 3. Verwertung der selbständigen Arbeit

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

#### 680 a) Überblick

**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 eher gering.

#### 681 b) Verwerten einer Tätigkeit

**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. 145. 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). Ir-

relevant 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 selbst geschaffener 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.

### c) Ort und Zeitpunkt der Verwertung

682

**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. 146). Zu Einzelfällen des Verwertungsorts bei ArbN vgl. Anm. 751.

**Zeitpunkt:** Durch den ausdrücklichen Wortlaut („verwertet wird oder worden ist“) sind auch nachträgliche Einkünfte aus inländ. Verwertung erfasst (glA BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 146).

Einstweilen frei.

683–684

### 4. Verhältnis von Ausübung und Verwertung

685

**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. 47 ff.

**Vorrang der Ausübung:** Das Besteuerungsmerkmal der Verwertung im Inland tritt immer hinter das der Ausübung im Inland zurück. Nur wenn eine Ausübung im Inland nicht gegeben ist, kommt subsidiär eine Verwertung im Inland in Betracht (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372).

#### **Einzelfälle der Abgrenzung zwischen Ausübung und Verwertung:**

► *Konzertmitschnitt:* Nach Ansicht der FinVerw. erfolgt eine Aufteilung mit idR 80 % Ausübung und 20 % Verwertung (s. BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 87 Buchst. c). Zur Kritik vgl. nachstehend „Aufnahmen in inländ. Studios“.

► *Schallplattenaufnahmen in inländ. Studios:* Nach Auffassung der FinVerw. steht die Nutzungsüberlassung künstlerischer Urheberrechte im Vordergrund (s. BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 87 Buchst. b und c), so dass keine Aufspaltung in ein Ausübungs- und ein Verwertungshonorar vorzunehmen ist. Ausnahme: Konzertmitschnitt. Zur Unaufteilbarkeit eines Entgelts für die Aufnahme auf einen Tonträger und dessen Vervielfältigung vgl. auch BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734 (737).

▷ *Kritik:* Durch die Entscheidung der Rspr. (s.o. „Vorrang der Ausübung“) für eine klare Subsidiarität verdrängt in jedem Fall die inländ. Ausübung die Verwertung sowohl bei Aufnahmen ohne, als auch bei Aufnahmen mit öffentlichem Auftritt („Konzertmitschnitt“). Wie hier LADEMANN/LÜDICKE, § 49

Rn. 559; wohl auch, wenngleich nicht ganz eindeutig, BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.3 iVm. Tz. 2.2.1.

686–689 Einstweilen frei.

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

#### 690 1. Überblick

**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-GOTTWALD 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 zu Ungarn; 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.

#### 691 2. Feste Einrichtung oder Betriebsstätte im Inland

**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“ ent-

sprechend 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. 190 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.

Einstweilen frei.

692

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

693

**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. 201.

**Zurechnung der von der Personengesellschaft verwirklichten Tatbestandsmerkmale**: Die von der freiberuflichen PersGes. verwirklichten Tatbestandsmerkmale sind den Gesellschaftern zuzurechnen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Dies schließt die Zurechnung sämtlicher Büros der PersGes. als feste Einrichtungen bzw. 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 die vorhandene feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte nicht unterhalten wird.

Einstweilen frei.

694–695

## C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

696

**Teilweise Quellensteuereinbehalt**: s. § 50a Anm. 12 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.) Einkunfts-komponenten*: 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.

697–699 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4:  
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Inlands-  
bezug (§ 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

700

### I. Grundinformation

Abs. 1 Nr. 4 erfasst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (s. Anm. 730) von nicht im Inland ansässigen ArbN, soweit diese

- nach *Nr. 4 Buchst. a* (s. Anm. 732 ff.):
  - im Inland tätig sind und daraus Einkünfte beziehen,
  - im Inland früher tätig waren und daraus nachträgliche Einkünfte beziehen (Ruheständler, Betriebspensionäre) oder
  - im Ausland tätig waren, aber das Ergebnis ihrer Arbeit im Inland verwertet wird oder worden ist,
- nach *Nr. 4 Buchst. b* (s. Anm. 760 ff.) im Rahmen des inländ. öffentlichen Diensts tätig sind oder waren,
- nach *Nr. 4 Buchst. c* (s. Anm. 775 ff.) als Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist für eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland tätig sind oder waren,
- nach *Nr. 4 Buchst. d* (s. Anm. 785 ff.) eine Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses erhalten, soweit die aus dem aufgelösten Dienstverhältnis erzielten Einkünfte der inländ. Besteuerung unterliegen haben,
- nach *Nr. 4 Buchst. e* (s. Anm. 790 ff.) im internationalen Luftverkehr an Bord eines Luftfahrzeugs tätig sind, das von einem Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung betrieben wird.

## II. Rechtsentwicklung

701

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGL. 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** (RGL. I 1925, 189): s. Anm. 2.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGL. 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 (Fluggesellschaft), anwendbar ab VZ 2007.

## III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

702

**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, ISr 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. 4 Buchst. b seit VZ 1996 beseitigt.

703 Einstweilen frei.

#### 704 IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### 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/DRENECK XXX. § 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 mit Hinweis auf nachträgliche Einkünfte in Erbfällen.

**Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht:**

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

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

**Verhältnis zu Billigkeitsregelungen nach § 50 Abs. 4:** In bestimmten Fällen wird nach § 50 Abs. 4 unilateral auf das Besteuerungsrecht verzichtet (s. auch § 50 Anm. 450 ff.).

**Verhältnis zu DBA:**

► *Überblick:* 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 Arbeitnehmer-einkünfte, DB 1997, 1354; KRAMER, Arbeitnehmerbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, IWB F. 10 Gr. 2, 1343 (1998); GASSNER/LANG/LECHNER/SCHUDE/STARINGER (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003; MÖSSNER, Rechtsprechung des BFH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Jahr 2002, RIW 2003, 294 (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.

Unabhängig von der Aufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat gilt grds. das Arbeitsortprinzip. Der DBA-Künstlerbegriff ist nicht deckungsgleich mit dem iSd. § 18 (s. im Einzelnen VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 22 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.

705–724 Einstweilen frei.

725

## V. Verfahrensfragen

### 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 von Nichtselbständigen im Inland ausgeübten Darbietungen und deren inländ. Verwertung, wenn die Einkünfte nicht dem LStAbzug unterliegen (s. § 50a Anm. 20).

### Abgeltung und Veranlagung:

▶ *Abgeltende Wirkung:* Der StAbzug hat nach § 50 Abs. 2 Satz 1 abgeltende Wirkung (s. § 50 Anm. 120 ff.).

▶ *Veranlagung:* Neben der für alle beschr. stpfl. AN geltenden Möglichkeit der Pflichtveranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a; s. § 50 Anm. 300 ff.) besteht für EU/EWR-Staatsbürger, die in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind, die Möglichkeit einer Antragsveranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b; s. § 50 Anm. 320). Daneben ist unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 die Wahl der unbeschränkten StPfl. und damit die Durchführung der Veranlagung möglich.

726–729 Einstweilen frei.

**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 StPflcht keine Abweichungen ergeben. Vgl. daher im Einzelnen § 19 Anm. 51 ff.

**In- und ausländische Besteuerungsmerkmale:** Für die Abgrenzung der beschränkt stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind Besteuerungsmerkmale unabhängig davon heranzuziehen, ob sie im Ausland oder im Inland gegeben sind. Die stl. Beurteilung erfolgt dabei ausschließlich nach den Vorschriften des inländ. StRechts (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 591; SCHMIDT/LOSCHELDER XXX, § 49 Rn. 5).

Einstweilen frei.

731

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

**I. Inland**

732

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).

Einstweilen frei.

733–734

**II. Ausübung der nichtselbständigen Arbeit**

**1. Ausüben einer Tätigkeit**

**a) Tätigwerden**

735

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

Vgl. FG Düss. v. 26.5.1977, 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); 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; BFH v. 28.8.2008 – I R 81/07, BStBl. II 2009, 632. 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).

► *Vorrubestandszahlungen*: Nach Auffassung der FinVerw. sollen Vorrubestandszahlungen (1995 ausgelaufen) an beschränkt Stpfl. der deutschen ESt. unterliegen, da sie „letztlich Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist“, seien; vgl. BMF v. 15.11.1984, BStBl. I 1985, 13; zust. 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 im Übrigen auch die FinVerw. früher, vgl. BMF v. 3.9.1984, BStBl. I 1984, 498. Wie hier auch LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 599.

### 736 b) Dauer der Tätigkeit

Auf die Dauer der Tätigkeit kommt es nicht an (vgl. BFH v. 21.8.1985 – VI R 12/82, BStBl. II 1986, 64). Auch kurzfristige bzw. vorübergehende Tätigkeiten, zB die Erledigung eines einzelnen Auftrags (s. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479) oder das Überfliegen (s. BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319; 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.

### 737 c) Unterbrechungen der Tätigkeit

**Grundsatz:** Unterbricht der ArbN seine Tätigkeit im Inland (auch kurzfristig), so fehlt es für die Zeit der Unterbrechung an der Ausübung im Inland. Eine funktionale Zuordnung der Unterbrechung zur Ausübung der Tätigkeit im Inland, wie sie im Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 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. 16 mwN) vertreten wird, 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 auszuscheiden.

**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 auszuscheiden.

**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.

#### d) Tätigwerden im Auftrag des Arbeitgebers

738

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.).

Einstweilen frei.

739

## 2. Ort der Ausübung

740

**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 Orts 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 hier nach § 1 Abs. 1 Satz 2 nur insoweit im Inland ausgeübt, als sie sich auf die Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrunds bzw. des Meeresuntergrunds bezieht. Nicht im Inland ausgeübt wird demzufolge 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/LOSCHELDER XXX. § 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“.

741–745 Einstweilen frei.

### 3. Zeitpunkt der Ausübung

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

#### Einzelfälle:

► *Betriebliches Altersruhegeld:* Altersruhegeld gilt nach hM als durch frühere Tätigkeit erdientes zusätzliches Arbeitsentgelt. Soweit es auf im Inland ausgeübte Tätigkeiten entfällt, folgt daraus die Zugehörigkeit zu beschränkt stpfl. Einkünften iSd. Nr. 4 (vgl. BFH v. 18.2.1954 – IV 174/53 U, BStBl. III 1954, 130). 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:*

**Rechtsprechung:** BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BFH/NV 2001, 1185; BFH v. 19.12.2006 – VI R 24/01, BFH/NV 2007, 881.

**Schrifttum:** DEUTSCHMANN, Anm. 1 zu den Urteilen I R 100/98 und I R 119/98, DSr 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, DSr 2001, 939; THOMAS, Arbeitslohn aus Arbeitnehmer-Aktioptionsen, KFR F. 6 § 19, 2/01, 371 (2001); DIETBORN/STRNAD, Besteuerung von Aktioptionsen 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 Zeiträume 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 die Entscheidung über den Umfang der persönlichen StPflcht (beschränkt/unbeschränkt), vgl. hierzu Anm. 795 (vorweggenommene und nachträgliche Einnahmen). Bei Zufluss an einen ehemals unbeschränkt Stpfl. beurteilt sich der Umfang der persönlichen StPflcht nach den Verhältnissen im Zuflusszeitpunkt, dh. bei Zufluss nach Beendigung der unbeschränkten StPflcht (zB durch Wegzug) ist eine Besteuerung nur im Rahmen der beschränkten StPflcht möglich.
- ▶ *Versatzungsprämien*: 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.

747–749 Einstweilen frei.

### III. Verwertung der nichtselbständigen Arbeit

#### 750 1. Verwerten einer Tätigkeit

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



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

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

## 2. Ort der Verwertung

751

**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 Einzelstätigkeiten (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 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; 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.

752–754 Einstweilen frei.

### 755 3. Zeitpunkt der Verwertung

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

## 756 IV. 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. 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)

### I. Überblick

760

**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 (s. Anm. 761 ff.)
- mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis (s. Anm. 767 ff.).

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

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

**Kasse einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts:** 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 der Deutschen Bundesbank:* Die Nennung im Gesetz hat keine konstitutive Bedeutung, da diese Kassen bereits nach der allgemeinen Begriffsbestimmung zu den öffentlichen Kassen zählen.

**Gewährung:** Die öffentliche Kasse muss das Entgelt aus ihren Haushaltsmitteln gewähren. Dies ist 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; zust. 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 Zahlungsanspruch gegenüber der inländ. öffentlichen Kasse besteht. Erfasst werden sollen solche Sachverhalte, bei denen letztlich die öffentliche Hand das Arbeitsentgelt eines im Ausland tätigen Bediensteten trägt, jedoch nicht selbst an den Bediensteten auszahlt, sondern an die auszahlende Kasse erstattet. Lt. Gesetzesbegründung fallen insbes. Bedienstete des Goethe-Instituts und des Akademischen Austauschdiensts unter diese Regelung (vgl. BTDrucks. 13/5952, 102).

762–766 Einstweilen frei.

767

### III. Gewährung mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis

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

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

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

**Ausländischer Arbeitgeber:** Der ArbG kann auch im Ausland ansässig sein (vgl. 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. 162). Hierzu gehören neben nachträglich gezahlten Tantiemen, Trennungsgeldern, Entlassungsabfindungen, Übergangsgeldern, soweit sie nicht nach § 3 Nr. 9 und 10 (bis VZ 2005) stfrei waren, ua. auch Altersruhegelder, Witwen- und Waisengelder sowie betriebliche oder beamtenrechtl. Invaliditätsrenten. Zahlungen für ein künftiges Dienstverhältnis sind nicht erfasst.

768–774 Einstweilen frei.

### 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; SCHWERDTFEGER, 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 Steuerpflicht für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen „inländischer Gesellschaften“, IWB (2003) F. 3 Gr. 3, 1377.

#### I. Überblick

775

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

**Verhältnis zu anderen 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. 267). Fraglich ist daher, ob der betroffenen Personenkreis, wenn er die entsprechende Tätigkeit teilweise auch im Inland ausübt, insoweit gem. Nr. 4 Buchst. a und nur darüber hinaus gem. Nr. 4 Buchst. c beschränkt stpfl. wird oder aber vollumfänglich Nr. 4 Buchst. c anzuwenden ist (s. für letztere Auffassung OFD Frankfurt v. 11.2.2003, 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.

Einstweilen frei.

776–777

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

**Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder** sind gesetzliche oder satzungsmäßige Organe von Körperschaften zB gem. § 35 Abs. 1 GmbHG, § 76 AktG, § 24 Abs. 2 GenG oder § 34 VAG. Nach dem insoweit nicht näher spezifizierten Gesetzeswortlaut gilt dieser auch für Nicht-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 (jetzt Art. 54 AEUV) STRUNK, IWB F. 3 Gr. 3, 1377 (1382).

## 779 III. Gesellschaft

Nach dem Gesetzeswortlaut kann es sich bei der „Gesellschaft“ grds. um jedwede Gesellschaftsform handeln (KORN/STRUNK, § 49 Rn. 178; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 165). 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. 165).

## 780 IV. Geschäftsleitung im Inland

**Geschäftsleitung** ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (glA FROTSCHE, § 49 Rn. 264; KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 68; 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.).

## 781 V. Vergütung

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 X. § 49 Rn. 67; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 367).

782–784 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** KNIES, Die Behandlung von Abfindungen im internationalen Steuerrecht, PISStB 2004, 285; NEYER, Erweiterung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht: § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG n. F., IStR 2004, 403; PORTNER, Besteuerung von Abfindungen bei Anwendung der DBA mit Belgien, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz, IStR 2010, 735; NEYER/SCHLEPPER, Deutsche Besteuerung von Entlassungsentschädigungen beim international mobilen Arbeitnehmer, FR 2011, 648.

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

**I. Überblick**

785

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

**Bedeutung:** Da 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 StPfl. Entgegen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/1798, 6) handelt es sich somit nicht lediglich um eine klarstellende Ergänzung (glA NEYER, IStR 2004, 403; ebenso im Erg. auch BFH v. 27.8.2008 – I R 81/07, BFH/NV 2009, 258).

**Verhältnis zu DBA:** Wegen des Arbeitsortprinzips der DBA ist der Anwendungsbereich von Nr. 4 Buchst. d auf Nicht-DBA-Fälle und DBA-Sonderfälle beschränkt. Verständigungsvereinbarungen der Steuerbehörden, die das Besteuerungsrecht für Abfindungen entgegen dem jeweils geltenden Abkommenstext dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zuweisen, entfalten keine rechtl. Bindungswirkung (vgl. BFH v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387 zur Verständigungsvereinbarung mit der Schweiz, s. BMF v. 20.5.1997, BStBl. I 1997, 560 oder BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394 zur Verständigungsvereinbarung mit Belgien, s. BMF v. 10.1.2007, BStBl. I 2007, 261; s. aber auch BMF v. 26.8.2010, BStBl. I 2010, 645 zum DBA Österreich, v. 29.10.2007, BStBl. I 2007, 756 zum DBA Niederlande und v. 25.3.2010, BStBl. I 2010, 268 zum DBA Schweiz). Inwieweit die auf Basis der durch JStG 2010 in § 2 Abs. 2 AO eingeführten Ermächtigungsnorm erlassenen Konsultationsvereinbarungsverordnungen zu den DBA mit Belgien (BGBl. I 2010, 2137), den Niederlanden (BGBl. I 2010, 2183), Österreich (BGBl. I 2010, 2185) und der Schweiz (BGBl. I 2010, 2187) eine Änderung der im DBA getroffenen Zuordnung des Besteuerungsrechts herbeiführen können, erscheint zweifelhaft (s. dazu NEYER/SCHLEPPER, FR 2011, 648).

**Freibeträge** nach § 3 Nr. 9 waren (bis VZ 2005) 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 (Nr. 4 Buchst. d Halbs. 2)**

**Orientierung an Beträgen:** Abweichend von den im Bereich der Arbeitseinkünfte sonst üblichen Aufteilungskriterien nach Zeiträumen der Tätigkeitsausübung orientiert sich Nr. 4 Buchst. d an der Höhe der Beträge, die der inländ. Besteuerung unterlegen haben.

**Vorherige inländische Steuerpflicht:** Der inländ. Besteuerung dürften die Einkünfte aus einer vorangegangenen nichtselbständigen Tätigkeit nur dann unterlegen haben, wenn die betreffende Person mit diesen Einkünften nach nationalem StRecht unbeschränkt oder beschränkt stpfl. war (vgl. KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 69).

► *Steuerpflicht:* Jede weitergehende Interpretation dieses Kriteriums ist unsicher. Fraglich ist zB, ob hierbei unabhängig von DBA nur auf Besteuerungsansprüche nach nationalem Recht abzustellen ist (so KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 69) 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 durchgän-



gig 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, 6 f.).

**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 vermei-

den, sollten im nationalen Recht nicht definierte Begriffe in Übereinstimmung mit Abkommensrecht ausgelegt werden.

## 791 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. 188.

**Luftfahrzeug:** Luftfahrzeuge sind in § 1 Abs. 2 LuftVG definiert als „Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballons, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des Luftraums bestimmte Geräte, insbes. Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper“ (vgl. hierzu auch Anm. 432 „Definition des Luftfahrzeugs“).

**Internationaler Luftverkehr:** Der Begriff des internationalen Verkehrs entstammt dem DBA-Recht und wird dort in Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA definiert. Der internationale Verkehr dient 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.

## 792 III. Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland

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

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

**Geschäftsleitung** ist wohl nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (s. ebenso LADEMANN/LÜDICKE, vor § 49 StÄndG 2007 [2] Rn. 4; SCHMIDT/LOSCHELDER XXX. § 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. 172).

**„Betreiben“ eines Luftfahrzeugs** ist eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2, die auf den Einsatz des Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgerichtet ist. Die Gewinne aus der Beförderung müssen dem Unternehmen wirtschaftlich zuzurechnen sein. Die bloße Organisation oder Vermittlung der Beförderung genügt nicht. Neben dem (wirtschaftlichen) Eigentümer kann auch ein Mieter bzw. Charterer das Luftfahrzeug betreiben. Bei Vollvercharterung kann uU neben dem Charterer auch der Vercharterer ein Luftfahrzeug betreiben. Zu den deutschen Unternehmen, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben, vgl. 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 ein-

gesetzten Bordpersonals sein (glA BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 172; 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 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. 176).

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

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

Eine Abgrenzung nach Kalendertagen, wie sie der Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) vorsieht und wie sie vor der o.g.

Rspr. von der FinVerw. allgemein angewandt worden war (vgl. OFD Düss. v. 7.8.1985, StEK DoppBest. Allg. Nr. 68), ist uE abzulehnen. Ggf. kann jedoch eine stundenweise Aufteilung erforderlich sein (vgl. BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 16.7.1986 – I R 201/84, BFH/NV 1988, 235).

- ▷ *Im Inland verwertete Arbeitsleistung:* Bei Verwertung im In- und Ausland ist ggf. eine Aufteilung der Einkünfte im Schätzwege erforderlich. Maßgebend hierfür kann im Einzelfall die anteilige Arbeitszeit sein, die für die Erzielung der im Inland verwerteten Arbeitsergebnisse notwendig war.
- ▶ *Vorweggenommene bzw. nachträgliche Einnahmen:* Der Zuflusszeitpunkt der Einnahmen ist nicht entscheidend für ihre 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 [Karenzzahlungen], wohl aber ggf. für die Frage, ob sie im Rahmen der beschränkten oder der unbeschränkten StPflcht anfallen. Besondere Relevanz entfaltet der Zuflusszeitpunkt in Fällen, in denen sich die persönliche StPflcht des ArbN zwischen Arbeitsleistung und Zahlung geändert hat.

Bei Gehaltszahlungen an einen Wegzügler, die für während der unbeschränkten StPflcht ausgeübte Auslandstätigkeiten erst nach dem Wegzug des ArbN ausbezahlt werden, ist für die Beurteilung der StPflcht auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlungen abzustellen (s. BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, 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 Gesellschaft mit inländ. Geschäftsführung 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. 25 ff.

- ▶ *ArbNPauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a:* Der ArbNPauschbetrag iHv. 920 € (geplant ab 2011: 1000 €) 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. 100 ff.).
- ▶ *Vorweggenommene bzw. nachträgliche Werbungskosten:* s. § 50 Anm. 38.

**Versorgungsbezüge:** Die teilweise StBefreiung von bestimmten in § 19 Abs. 2 genannten Versorgungsbezügen gilt auch für beschränkt stpfl. Einkünfte. Zur genauen Berechnung des Versorgungsfreibetrags s. Tabelle in § 19 Abs. 2.

796–799 Einstweilen frei.

**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 Zinsannahmen, 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; SALOMON/RIEGLER, Die Entlastung ausländischer Kapitalanleger von Abzugsteuern, insbesondere nach den DBA, IStR 2009, 785; BINDL/SCHRADE, Kapitalertragsteuer bei inländischen offenen Immobilienfonds, BB 2010, 2855; MICKER, Die Abgeltungsteuer bei Auslandssachverhalten, IWB 2010, 480; PATZNER/NAGLER, Änderungen formeller und materieller Anforderungen bei Investmentfonds, IStR 2010, 840; GRABBE, Investmentsteuerrecht: Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 87; KRETZSCHMANN, JStG 2010 – Änderungen des Investmentsteuergesetzes, FR 2011, 62; WIESENBART, Internationale Steuerfragen bei derivativen Finanzinstrumenten, Recht der Finanzinstrumente 2011, 106.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5

### I. Überblick zu Nr. 5

800

Nr. 5 regelt für Einkünfte aus Kapitalvermögen verschiedene Möglichkeiten des Inlandsbezugs und differenziert dabei nach den einzelnen Nr. des § 20 Abs. 1. Erfasst werden aus dem Katalog des § 20 Abs. 1 nur Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 5, 6, 7 und 9. Ausgenommen bleiben neben fast sämtlichen in § 20 Abs. 2 geregelten Einkünften (zu einer Ausnahme für Tafelgeschäfte s. Anm. 855) und neben der aufgehobenen § 20 Abs. 1 Nr. 3 die in § 20 Abs. 1 Nr. 8 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel), Nr. 10 (bestimmte Leistungen nicht von der KSt. befreiter Betriebe gewerblicher Art) und Nr. 11 (Stillhalterprämien) geregelten Einkünfte, die Nr. 5 nicht in Bezug nimmt. Alle diese Einkünfte können allerdings inländ. Einkünfte sein, wenn sie zu den Einkünften aus 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 Buchstaben:

- ▶ *Buchst. a* umfasst Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (mit Ausnahme von Erträgen aus Investmentanteilen), 2, 4, 6 und 9. Der erforderliche Inlandsbezug ergibt sich durch einen Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland.
- ▶ *Buchst. b* regelt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. §§ 2 und 7 InvStG (bestimmte Erträge aus Investmentanteilen) zwei Fallgruppen inländ. Einkünfte:
  - ▷ *Doppelbuchst. aa:* die in ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltenen (i) Inlandsdividenden (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG idF des JStG 2010) und (ii) bestimmte Erträge aus inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, nämlich Erträge aus der Vermietung und Verpachtung derselben sowie Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG idF des JStG 2010).
  - ▷ *Doppelbuchst. bb:* Auszahlung oder Gutschrift von Erträgen aus Investmentanteilen iSv. § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG gegen Aushändigung der Zinsscheine (sog. Tafelgeschäfte; s. Anm. 857).
- ▶ *Buchst. c* legt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 (bestimmte Zinsen) nach Aufhebung des Doppelbuchst. cc, der jetzt in Buchst. d umfassender geregelte Tafelgeschäfte betraf, nur noch zwei Varianten für die Annahme inländ. Einkünfte fest:
  - ▷ *Doppelbuchst. aa:* dingliche Sicherung durch inländ. Grundbesitz, inländ. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe.
  - ▷ *Doppelbuchst. bb:* aus nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechten bestehendes Kapitalvermögen.
- ▶ *Buchst. d* regelt für Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 9 und 10 sowie Satz 2 einen Inlandsbezug, wenn Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine bzw. Übergabe der Wertpapiere erfolgt (sog. Tafelgeschäfte).

**Satz 2** ordnet die entsprechende Geltung von § 20 Abs. 3 an (s. Anm. 860). Nr. 5 verweist (außer in der Regelung für Tafelgeschäfte in Nr. 5 Satz 1 Buchst. b) nicht auf § 20 Abs. 2, so dass die dort geregelten Gewinne, also zB Gewinne aus der Veräußerung eines Darlehens oder von Stückzinsen (beides § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, vgl. BRDrucks. 220/07, 89), auch dann nicht inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. Nr. 5 sind, wenn ein Inlandsbezug besteht, also zB das Darlehen durch inländ. Grundbesitz gesichert ist (s. Anm. 860, 865).

## II. Rechtsentwicklung der Nr. 5

**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 zufließen, 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 wertpapieraufsichtsrechtlicher Vorschriften, BGBl. I 1997, 2518), das im Wesentlichen der Gleichstellung von Unternehmen, die gewerbsmäßig Wertpapierdienstleistungen erbringen, und Kreditinstituten diene.

**Drittes Finanzmarktförderungsgesetz v. 24.3.1998** (BGBl. I 1998, 529; BStBl. I 1998, 369): 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.

**InvestmentmodernisierungsgG 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.

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ergänzung von § 7 Abs. 1 und 3 InvStG (für Geschäftsjahre des Investmentvermögens, die nach dem 31.12.2010 beginnen, s. § 17a Abs. 19 InvStG), auf die Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa und bb zur Bestimmung der inländ. StPflcht bestimmter in ausgeschütteten bzw. ausschüttungs gleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltener Erträge verweist (s. Anm. 841 f.). Anfügung von § 44a Abs. 4 Satz 6, nach dem vom KapErtrStAbzug von Erträgen iSv. Nr. 5 Buchst. c und d abgesehen werden kann, wenn der Empfänger eine in einem EU- oder EWR-Staat ansässige und mit einer Körperschaft iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG vergleichbare Pensionskasse etc. ist (Gleichbehandlung mit inländ. Pensionskassen, BTDrucks. 17/3549, 26).

**Entwurf des OGAW-IV-UmsG** (BTDrucks. 17/4510): Erneute Änderung von § 7 Abs. 3 InvStG, auf den Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa zur Bestimmung der inländ. StPflcht bestimmter in ausgeschütteten bzw. ausschüttungs gleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltener Erträge verweist.

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.

**Inländische 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 Steuerausländers 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.

#### 806 2. Verhältnis zu § 7 UmwStG

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, 2008, § 7 Rn. 6 ff.). Dazu werden nunmehr sämtlichen Gesellschaftern bestimmte Teile des Eigenkapitals als Bezüge aus Kapitalver-



mögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zugerechnet. Die Gesetzesmaterialien zum SE-StEG 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. 2 Satz 1 bzw. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), insbes. also, wenn die dem KapErtrStAbzug unterliegenden Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1; § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG); zwar gilt § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 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 (= Art. 258 AEUV; Presseveröffentlichungen der Europäischen Kommission v. 31.1.2008, Referenz IP/08/143 [vgl. PATZNER/FRANK, IStR 2008, 344 ff.], und v. 19.3.2009, Referenz IP/09/435, zu dem Beschluss, Deutschland vor dem EuGH zu verklagen).

### 4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

808

**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 allg. 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, 3. Aufl. 2011 Rn. 16.333). 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 damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen“ (Art. 11 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA). Allerdings nimmt Art. 11 Abs. 6 OECD-MA aus dem Anwendungsbereich des Zinsartikels den Teil eines vereinbarten Zinsbetrags aus, den der Schuldner und der Nutzungsberechtigte nur aufgrund besonderer, zwischen ihnen oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten bestehender besonderer Beziehungen vereinbart haben. Der den angemessenen Zinsbetrag übersteigende Betrag kann nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats unter Berücksichtigung der anderen Vorschriften des DBA besteuert werden (s. 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).

## IV. Verfahrensfragen

**Veranlagung:** Beschränkt Stpfl. werden mit ihren inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen zur ESt. veranlagt (§ 25 Abs. 1; s. auch Anm. 865), sofern die ESt. bzw. die KSt. nicht durch den KapErtrStAbzug abgegolten ist, wobei allerdings nach Anfügung des speziell Kapitaleinkünfte regelnden § 43 Abs. 5 durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 unklar ist, ob sich die Abgeltungswirkung des KapErtrStAbzugs auch im Fall beschränkt Stpfl. daraus oder aus der Sondervorschrift für beschränkt Stpfl. in § 50 Abs. 2 Satz 1 (bzw. § 32 Abs. 1 KStG) ergibt. Nur im ersten Fall, also nach § 43 Abs. 5 Satz 3, können die Kapitalerträge auf Antrag trotz des KapErtrStAbzugs in eine Veranlagung einbezogen und dabei dann der Sparer-Pauschbetrag geltend gemacht werden.

Ist die Steuer nicht durch den StAbzug abgegolten, sind beschränkt Stpfl. verpflichtet, eine EStErklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 Satz 1). Das gilt auch, wenn Abzugsteuer nach § 50a Abs. 7 einzubehalten ist (s. § 50a Anm. 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 je nach Kapitalertrag entweder von dem Schuldner oder der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle (vgl. § 44 Abs. 1 Sätze 3 und 4; s. dazu BFH v. 17.2.2010 – I R 85/08, RIW 2010, 654) vorzunehmenden StAbzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug (§ 43a Abs. 2 Satz 1; zur „Bruttobesteuerung“ s. Anm. 860). Die KapErtrSt. beträgt idR 25 % (vgl. § 43a Abs. 1) und entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2). Das gilt grds. auch, wenn nach § 43b KapErtrSt. nicht 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). Hat der Schuldner KapErtrSt einbehalten und abgeführt, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand (zB es sich um einen Kapitalertrag handelt, bei dem nur eine inländ. auszahlende Stelle KapErtrSt. hätte abziehen müssen, eine solche aber nicht eingeschaltet war), ist nach § 44b Abs. 5 auf Antrag des nach § 44 Abs. 1 (vermeintlich) zum StAbzug Verpflichteten die StAnmeldung (§ 45a Abs. 1) insoweit zu ändern und die abgeführte Steuer gem. § 44b Abs. 5 Satz 2 dem Antragsteller zu erstatten (vgl. BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, DStR 2010, 2448).

**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; BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Rn. 313). Hat sie dies dennoch getan, kann sie ihre KapErtrStAnmeldung nach § 44b Abs. 5 entsprechend ändern bzw. die Korrektur in ihrer nächsten KapErtrStAnmeldung vornehmen und die abgezogene Steuer dem Gläubiger erstatten. Macht sie von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, führt die einbehaltene KapErtrSt. zu einer Steuerüberzahlung iSd. § 37 Abs. 2 AO. Die einbehaltene Steuer wird dem 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. BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Rn. 313 f., 305).

#### **Einzelfragen:**

- ▶ *Betriebsstätte:* Der StAbzug ist auch vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge, die bei isolierter Betrachtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 nicht zu inländ. Einkünften führten, in einer inländ. 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 Kapitalerträge nicht identisch sind (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Rn. 309; 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.
- ▶ *Diplomaten ua.:* Zur Abstandnahme von der KapErtrSt. auf inländ. Kapitalerträge ausländ. diplomatischer und konsularischer Vertretungen und ihrer Mitglieder s. LfSt. Bayern v. 29.3.2010, ESt-Kartei BY §§ 43–45d Karte 6.2.).

811–819 Einstweilen frei.

## **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 (s. Anm. 831) oder dadurch, dass es sich um Erträge aus sog. Tafelgeschäften (dh. Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine an bestimmte Empfänger) handelt (s. Anm. 832).
- ▶ *Buchst. b* umfasst bestimmte Erträge aus Investmentanteilen, die aufgrund der Fiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 zählen. Der Inlandsbezug kann auf zweierlei Weise begründet werden:

- ▷ *Doppelbuchst. aa:* Die Erträge eines inländ. Investmentvermögens enthalten Inlandsdividenden (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG idF des JStG 2010) oder Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG idF des JStG 2010); s. Anm. 841.
- ▷ *Doppelbuchst. bb:* Bei den Erträgen eines Investmentvermögens iSv. § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG handelt es sich um Erträge aus sog. Tafelgeschäften (s. Anm. 842).
- ▶ *Buchst. c* gilt für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 (bestimmte Zinsen; s. Anm. 845 f.). Für deren Inlandsbezug gibt es zwei mögliche Varianten:
  - ▷ *Doppelbuchst. aa:* dingliche Sicherung durch inländ. Grundbesitz, inländ. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe (s. Anm. 847).
  - ▷ *Doppelbuchst. bb:* aus nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechten bestehendes Kapitalvermögen (s. Anm. 850).
- ▶ *Buchst. d* gilt für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a, Nr. 9 und 10 sowie Satz 2. Der Inlandsbezug wird durch sog. Tafelgeschäfte hergestellt:
  - ▷ *Doppelbuchst. aa:* Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zins-scheine (s. Anm. 856 f.).
  - ▷ *Doppelbuchst. bb:* Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (s. Anm. 856, 858).

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

## 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. 50 ff.

- ▶ *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 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a ausgenommen. Sie können jedoch unter bestimmten Voraussetzungen gem. Nr. 5 Satz 1 Buchst. b zu inländ. Einkünften führen (s. Anm. 840 f.).
- ▶ *Bezüge aus Genussrechten:* Zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. a gehören über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 auch Bezüge aus Genussrechten. Da neben Nr. 5 Satz 1 Buchst. a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 auch Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb Bezüge aus Genussrechten erfasst (s. 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. 56) 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., iSd. DBA Großbritannien s. FG Köln v. 11.12.2003, EFG 2004, 659, rkr, sowie iSd. DBA Österreich s. BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, DB 2010, 2772.

**Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2:** s. § 20 Anm. 120 ff.

**Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 4:** s. § 20 Anm. 140 ff. Zur Abgrenzung der typischen stillen Beteiligung gegenüber einem Genussrechtsverhältnis s. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852. In der deutschen Abkommenspraxis werden Einkünfte aus einer Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter zu meist in die abkommensrechtl. Dividendendefinition einbezogen (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 201 „Mitunternehmerschaft“; s. auch § 20 Anm. 199 ff.). Zum Begriff des partiarischen Darlehens s. BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, DStR 2010, 2448, mit der uE angreifbaren These, eine Vergütung sei schon ergebnisabhängig, wenn sie von der Liquidität des Schuldners abhängt (BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09 aaO Rn. 23 Satz 1; s. auch § 20 Anm. 191).

**Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6:** s. § 20 Anm. 260 ff.

**Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9:** s. § 20 Anm. 340 ff.

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 Var. 1)

**Grundsatz:** Der Inlandsbezug wird nach der Var. 1 dadurch hergestellt, dass der Schuldner der Kapitalerträge seinen Wohnsitz (§ 8 AO), seine Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder seinen Sitz (§ 11 AO) im Inland hat (Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erster Teilsatz Var. 1).

**Inlandsbezug nur durch Schuldner:** Der Inlandsbezug wird nicht dadurch hergestellt, dass nur der Zahlende, also etwa die auszahlende Bank (s. LADMANN/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 Var. 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 Teils. erstreckt den Inlandsbezug auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen. Wandelanleihen sind Teilschuldverschreibungen, bei denen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile eingeräumt ist; Gewinnobligationen sind Teilschuldverschreibungen, die neben einer festen Verzinsung eine Zusatzverzinsung gewähren, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet. Im Rahmen des § 20 gehören Wandelanleihen und Gewinnobligationen zu den sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7; s. § 20 Anm. 295). An dieser Zuordnung zu den in Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa geregelten sonstigen Forderungen ändert Nr. 5 Buchst. a 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. 184; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. H 245; 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 aus durch einen inländ. Fonds geleisteten Inlandsdividenden, bestimmten Erträgen aus inländ. Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten bestehen oder im Tafelgeschäft über eine inländ. Zahlstelle erzielt werden.

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

841

Inländ. Erträge aus Investmentanteilen liegen gem. § 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG idF des JStG 2010 zum einen vor, soweit in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens inländ. Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie Satz 2 enthalten sind (s. dazu § 43 Anm.

J 07-04 und J 07-10). Dabei handelt es sich um Dividenden und Dividendensurrogate, 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).

Seit der Ergänzung von § 7 Abs. 3 InvStG durch das JStG 2010 gehören zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa auch ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge eines inländ. Investmentvermögens aus der Vermietung und Verpachtung von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG idF des JStG 2010). Ohne dass das an dieser Stelle (anders in § 2 Abs. 3 InvStG) ausdrücklich geregelt ist, sind Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken nur solche iSv. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, also solche, bei denen der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung des Grundstücks durch das Investmentvermögen nicht mehr als zehn Jahre betrug (Arg. ex. § 15 Abs. 2 InvG und BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 Rn. 254). Nicht zu den inländ. Einkünften iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa gehören die in § 2 Abs. 3 InvStG, aber nicht in § 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG neben den Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften genannten Fälle, in denen die Ausschüttung von Grundstücksveräußerungsgewinnen (ohne Rücksicht auf die Zehnjahresfrist) BE des Stpfl. sind. Diese Veräußerungsgewinne können inländ. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a sein, wenn der Stpfl. eine inländ. Betriebsstätte unterhält (BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 Rn. 26) und die Investmentanteile dieser zuzurechnen sind. Auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise (Abs. 2) bleibt eine etwaige Zugehörigkeit der Investmentanteile zu einem ausländ. BV unbeachtlich (s. auch LÜBBEHUSEN in BERGER/STECK/LÜBBEHUSEN, InvG, InvStG, München 2010, § 2 InvStG Rn. 54). Die Erträge iSv. § 7 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG unterliegen dem KapErtrStAbzug. Da allerdings ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Fondserträge wie Dividenden behandelt werden (und zwar nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG sowie – ausdrücklich oder über die Öffnungsklausel in der Dividendendefinition der DBA – nach den Dividendenartikeln der deutschen DBA, vgl. auch VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008 Art. 10 Rn. 230), kann die KapErtrSt. ermäßigt, dh. nach § 50d Abs. 1 Satz 2 ff. teilweise erstattet werden (vgl. KRETZSCHMANN, FR 2011, 62 [65]; GRABBE, BB 2011, 87; aA wohl BINDL/SCHRADE, BB 2010, 2855).

**Ausländ. Investmentvermögen:** Nach dem Gesetzeswortlaut (§ 7 Abs. 3 InvStG) zählen in den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines ausländ. Investmentvermögens enthaltene Inlandsdividenden sowie Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit diesen 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 und keine Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten und keine Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a InvStG idF des JStG 2010) und keine Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Bezugsrechten auf Anteile an KapGes., aus Termingeschäften sowie aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (die nicht von § 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a InvStG erfasste Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten sind) sowie nach einem DBA befreite ausländ. Einkünfte (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b InvStG) enthalten,
- Ausschüttungen iSd. § 6 InvStG (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 InvStG),
- nach dem 31.12.1993 einem Anleger in ausländ. 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 sämtliche ausschüttungsgleichen Erträge von inländ. oder ausländ. Investmentvermögen der beschränkten StPflicht 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 StPflicht sich sowohl auf die ausgeschütteten als auch die ausschüttungsgleichen Erträge nach den vorgenannten Grundsätzen erstreckt.

Einstweilen frei.

843–844

## V. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. c

### 1. Durch Buchst. c erfasste Einkunftsgruppen des § 20

#### a) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5

845

Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 sind Zinsen (s. § 20 Anm. 232) aus Hypotheken (§ 1113 BGB; s. § 20 Anm. 233) und Grundschulden (§ 1192 BGB; s. § 20 Anm. 234) und Renten aus Rentenschulden (§ 1199 Abs. 1 BGB; s. § 20 Anm. 235).

#### b) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7

846

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

**Wandelanleihen und Gewinnobligationen:** Unter Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa fallen uE auch Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen. Zwar ist deren Inlandsbezug in Nr. 5 Buchst. a 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 StPflicht unterliegen, wenn Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind (s. Anm. 833).

## 2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug

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

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

► *Sicherung des Kapitalvermögens:* Für das Vorliegen inländ. Einkünfte iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa muss das Kapitalvermögen durch inländ. Grundbesitz, durch inländ., den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegende Rechte oder durch in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe gesichert sein; auf die dingliche Sicherung der Zinsen kommt es nicht an (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620). Da die Nr. 5 nur auf Grundbesitz, grundstücksgleiche Rechte und Schiffe verweist, reicht hier anders als bei Nr. 6 die Besicherung durch in die inländ. Luftfahrzeugrolle eingetragene Flugzeuge für einen Inlandsbezug nicht aus, vgl. KSM/HIDIEN, § 49 Rn. I 105.

► *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/HIDIEN, § 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). Das ist uE nicht der Fall mit der Folge, dass keine hinreichende mittelbare Besicherung besteht, wenn zB ein Konsortialdarlehen zwar durch inländ. Grundbesitz gesichert ist, eine Partei der Konsortialvereinbarung aber auf Grund schuldrechtl. Abreden keine Möglichkeit hat, auf die entsprechenden Verwertungserlöse zuzugreifen.

► *Zeitpunkt der Sicherung:* Die dingliche Sicherung muss in dem Zeitpunkt bestehen, in dem die Einkünfte zu erfassen sind, also bei Zufluss der Zinsen (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620; v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104). Es reicht danach zur Begründung inländ. Einkünfte nicht aus, dass

die den Zinseinnahmen zugrunde liegende Kapitalforderung zu irgendeinem Zeitpunkt im Inland dinglich gesichert war, wenn sie dies im Zeitpunkt des Zuflusses der Zinsen nicht (mehr) ist (aA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 676 und LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 471). Die nach Wegfall der dinglichen Sicherung zu geflossenen 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/ELLENBERGER, BGB, 70. Aufl. 2011, Überbl. vor § 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, 70. Aufl. 2011, § 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.

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

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

► *Eintragung in öffentliches Schuldbuch*: Öffentliche Schuldbücher sind das Bundesschuldbuch (§ 5 BSchuWG) und die Schuldbücher der Bundesländer, also Schuldbücher inländ. (Arg. aus § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a; s. 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. KSM/HIDIEN, § 49 Rn. H 479). Lt. BMF können auch Namensschuldverschreibungen unter bestimmten Voraussetzungen Teilschuldverschreibungen sein (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 161).

848–849 Einstweilen frei.

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

Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. bb erfasst Bezüge aus Genussrechten, mit denen nicht das Recht am Gewinn und am Liquidationserlös verbunden ist und die deshalb nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind, sondern unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 fallen; die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten Genussrechte werden von Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfasst (s. Anm. 822).

**Kein Inlandsbezug:** Buchst. c Doppelbuchst. bb enthält nicht das Erfordernis einer bestimmten Anknüpfung an das Inland. Dies ist uE als Redaktionsversehen zu beurteilen. 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/LÜDICKE, § 49 Rn. 684; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 194).

851–854 Einstweilen frei.

## VI. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. d

855 **1. Durch Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen**

**Einkünfte iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 9 und 10 sowie Satz 2:** Durch den Verweis auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 9 und 10 sowie Satz 2 werden nur bestimmte Kapitalerträge iSd. § 20 erfasst:

- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7, also Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art mit der Einschränkung, dass es sich um Zinsen aus Anleihen und Forderungen handeln muss, die in ein öffentliches Schuldbuch oder in ein ausländ. Register eingetragen oder über die Sammelurkunden iSd. § 9a DepotG oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind; ausgenommen sind Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 iVm. Nr. 2);
- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2, dh. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9, s. § 20 Anm. 430 ff.);
- Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und Nr. 7, dh. Gewinne aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den Inhaber oder ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen nicht mitveräußert werden, sowie Gewinne aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10; s. § 20 Anm. 450 ff.);

- besondere Entgelte oder Vorteile nach § 20 Abs. 3, wenn diese neben oder 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. 550 ff.).

## 2. Inlandsbezug

### a) Überblick und gemeinsame Voraussetzungen für den Inlandsbezug

856

Der Inlandsbezug ergibt sich in den Fällen des Buchst. d daraus, dass es sich um sog. Tafelgeschäfte handeln muss, dh., dass die Erträge gegen Aushändigung der Zinsscheine (Doppelbuchst. aa) oder gegen Übergabe der Wertpapiere (Doppelbuchst. bb) ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.

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

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

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

857 **b) Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (Doppelbuchst. aa)**

Diese Variante erfasst die unter § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a und Nr. 10 fallenden Kapitalerträge (sowie die vergleichbaren Fälle gem. § 43 Abs. 1 Satz 2).

**Ausgezahlt oder gutgeschrieben** werden müssen die Einkünfte aus Kapitalvermögen (hier: Zinsen). Dass das Gesetz das Gutschreiben der Zinsen neben der Auszahlung ausdrücklich nennt, spricht dafür, den Begriff „auszahlen“ weit auszulegen und sämtliche Formen der Erfüllung einzuschließen.

**Gegen Aushändigung der Zinsscheine:** Buchst. d Doppelbuchst. aa spricht sog. „Tafelgeschäfte“ nicht ausdrücklich an, sondern umschreibt sie mit dem Erfordernis, dass die Zinsen gegen Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden müssen. Hintergrund ist, dass der Aussteller einer Schuldverschreibung mit Zinsscheinen nur gegen Aushändigung der Zinsscheine zur Leistung verpflichtet ist (§§ 797, 803 BGB).

**Keine Verwahrung der Teilschuldverschreibungen durch Schuldner, inländisches Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut:** Um unter den durch Buchst. d begründeten Inlandsbezug zu fallen, dürfen die Teilschuldverschreibungen nicht 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.

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

Diese Variante erfasst die unter § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 fallenden Kapitalerträge (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften) sowie die vergleichbaren Fälle gem. § 43 Abs. 1 Satz 2. Daraus, dass das Recht Deutschlands, unter § 20 Abs. 2 fallende Veräußerungsgeschäfte zu besteuern, nach an dem OECD-MA ausgerichteten DBA grds. beschränkt ist, folgert die FinVerw., dass Nr. 5 Buchst. d nicht alle beschränkt Stpfl., sondern nur nicht legitimierte Personen erfasst (vgl. OFD Frankfurt v. 2.3.2009 – S 2500 A - 102 - St 214; Beck-Verw. 158810).

**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).

859 Einstweilen frei.

## VII. Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3

860

**Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3:** Durch die in Nr. 5 Satz 2 angeordnete entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3 gehören zu den inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen bei entsprechendem Bezug zum Inland auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in § 20 Abs. 1 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden (§ 20 Abs. 3; s. § 20 Anm. 550 ff.). Über den Verweis auf § 20 Abs. 3 wird uE die beschr. StPfl. nicht mittelbar auch auf die Tatbestände aus § 20 Abs. 2 erstreckt, weil § 20 Abs. 3 keinen selbständigen Besteuerungstatbestand enthält, sondern nur der Klarstellung von § 20 Abs. 1 und 2 dient (s. § 20 Anm. 550 mwN). Nur soweit Letztere von der Nr. 5 selbst in Bezug genommen werden, reicht daher der Verweis auf § 20 Abs. 3.

**Inlandsbezug des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 mangels eigener Regelung:** Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 ordnet die entsprechende Geltung von § 20 Abs. 3 an, ohne für die darin genannten Erträge einen eigenen Inlandsbezug zu regeln. Sie führen daher zu inländ. Einkünften, wenn die den Inlandsbezug regelnden Voraussetzungen der Nr. 5 im Übrigen erfüllt sind (s. auch KIRCHHOFF/GOSCH X. § 49 Rn. 81).

Einstweilen frei.

861–864

## C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte

865

**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]).

Seit 2009 ist 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 zwar grds. auch für beschränkt StPfl. in Veranlagungsfällen; § 50 Abs. 1 Satz 1 schließt nicht mehr wie vor seiner Änderung durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (seinerzeit im Hinblick auf den Sparerfreibetrag in § 20 Abs. 4) die Anwendung des § 20 Abs. 9 (Sparer-Pauschbetrag) bei beschränkter StPfl. aus. Allerdings gilt dies uE nicht, wenn eine beschränkt stpfl. KapGes. mit ihren inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen zur KSt. veranlagt wird (aA KORN/STRUNK, § 49 Rn. 191, der generell von einer Besteuerung der Bruttoeinnahmen ausgeht). Mit dem Abschluss des Abzugs der tatsächlichen WK sollte berücksichtigt werden, dass für die oberen Einkommensgruppen der Abgeltungsteuersatz von 25 % relativ niedrig ist (vgl. BTDrucks. 16/4841, 57). Bei KapGes. gilt hingegen stets (dh. unabhängig von der Art der zugrunde liegenden Einkünfte) ein einheitlicher Steuersatz von 15 %, so dass es bei KapGes. uE keinen legitimen Grund für eine

Beschränkung des WK- bzw. BA-Abzugs gibt. Auch § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG setzt voraus, dass beschränkt stpfl. KapGes. mit Überschusseinkünften WK abziehen können. § 50 Abs. 1 Satz 1 ist uE daher insoweit teleologisch zu reduzieren.

In KapErtrStAbzugsfällen, in denen der Sparer-Pauschbetrag von unbeschränkt Stpfl. künftig entweder über einen Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2 iVm. Abs. 1 Nr. 1) oder im Rahmen einer Veranlagung (§ 43 Abs. 5 Satz 3) geltend gemacht werden kann, kann der beschränkt Stpfl., der einen Freistellungsauftrag nicht erteilen kann, den Sparer-Pauschbetrag wohl nur nutzen, wenn man § 43 Abs. 5, der ein Veranlagungswahlrecht gibt, bei Kapitaleinkünften als vorrangig gegenüber § 50 Abs. 2 erachtet (s. Anm. 810).

**Bruttobesteuerung durch abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug:** Sofern inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen dem KapErtrStAbzug unterliegen, gilt die ESt. bzw. die KSt. durch diesen als abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1, § 32 Abs. 1 KStG). Damit sind der Abzug tatsächlich entstandener WK sowie wohl auch der Abzug des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9) ausgeschlossen (s.o.). Die KapErtrSt. kann aber ggf. zu ermäßigen sein (s. Anm. 808 und § 50d Anm. 10 ff.).

► *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 bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegende Rechte oder durch in ein inländ. Schiffsregister eingetragene Schiffe führen (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 7),
- Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden sowie Renten aus Rentenschulden iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 (Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa).

Nicht dem (abgeltenden, § 50 Abs. 2 Satz 1) KapErtrStAbzug unterliegende Einkünfte des beschränkt Stpfl. iSd. Nr. 5 Satz 1 Buchst. c Doppelbuchst. aa iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 können grds. mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen bzw. bei einem Verlustabzug iSd. § 10d berücksichtigt werden (§ 50 Abs. 2 Satz 2 aF wurde mit dem JStG 2009 [BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74] aufgehoben, s. § 50 Anm. 3, 80; s. auch BTDrucks. 16/10189, 60).

► *Erstattung von KapErtrSt. bei fehlender materieller StPflcht:* Unterliegt der Empfänger einer Zahlung wie zB ein Dividendenscheinwerber bei Einzug der Dividende nicht der beschr. StPflcht, so ist KapErtrSt. schon nicht einzubehalten bzw. dennoch einbehaltene KapErtrSt. nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten (s. § 20 Anm. 457; Dörsch/Pung in DJPW, § 20 EStG Rn. 259 f.).

► *Ausländische Kapitalgesellschaften:* Bei bestimmten ausländ. beschränkt stpfl. KapGes. ist ein StAbzug auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8–12 sowie Satz 2 nicht vorzunehmen (§ 44a Abs. 5).

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



**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; 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; SCHMIDT-Hess, Beschränkte Steuerpflicht bei Rechteüberlassung durch den originären Inhaber des Rechts?, IStR 2006, 690; WILD/EIGELSHOVEN/HANISCH, Zur beschränkten Steuerpflicht von Werbehonoraren für Gestaltungsleistungen bei Bild- und Namensrechten, IStR 2006, 181; BÖHL/SCHMIDT-NUSCHKE /BÖTTCHER, Besteuerung von Vermietungseinkünften bei Direktinvestitionen in Deutschland, IStR 2008, 651; MEINING/KRUSCHKE, Die Besteuerung der „ausländischen Kapitalgesellschaft & Co. KG“ bei ausschließlich grundstücksverwaltender Tätigkeit im Inland, GmbHR 2008, 91; SCHNITZER/FISCHER, Einkünfteermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598; J. LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008 Beih. zu Hef 17, 25; SCHAUHOF/IDLER, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkter Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341; TÖBEN/LOHBECK, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bei inländischen Immobilieninvestitionen ausländischer Objektgesellschaften, in Festschr. Pöllath + Partners, München 2008, 211; HECHT/LAMPERT, Die einkommensteuerliche Behandlung der Überlassung von Software (Teil I), FR 2009, 1127; KAHLE/SCHULZ, Besteuerung von Inbound-Investitionen – Ermittlung der inländischen Einkünfte und Durchführung der Besteuerung nach dem Jahressteuergesetz 2009, RIW 2009, 140; LINDAUER/WESTPHAL, JStG 2009: Änderungen bei inländischen Vermietungseinkünften durch ausländische Kapitalgesellschaften, BB 2009, 420; MENSCHING, Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 96; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, Aktuelle steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Inbound-Investitionen in deutsches Grundvermögen, FR 2009, 151; DECKER/LOOSER, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG ab 2009, IStR 2010, 8; GRABBE, Investmentsteuerrecht: Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 87; HECHT/LAMPERT, Die einkommensteuerliche Behandlung der Überlassung von Software (Teil II), FR 2010, 68; FISCHER/DOMINIK, Debto-Equity-Swap bei ausländischen Immobiliengesellschaften, IWB 2011, 163 ff.; KRETZSCHMANN, JStG 2010 – Änderungen des Investmentsteuergesetzes, FR 2011, 62.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Münster v. 24.7.2008, GmbHR 2008, 1007 (zur stl. Behandlung von nach ausländ. Recht gegründeten grundstücksverwaltenden Körperschaften und von gewerblich geprägten PersGes. mit ausländ. Körperschaften als Komplementär); OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484 (Neuregelung des StAbzugs nach § 50a durch das JStG 2009); BMF v. 9.1.2009, BStBl. I 2009, 362 (StAbzug von Einkünften beschränkt stpfl. Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen); BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 (StAbzug gem. § 50a bei Einkünften beschränkt Stpfl. aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen); BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG).

## 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 VuV von unbeweglichem Vermögen;
- der VuV von Sachinbegriffen, insbes. von beweglichem BV;
- der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten, gewerblichen Erfahrungen und Gerechtigkeiten, insbes. von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten.

Sie setzt einschränkend den Inlandsbezug des Vermögens wie folgt voraus (s. Anm. 941 ff.):

- durch Belegenheit im Inland bei Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen und Sachinbegriffen;
- durch Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register bei Schiffen, grundstücksgleichen Rechten und anderen Rechten;
- durch Verwertung in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung auch ohne Belegenheit bzw. Eintragung im Inland.

Nr. 6 kommt nach ihrer Subsidiaritätsklausel („... soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, ...“) und nach § 21 Abs. 3 subsidiär zu anderen Einkunftsarten zur Anwendung. 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).

## 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.

**JSStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Neufassung von Nr. 2 Buchst. f, nach der Einkünfte aus der Vermietung ua. inländ. Grundstücke nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind (Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa) und bei Vermietung durch bestimmte ausländ. Körperschaften sogar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten (Fiktion, Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2); Ergänzung der Nr. 6 um eine Regelung der Subsidiarität der Nr. 6 gegenüber den Nr. 1–5; Modifizierung des StAbzugs gem. § 50a für bestimmte inländ. Einkünfte beschränkt Stpfl. (kein StAbzug mehr bei Einkünften aus der Überlassung beweglicher Sachen, da diese regelmäßig auf Grund von DBA nicht in Deutschland besteuert werden konnten, vgl. BRDrucks. 545/08, 94).

**JSStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ergänzung von § 7 Abs. 3 InvStG (für Geschäftsjahre des Investmentvermögens, die nach dem 31.12.2010 beginnen, s. § 17a Abs. 19 InvStG), auf den Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa zur Bestimmung der inländ. StPfl. bestimmter in ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländ. Investmentvermögens enthaltener Erträge aus VuV verweist (s. Anm. 902 und 841).

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### 1. Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

902

Grds. sind inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6 schon wegen § 21 Abs. 3 anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören (s. Anm. 959). Hinzu kommt seit der Ergänzung der Nr. 6 durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 die ausdrückliche Subsidiarität gegenüber den Einkünften iSd. Nr. 1–5. Dieser Grundsatz wird durch die isolierende Betrachtungsweise (s.u.) eingeschränkt.

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

#### **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a:**

► *Keine Betriebsstätte durch bloße Vermietung eines inländ. Grundstücks:* Nach der stRspr. des BFH – und seit der Neufassung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das JStG 2009 auch daraus ableitbar („... soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Buchst. a gehören ...“) – begründet die bloße VuV von Grundstücken und Gebäuden keine BS des Vermieters im Inland (BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133; v. 6.6.1978 – IV R 24/73, BStBl. II 1979, 18 [20]; inzident auch BFH v. 22.8.2006 – I R 6/06, BStBl. II 2007, 163). S. auch BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 – Tz. 15.

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

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

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f** nahm bis zu seiner Ergänzung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432; s. Anm. 2) Bezug auf das Vermögen, die Sachinbegriffe und die Rechte iSd. Nr. 6 und erklärte gewerbliche Einkünfte aus der Veräußerung (nur) dieser für inländ. Durch das StÄndG 2007 wurde der Verweis auf die Nr. 6 gestrichen und Nr. 2 Buchst. f eine eigenständige Regelung des Inlandsbezugs gegeben (zu deren Reichweite s. Anm. 619). Nach der Neufassung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das JStG 2009 (s. Anm. 901) gehören Einkünfte aus der Vermietung ua. inländ. Grundstücke unter bestimmten Voraussetzungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Nr. 2 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa) und gelten sogar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Fiktion, Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2), wenn der Vermieter eine ausländ. KapGes. ist. Abs. 1 Nr. 6 tritt dahinter – wie im Übrigen auch hinter die anderen Tatbestände der Nr. 1–5 – 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 (wenn nicht Sachinbegriffe)*: Einkünfte daraus fallen nicht unter Nr. 6, sondern unter Nr. 9 (s. Anm. 1111). Nr. 6 erfasst zwar Einkünfte aus der Vermietung von Sachinbegriffen, die aus beweglichen WG bestehen. Um ein „Sachinbegriff“ zu sein, müssen diese WG aber funktionell und technisch so aufeinander abgestimmt sein, dass sie eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg v. 25.3.1994, EFG 1994, 970, rkr.; s. auch Anm. 930 und § 21 Anm. 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.

**Über inländische Spezialfonds erzielte Erträge aus VuV (§ 15 Abs. 2 InvStG)**: Erträge aus der Vermietung und Verpachtung, die ein beschränkt stpfl. Anleger über ein inländ. Spezial-Sondervermögen (§ 2 Abs. 3 InvG) erzielt, gelten als von dem Anleger unmittelbar bezogen (§ 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG). Werden solche Erträge über ein Publikums-Sondervermögen (§ 2 Abs. 3 Satz 2 InvG) erzielt, so führen sie nunmehr, dh. seit der Ergänzung von § 7 Abs. 3 InvStG durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) und für Geschäftsjahre des Investmentvermögens, die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 17a Abs. 19 InvStG), zu dem KapErtrStAbzug unterliegenden inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen gem. Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa (s. Anm. 841 ua. zur Möglichkeit der teilweisen Erstattung der KapErtrSt.; vgl. auch KRETZSCHMANN, FR 2011, 62 [65] und GRABBE, BB 2011, 87).

903–912 Einstweilen frei.

## 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 zahlreiche seiner DBA, als Quellenstaat (s. dazu WASSERMEYER, in DEBATIN/WASSERMEYER, 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](http://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 Auffangklausel des Art. 21 OECD-MA nur in dem Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden (s. auch Anm. 901 aE).

Einstweilen frei.

914–921

#### IV. Verfahrensfragen

922

**Unbewegliches Vermögen und Sachinbegriffe (bewegliches Betriebsvermögen):** Mit Einkünften aus der VuV von unbeweglichem Vermögen und, sofern das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt ist (s. Anm. 913), von Sachinbegriffen (beweglichem BV) wird ein beschränkt stpfl. Vermieter oder Verpächter nach Ablauf des Kj. (VZ) zur ESt. veranlagt (§ 25 Abs. 1; s. auch Anm. 961). 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:** Bei Einkünften aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten sowie der Verwertung von Darbietungen wird die ESt. im Wege des StAbzugs erhoben (§ 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3). Dieser beträgt grundsätzlich 15 % der Einnahmen (§ 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), was zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 49 AEUV verstoßenden Bruttobesteuerung führt (s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.231, 5.111, 5.116 ff.). Der Vergütungsgläubiger ist Steuerschuldner (§ 50a Abs. 5 Satz 2), der Schuldner der Vergütung ist Haftungsschuldner (§ 50a Abs. 5 Satz 4). Die ESt. entsteht, wenn dem beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger die Vergütung zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1). Zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer s. § 50a Abs. 5 Satz 3 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 (s. § 50d Anm. 100 ff.).

923–925 Einstweilen frei.

## B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 6

### 926 I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)

Nr. 6 verweist zur Bestimmung dessen, was Einkünfte aus VuV sind, auf § 21. Das Begriffspaar „Vermietung und Verpachtung“ meint daher die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt (s. 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, BStBl. II 2010, 398). Auch was Objekt der VuV sein kann, bestimmt sich damit nach § 21; s. dazu im Einzelnen Anm. 928 ff. Schließlich gilt neben der Subsidiaritätsklausel innerhalb der Nr. 6 selbst über die Verweisung auch die in § 21 Abs. 3 enthaltene Subsidiaritätsklausel für die Nr. 6. Gehören also Einkünfte der in § 21 Abs. 1 und 2 bezeichneten Art zu Einkünften aus anderen Einkunftsarten, so handelt es sich bei ihnen um Einkünfte dieser anderen Einkunftsart und ihre Eigenschaft als inländ. Einkünfte ist an den Voraussetzungen der Inlandsverknüpfung dieser anderen Einkunftsart zu messen (s. aber Anm. 902 „Isolierende Betrachtungsweise“).

927 Einstweilen frei.

## 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, 70. Aufl. 2011, Vor § 90 Rn. 3), in § 21 Abs. 1 Nr. 1 aber als Beispiel für unbewegliches Vermögen genannt werden (anders wiederum Art. 6 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 OECD-MA, nach dem Schiffe und Luftfahrzeuge nicht als unbewegliches Vermögen gelten).

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

- Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile (s. § 21 Anm. 101–103);
- Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind (s. § 21 Anm. 104): Die Vermietung nicht in ein Schiffsregister eingetragener Schiffe im Inland fällt unter Nr. 9, wenn sie nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen ist. Ob Schiffe in ein inländ. oder ein ausländ. Register eingetragen sind, ist für ihre Eigenschaft als unbewegliches Vermögen unerheblich (RFH v. 10.12.1940, RStBl. 1941, 250). Die Eintragung entscheidet nur darüber, ob das Schiff im In- oder Ausland belegen ist (RFH v. 27.9.1932, StuW 1933 Nr. 335);
- Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (s. dazu § 21 Anm. 105 und § 23 Anm. 84, 85).

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

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

930

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

#### a) Begriff

931

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 (§§ 22ff. Kunsturhebergesetz) und des Namens (§ 12 BGB, s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398, 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 ; s. auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 22). Nr. 6 unterscheidet nicht, ob die Benutzungs- oder Nutzungsrechte schuldrechtl. oder dinglicher Art sind (BFH v. 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]). Lt. FG Münster v. 16.4.2010, EFG 2010, 1426, nrkr., Az. BFH X R 14/10 soll nur die zeitlich begrenzte Überlassung von einem Dritten erworbener Rechte, nicht aber die originär eigener Rechte von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (und damit von § 49 Abs. 1 Nr. 6) erfasst sein (krit. dazu WAGNER, EFG 2010, 1428 [1430]).

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 Über-

lassung von gewerblichen Erfahrungen verweist, zum anderen in Nr. 9 (s. dazu Anm. 902 „Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 9“).

### 932 b) Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung

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

BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120; v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398; 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); v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 23.

Endgültig übertragen wird ein Recht durch seine immerwährende Überlassung oder dadurch, dass sich sein Wert während der Nutzungsdauer wirtschaftlich erschöpft oder verbraucht (BFH v. 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]; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 24). Gleiches gilt, wenn ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes nicht in Betracht kommt (RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 200). Ein Recht wird nur zeitlich begrenzt überlassen, wenn die zugrunde liegende Vereinbarung kündbar ist (BFH v. 27.2.2002 – I R 62/01, BFH/NV 2002, 1142).

Kam es noch nach BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 2.4 (aufgehoben durch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 118) auf eine zeitliche Begrenzung nicht an, wenn Urheberrechte im Rahmen von gewerblichen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und f) oder selbständigen Einkünften (Abs. 1 Nr. 3) überlassen wurden, so ist nun für den StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 auch im Hinblick auf Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 und 3 zu unterscheiden, ob Rechte nur zeitlich begrenzt (dann StAbzug) oder endgültig überlassen werden (Rechtekauf, dann kein StAbzug, vgl. BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 23).

**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 Gestaltungsrecht (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 der Überlassung des Nutzungsrechts begrenzt. Es ist zudem außerordentlicher Befehl 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. allg. BGH v. 12.6.1987 – V ZR 91/86, BGHZ 101, 143 [150]). Die Geschäftsgrundlage kann aber in jedem Schuldverhältnis mit der Folge seiner Rückabwicklung (BGH v. 25.10.1989 – VIII ZR 105/88, BGHZ 109, 139 [144]) wegfallen, auch in denen, die eigentlich auf eine unbegrenzte Überlassung, nämlich eine endgültige Übertragung eines Rechts, gerichtet sind. Eine unbegrenzte, iSv. „nicht als begrenzt denkbar“ zu verstehende Überlassung gäbe es danach nicht. Das spricht uE dafür, in derartigen Fällen die Überlassung jedenfalls 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, EFG 1983, 353 unter 2.a: „Ein kurzfristiges ... Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag steht der Annahme einer endgültigen Vermögensübertragung nicht entgegen“).

### c) Einzelfälle (ABC)

933

**Alleinvertriebsrecht:** Das Alleinvertriebsrecht ist ein immaterielles WG, das derjenige, der zum Alleinvertrieb berechtigt wird, als eigenen Vermögensgegenstand erwirbt und dann als eigenes und nicht als fremdes, ihm zeitlich begrenzt überlassenes Recht nutzt. Die Übertragung eines Alleinvertriebsrechts kann nicht unter Nr. 6 fallen (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 [102]; 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, BStBl. II 2010, 120 führen Vergütungen, die ein ausländ. Fußballverein von einem Verein der deutschen Bundesliga für die zeitlich begrenzte Ausleihe eines Lizenzspielers erhält, zu keinen inländ. Einkünften iSd. Nr. 6 (s. aber Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 [BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394], und dazu Anm. 637, 637a).

**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 Abs. 1 eingefügt (s. Anm. 1050 ff.).

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

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

**Marken, Warenzeichen:** Bei Warenzeichen war nach BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (102) 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 Warenzeichengesetz aufgehoben worden (Art. 48 MarkenrechtsreformG v. 25.10.1994, BGBl. I 1994, 3082 [3124]) und das Gesetz über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen (MarkenG, Art. 1 MarkenrechtsreformG) in Kraft getreten ist, auf Marken übertragbar (s. auch FG Köln v. 21.11.1997, 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, BStBl. II 2010, 398, unter Aufgabe der gegenteiligen Auffassung in BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 (553); s. auch BMF v. 2.8.2005, BStBl. I 2005, 844; SCHAUHOFF/IDLER, IStR 2008, 341, 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 uE nicht um Einnahmen iSd. Nr. 6 (vgl. RABE, RIW 1991, 317; aA aber FG Köln v. 16.11.2007, EFG 2007, 360, rkr., und wohl auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 27, 110; offen gelassen in BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625). Eine solche Erlaubnis ist keine Überlassung der Nutzung von Rechten, sondern lediglich eine Einwilligung in Eingriffe, die der Veranstalter verbieten könnte (BGH v. 14.3.1990 – KVR 4/88, BGHZ 110, 371 [384]). Allerdings kann zB eine sportliche Veranstaltung auch durch die Nutzung eines solchen Abwehrrechts im Inland vermarktet und mithin finanziell verwertet werden, so dass inländ. Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d vorliegen (BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, aaO; s. auch Anm. 955), die dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d unterliegen.

**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 belegenen, 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.

937–940 Einstweilen frei.

### III. Inlandsbezug

#### 941 1. Überblick

Einkünfte aus VuV sind dann inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen (s. Anm. 942) oder in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (s. Anm. 943 ff.) oder in einer inländ. BS (s. Anm. 952) oder in einer anderen Einrichtung (s. Anm. 954) verwertet (s. Anm. 955) werden. Das Gesetz beschränkt sich darauf, diese Möglichkeiten des Inlandsbezugs ohne nähere Zuordnung zu einem der genannten Objekte der VuV aufzuzählen und überlässt es damit dem Rechtsanwender, jeweils eine (sprachlich) sinnvolle Kombination zu suchen. Diese bestehen darin, dass die Belegenheit im Inland in erster Linie für Grundstücke und, soweit man „Belegensein“ als „sich befinden“ versteht, für Sachinbegriffe in Betracht kommt. Die Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register ist vorrangig für überlassene Rechte von Bedeutung, da zwar auch inländ. Grundstücke in ein inländ. öffentliches Buch eingetragen werden, sie dann jedoch auch im Inland belegen sind. Die Verwertung in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung kann schließlich den Inlandsbezug für Sachinbegriffe und Rechte, nicht aber für Grundstücke herstellen. Keinen ausdrücklichen Inlandsbezug sieht Nr. 6 für die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 vor (zur Bedeutung für die Besteuerung als inländ. Einkünfte iSd. Nr. 6 s. Anm. 936).

#### 942 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.

### 3. Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register

943

**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. 4 Abs. 5 des Ges. v. 11.8.2009, BGBl. I 2009, 2713), die Patentrolle (§ 30 PatG idF der Bekanntmachung v. 16.12.1980, BGBl. I 1981, 1, zuletzt geändert durch Art. 12 Abs. 1 des 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, 9 Abs. 4 und 19 Abs. 1 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“ (HABM) in Alicante/Spainien geführte Register für EU-Gemeinschaftsmarken, VO (EG) Nr. 207/2009, sind keine inländ. Register. Einkünfte aus der Überlassung einer Gemeinschaftsmarke an einen Inländer fallen daher, wenn die Marke nicht in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung verwertet wird, nicht unter Nr. 6. 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).

944–951 Einstweilen frei.

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

##### 952 a) Überblick

Einkünfte aus VuV von Sachinbegriffen oder der Überlassung von Rechten sind nach Nr. 6 auch dann inländ. Einkünfte iSd. beschränkten EStPflicht, wenn die Sachinbegriffe oder die Rechte in einer inländ. BS oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. So fallen zB Einkünfte aus der Überlassung eines in ein ausländ. Register eingetragenen Rechts unter Nr. 6, wenn sie in einer inländ. BS oder einer anderen Einrichtung verwertet werden (RFH v. 13.7.1937, RStBl. 1937, 1020; FG Münster v. 11.8.1998, EFG 1998, 1589, rkr.). Dasselbe gilt für Vergütungen, die für die zeitlich begrenzte Überlassung zB von Rezepturen gezahlt werden, die weder im In- noch im Ausland registriert sind (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409] mit Anm. F.W., IStR 1993, 228 [230]).

##### 953 b) Inländische Betriebsstätte

**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).

##### 954 c) Andere Einrichtung

Was unter einer anderen Einrichtung zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Die Verwertung „in einer anderen Einrichtung“ wurde durch Art. 7 des StBereing 1986 v. 19.12.1985 in Nr. 6 aufgenommen, um insbes. die Verwertung von Urheberrechten in inländ. Einrichtungen von öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten erfassen zu können (s. Anm. 901), die hoheitlich tätig waren (s. BVerfG v. 28.2.1961 – 2 BvG 1, 2/60, BVerfGE 12, 205 [246]; s. auch BVerfG v. 27.7.1971 – 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BStBl. II 1971, 567 [571]) und kstrechtl. keinen Betrieb gewerblicher Art und damit keine BS darstellten (s. § 4 KStG Anm. 70; KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]). 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 X. § 49 Rn. 86).

**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.

#### d) Verwertung

955

Unter „Verwerten“ von Rechten ist hier ein „Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen von Rechten im Rahmen eigener Tätigkeit durch eigenes Tätigwerden“ zu verstehen (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [289]). Allerdings liegen idR Einkünfte gem. Nr. 1–3 und nicht gem. Nr. 6 vor, wenn die Rechte in einer Einrichtung oder Betriebsstätte des Stpfl. selbst verwertet werden (s. Anm. 902 zu dem Verhältnis der Nr. 6 zu Nr. 2 Buchst. a). Tatsächlich muss hier – anders als bei dem Verwerten iSd. Nr. 3 und Nr. 4 (s. Anm. 681 und 750) – auch der Stpfl. nicht selbst verwerten (BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [381]). In Nr. 3 und Nr. 4 steht das Verwerten neben dem Ausüben der Tätigkeit, und dort wird „Verwerten“ deshalb als das Nutzbarmachen durch den, der als Stpfl. in Betracht kommt, an einem von dem des Tätigwerdens verschiedenen Ort verstanden (BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [380]), während Nr. 6 auch verwirklichen kann, wer nicht selbst verwertet (BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83 aaO [381]; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 20). Im Zusammenhang mit Nr. 2 Buchst. d wird „Verwertung“ (dort: einer Darbietung) verstanden als (mit der Darbietung sachlich unmittelbar zusammenhängende) Vermarktung iS einer finanziellen Nutzbarmachung durch eine zusätzliche Handlung, die ua. in der Einräumung oder Überlassung von (Nutzungs-)Rechten bestehen kann (vgl. BFH v. 4.3.2009 – I R 6/07, BStBl. II 2009, 625; v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641; s. auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 19). Für eine Verwertung im Inland genügt es allerdings nicht, dass – wie es noch in der Begründung zu § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 EStG 1934 hieß (RStBl. 1935, 33 [59]) – „der wirtschaftliche Erfolg der inländ. Volkswirtschaft unmittelbar zugute kommt“ (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [288]). Die Rechte müssen in einer inländ. BS selbst genutzt werden (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71 aaO [289]). Deshalb erfüllt es nicht den Tatbestand der Verwertung in einer inländ. Betriebsstätte, wenn jemand, der berechtigt ist, zB eine Lizenz zu nutzen, dieses Recht an einen Dritten, zB an eine ausländ. Tochtergesellschaft, weitergibt (s. § 50a Anm. 99). Vertritt also ein inländ. Unternehmen Erzeugnisse auf Grund eines ihm gegen Entgelt eingeräumten Rechts im Ausland, so liegt eine Verwertung in einer inländ. BS nicht vor, wenn der Vertrieb von einer ausländ. BS des Unternehmens aus erfolgt (BFH v. 23.1.1973 – I R 163/71 aaO). Einkünfte, die der Inhaber aus der Überlassung eines nicht in ein inländ. Register eingetragenen Rechts an einen das Ausübungsrecht nur weiterleitenden Inländer erzielt, sind daher mangels Inlandsbezugs keine inländ. Einkünfte.

Einstweilen frei.

956–958

959

**IV. Keine Subsidiarität nach Nr. 6 oder nach § 21 Abs. 3**

Nr. 6 verweist auf Einkünfte nach den Nr. 1–5 sowie auf § 21 und damit auch auf dessen Abs. 3, so dass dieser auch im Rahmen der Nr. 6, allerdings eingeschränkt durch die in § 49 Abs. 2 kodifizierte sog. isolierende Betrachtungsweise (s. Anm. 902 und 1256), anwendbar ist. Nach § 21 Abs. 3 sind Einkünfte der in § 21 Abs. 1 und 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 auch die besonderen Tatbestandsmerkmale einer dieser Einkunftsarten erfüllen. Wird also zB ein zum BV eines Gewerbebetriebs gehörendes Grundstück vermietet, so handelt es sich bei den daraus erzielten Einkünften um Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht um solche aus VuV, wenn nicht der Umstand, dass das Grundstück zu einem BV gehört, auf Grund der in 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.

960 Einstweilen frei.

961

**C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte**

**Überblick:** Einkünfte aus VuV auch iSd. Nr. 6 sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 grundsätzlich (dh., wenn nicht die Steuer im Wege des abgeltenden StAbzugs erhoben wird, §§ 50 Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 1 Nr. 2) 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 früher 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 In-



landstätigkeit) 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). Siehe auch BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530 – Tz. 3.

**Werbungskosten:** Beschränkt Stpfl. dürfen WK 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 besteht, wenn die Aufwendungen durch eine Tätigkeit oder Leistung veranlasst sind, die der Erzielung von Einnahmen dient (BFH v. 30.8.1989 – I B 39/89, BFH/NV 1990, 161; s. § 50 Anm. 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 Nr. 2 und 3; s. Anm. 922), entfällt wohl, auch wenn das Gesetz das abweichend von § 50a Abs. 4 Satz 3 aF nicht mehr ausdrücklich sagt, ein WKAbzug (Umkehrschluss aus § 50a Abs. 3 Satz 1; wegen des Verstoßes dieser Bruttobesteuerung gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 49 AEUV s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.231, 5.111, 5.116 ff.).

Einstweilen frei.

962–999

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

**A. Überblick zu Abs. 1 Nr. 7–10**

1000

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

- § 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)

**Schrifttum:** DECKER/LOOSER, Die Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen und des Alterseinkünftegesetzes auf die zwischenstaatliche Besteuerung von Renten, IStR 2009, 652.

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7

#### 1001 1. Rechtsentwicklung

**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.

**Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010** (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Erweiterung der Nr. 7 um den 2. Halbsatz, nach dem ab dem VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) auch Leistungen ausländ. Zahlstellen einbezogen werden.

#### 1002 2. Bedeutung

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 bei inländ. Zahlstellen jedoch – ebenso wie § 22 Nr. 1 im Inlandsfall – auch Rentenzahlungen, denen keine Steuererminderungen vorangegangen sind. Bei ausländ. Zahlstellen wird streng an dem sog. Förderstaatsprinzip festgehalten, so dass Rentenzahlungen nur dann der deutschen Besteuerung unterliegen, wenn eine stl. Förderung in Deutschland zumindest möglich war. Stets ist eine Besteuerung jedoch nur im Rahmen der DBA möglich (dazu Anm. 1003). Bei Einkünften aus Abs. 1 Nr. 7 kann der Stpfl. ggf. einen Antrag zu unbeschränkter StPflcht nach § 1 Abs. 3 stellen (BTDrucks. 15/2150, 45).

#### 1003 3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

**OECD-MA:** Es ist nach dem Grund der Rentenzahlungen zu unterscheiden. Handelt es sich um Zahlungen für frühere unselbständige Arbeit, weil die Arbeit Voraussetzung für das Ruhegehalt ist, so ist Art. 18 OECD-MA anzuwenden (so ab 2005 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 Versor-

gungswerken 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.; DECKER/LOOSER, ISrR 2009, 652 [654]). In einer gemeinsamen Erklärung anlässlich der Unterzeichnung des Protokolls zur Änderung des DBA v. 1.6.2006 haben Deutschland und die USA ihre Absicht bekräftigt, zu gegebener Zeit, jedoch nicht vor dem 1.1.2013, in Konsultationen einzutreten, um eine Besteuerung der Leistungen aufgrund der Sozialversicherungsgesetzgebung im Quellenstaat vorzusehen.

#### 4. Ermittlung und Verfahrensfragen

1004

**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

### 1. Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 1)

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

1005

§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a erfasst Leibrenten und andere Leistungen, die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, 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.

#### b) Gewährung durch bestimmte inländische Zahlstellen

1006

Die Leistungen müssen von folgenden inländ. (zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57) Zahlstellen gewährt sein:

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

**Inländische landwirtschaftliche 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 (BTDrucks. 15/2986, 28).

## 2. Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 7 Halbs. 2)

1007 Der beschränkten StPflcht unterliegen Leibrenten (vgl. § 22 Anm. 262) und andere Leistungen (vgl. § 22 Anm. 278) ausländ. Zahlstellen (zum Inlandsbegriff vgl. § 1 Anm. 57) unter folgenden Voraussetzungen:

**Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen:** Gemeint sind die Zahlungen des Stpfl. zur Erlangung der Leistungen.

**Berücksichtigt nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bei der Ermittlung der Sonderausgaben:** Die Beiträge müssen als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 zu qualifizieren sein. Unerheblich ist, ob sich der SA-Abzug tatsächlich ausgewirkt hat (BTDrucks. 17/506, 26).

**Ganz oder teilweise berücksichtigt:** Es ist ausreichend, wenn auch nur ein Teil der Beiträge als SA berücksichtigt wurde. So genügt es etwa, wenn die Beiträge eines einzigen Jahres bei der Ermittlung der SA berücksichtigt wurden.

1008–1009 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 Missbrauchsbekämpfungs- 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

#### 1010 1. Rechtsentwicklung

**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.

**JStG 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 Er-

werb). 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 StPflcht 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 StPflcht allein durch die Veräußerung ausgelöst wird, findet Abs. 1 Nr. 8 auf Stpfl. Anwendung, die im Veräußerungszeitpunkt beschränkt stpfl. sind (s. RFH v. 31.7.1940, RStBl. 1940, 884; BFH v. 17.7.1959 – VI 67/58 U, BStBl. III 1959, 346 [347 aE]).

Einstweilen frei.

1013–1014

## 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). 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 ih-

rer Veräußerung aber dennoch als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren (zB im Fall eines gewerblichen Grundstückshandels), so unterliegen sie der beschränkten StPflcht nach Nr. 2 Buchst. f, der gewerbliche Veräußerungsgewinne aus inländ. unbeweglichen Vermögen als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst. Inländ. Einkünfte nach Nr. 2 Buchst. f, welche die genannten Veräußerungsgewinne unabhängig davon erfassen, ob sie inner- oder außerhalb der Zehnjahresfrist erzielt werden, gehen den Einkünften nach Nr. 8 vor (s. Anm. 594). Nach § 23 Abs. 2 sind Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gegenüber den anderen Einkunftsarten subsidiär.

► *Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2*: Auch wenn kein Gewerbebetrieb vorliegt, sind Veräußerungsgewinne aus inländ. unbeweglichen Vermögen als inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, wenn die Einkünfte von Körperschaften iSd. § 2 Nr. 1 KStG erzielt werden, die mit einer KapGes. oder sonstigen juristischen Person iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG vergleichbar sind. Damit unterfallen auch diese Veräußerungsgewinne der beschränkten StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1, der gegenüber Abs. 1 Nr. 8 vorrangig ist.

**Verhältnis zur isolierenden Betrachtungsweise:** 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 aF war auch bei beschränkter StPflcht § 23 vorrangig vor § 17 und damit Abs. 1 Nr. 8 vorrangig vor Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e. § 23 Abs. 2 Satz 2 wurde durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 aufgehoben. Mangels einer ausdrücklichen zeitlichen Anwendungsregelung ist davon auszugehen, dass § 23 Abs. 2 Satz 2 ebenso wie der in Bezug

genommene § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF letztmals auf Beteiligungen anzuwenden ist, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden (§ 52a Abs. 11 Satz 4). Wurde eine Beteiligung vor dem 1.1.2009 erworben und innerhalb der Jahresfrist veräußert, liegen somit wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 Einkünfte nach § 23 vor. Da Abs. 1 Nr. 8 Buchst. c jedoch schon ab dem 1.1.2009 aufgehoben ist, unterliegt der Gewinn aus einer Veräußerung nach dem 31.12.2008 nicht der StPflcht nach Abs. 1 Nr. 8. Eine StPflcht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e entfällt ebenfalls, da wegen § 23 Abs. 2 Satz 2 keine gewerblichen Einkünfte nach § 17 vorliegen. Zu einem anderen Ergebnis gelangt man, wenn man die Subsidiaritätsregelung des § 23 Abs. 2 erst auf Ebene des § 49 anwendet (vgl. Anm. 1029).

#### **Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (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 ./- 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, 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. vor dem 1.1.2009 unterfielen bei natürlichen Personen § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j, § 3c Abs. 2 Satz 1 und bei KapGes. § 8b Abs. 2, 3 KStG.

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

**Verfahren:** Veranlagung; ein StAbzug ist nicht vorgesehen.

Einstweilen frei.

1022–1023

## II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8

### 1024 1. Überblick

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) eingeengt 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).

### 1025 2. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit ...

**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 StPflicht aus (s. Anm. 1031). Folglich waren die – bis zum 31.12.2008 – zu den privaten Veräußerungsgeschäften zählenden Termingeschäfte des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF bei Abs. 1 Nr. 8 ohne Bedeutung. Selbst wenn die Bezugsgröße des Termingeschäfts etwa ein inländ. Grundstück war, so handelte 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 – bis zum 31.12.2008 – wenn die Veräußerung vor dem Erwerb erfolgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF; s. § 23 Anm. 165 f.).



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

1027

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

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

1028

**Zeitliche Anwendbarkeit:** Durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 wurde Nr. 8 Buchst. c mW 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) war ausreichend, dass entweder Geschäftsleitung oder Sitz im Inland lagen.
- ▶ *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 handelte sich um Fälle, in denen infolge einer Umstrukturierungsmaßnahme das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Verkaufs der Anteile beschränkt oder ausgeschlossen wurde und in denen Deutschland aus europarechtl. Gründen nicht die Umstrukturierungsmaßnahme besteuerte, sondern sich vorbehielt, den späteren Verkauf ungeachtet von DBA-Regelungen zu besteuern. Zur Umsetzung dieses Vorbehalts war es erforderlich, dass der spätere Verkauf der beschränkten StPflcht unterliegt. Im Einzelnen werden folgende Fälle genannt:

- ▶ *Kein Ansatz des gemeinen Werts 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 nahm für die Bestimmung der Beteiligung auf § 17 Abs. 1 und Abs. 6 Bezug. Damit waren anwendbar:

- § 17 Abs. 1 Satz 1: Anteile an einer KapGes., wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre – wenn auch nur kurzfristig – am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war (vgl. im Einzelnen § 17 Anm. 100 ff.).
- § 17 Abs. 1 Satz 4: Zurechnung der Beteiligungsquote des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichem Erwerb.
- § 17 Abs. 6: Anteile an einer KapGes., die aufgrund eines Einbringungsverganges iSd. UmwStG zum Buch- oder Zwischenwert erworben wurden, wenn Anteile iSv. § 17 Abs. 1 Satz 1 eingebracht wurden oder es sich um eine Sacheinlage iSv. § 20 Abs. 1 UmwStG handelte.
- *Keine Bezugnahme auf die anderen Regelungen des § 17:* Anders als in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e („... unter den Voraussetzungen des § 17 ...“) wurde § 17 im Übrigen bei Abs. 1 Nr. 8 nicht für anwendbar erklärt. Damit entfielen insbes. die Vorschriften, die sich nicht auf die Beteiligung, sondern auf die Veräußerung beziehen:
  - § 17 Abs. 1 Satz 2: Gleichstellung der verdeckten Einlage;
  - § 17 Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns; diese Vorschrift wird durch § 23 Abs. 3 verdrängt (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.

**Private Veräußerungsgeschäfte** lagen 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 aF; s. § 23 Anm. 157) oder wenn die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF; 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 X. § 49 Rn. 91; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. J 39; LADEMANN/LÜDICKE, Vor § 49 [StBereinG 1999] Rn. 2; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 608 f.; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 220). Auch § 23 Abs. 3 Satz 6 war mangels Verweises nicht anwendbar (glA KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 91; 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 Gesamtvermögen aus Grundstücken besteht).

► *Bedeutung bei beschränkter Steuerpflicht:* Die Vorschrift kann nur Bedeutung entfalten, soweit die als angeschafft oder veräußert geltenden WG solche sind, die durch Abs. 1 Nr. 8 erfasst sind.

#### **Anwendung von § 23 Abs. 2:**

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

► *Bedeutung bei beschränkter Steuerpflicht:* § 23 Abs. 2 ist bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten zu beachten (Verhältnis von Abs. 1 Nr. 8 zu Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3; s. Anm. 1015), § 23 Abs. 2 Satz 2 aF bei Beteiligungen iSd. § 17 Abs. 1 oder 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 X. § 49 Rn. 91; FROTSCHER, § 49 Rn. 400). Abzulehnen ist dagegen der Ansatz, die Subsidiaritätsregelung erst auf Ebene des § 49 anzuwenden und Abs. 1 Nr. 8 auch dann zu bejahen, wenn die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft zwar dem § 23 vorrangig sind, aber nicht unter die zugehörige Ziffer des § 49 subsumiert werden können (so im Ergebnis FG Hamb. v. 4.9.1997, 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. 136; 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.

1030 Einstweilen frei.

### 1031 7. Von Abs. 1 Nr. 8 nicht erfasste (private Veräußerungs-)Geschäfte

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

**Private Veräußerungsgeschäfte mit Wirtschaftsgütern, die keine Grundstücke, 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 Veräußerung 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 wurde; 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)

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

1040

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

**Rechtsentwicklung:**

► *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 derjenigen Mitglieder deutscher Parlamente Bedeutung haben, die nach Beendigung ihres Mandats keinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt mehr in Deutschland haben.

**Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:** Die deutschen DBA enthalten regelmäßig keine besonderen Zuordnungsregeln. Damit sind diese Bezüge den nicht geregelten Einkünften zuzuordnen, die ausschließlich im Wohnsitzstaat der Besteuerung unterworfen werden dürfen, während sie im Quellenstaat nicht der Besteuerung unterliegen (Art. 21 Abs. 1 OECD-MA). Die Regelung der DBA für Bezüge aus dem öffentlichen Dienst können mangels Dienstverhältnisses nicht angewendet werden (WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 19 OECD-MA Rn. 45).

**Verfahrensfragen:** Veranlagung; anders als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist kein StAbzug vorgesehen.

Einstweilen frei.

1041–1043

### 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.

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; J. LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beih. zu Heft 17, 25; DECKER/LOOSER, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG ab 2009, IStR 2010, 8.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484 (Neuregelung des StAbzugs nach § 50a durch das JStG 2009); BMF v. 9.1.2009, BStBl. I 2009, 362 (StAbzug von Einkünften beschränkt stpfl. Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen); BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 (StAbzug gem. § 50a bei Einkünften beschränkt Stpfl. aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen).

**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. Zur 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 Beschl. 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 eigen-

schöpferische Leistung vollbringt, keine Einkünfte aus der Verwertung einer künstlerischen Tätigkeit nach Abs. 1 Nr. 3, sondern sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 erzielt, auf die sich die Nr. 9 bislang nicht erstreckte; Modifizierung des StAbzugs gem. § 50a für bestimmte inländ. Einkünfte beschränkt Stpfl. (kein StAbzug mehr bei Einkünften aus der Überlassung beweglicher Sachen, da diese regelmäßig auf Grund von DBA nicht in Deutschland besteuert werden konnten, vgl. BRDrucks. 545/08, 94; s. auch Anm. 1060).

Einstweilen frei.

1052

### 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### a) Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften

1053

**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 ausländischer und inländischer Besteuerungsmerkmale:* Weitergehend als die isolierende Betrachtungsweise setzt Nr. 9 die Subsidiarität nach § 22 Nr. 3 Satz 1 gegenüber Einkünften anderer Einkunftsarten auch hinsichtlich inländ. Merkmale einer vorrangig erfüllten Einkunftsart außer Kraft. Während es Abs. 2 nicht gestattet, Merkmale außer Betracht zu lassen, die – im Inland verwirklicht – die Einkünfte zB zu gewerblichen werden lassen, ohne dass zugleich die Voraussetzungen für eine Besteuerung der inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfüllt sind (zB, weil es an einer inländ. 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).

1054–1059 Einstweilen frei.

## 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](http://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 Quellenstaat 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. KLEIN in ENDRES/JACOB/GOHR/KLEIN, DBA USA, 2008, Art. 7 Rn. 46; s. auch FG Köln v. 18.12.1997, EFG 1998, 927 (928), best. durch BFH v. 28.10.1999 – I R 35/98, BFH/NV 2001, 881, zur StFreiheit im Inland erzielter Lizenzgebühren nach Art. 12 DBA USA.

Einstweilen frei.

1061–1079

#### 4. Verfahrensfragen

1080

**Steuerabzug bei Einkünften aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how:** Bei Einkünften iSd. Nr. 9 aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how wird die ESt. im Wege des abgeltenden (§ 50 Abs. 2 Satz 1) StAbzugs von dem vollen Betrag der Einnahmen erhoben (§ 50a Abs. 1 Nr. 3). Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1; zum Beginn der Festsetzungsfrist s. BUNZECK, IStR 1997, 750 und Anm. 922). Der StAbzug beträgt grundsätzlich 15 % der Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1) und hat Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1; wg. des Verstoßes dieser Bruttobesteuerung gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 49 AEUV s. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.238, 5.111, 5.116 ff.). Das gilt grds. auch, wenn ein DBA das Recht, eine Quellensteuer zu erheben, nicht gewährt oder Quellensteuer nur iHv. 5–15 % 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.). Verletzt der Vergütungsschuldner seine Abzugspflicht, kann er als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden (§ 50a Abs. 5 Satz 4; § 73g EStDV; § 191 Abs. 1 Satz 1 AO)

oder es kann ein Nacherhebungsbescheid iSd. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO (Verletzung der Anmeldungspflicht des § 150 Abs. 1 Satz 3 AO iVm. § 50a Abs. 5 EStG und § 73e Satz 2 EStDV) gegen ihn ergehen (BFH v. 18.3.2009 – I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237). Das BZSt. oder das zuständige FA kann die Steuer auch von dem Vergütungsgläubiger (als Steuerschuldner) durch StBescheid anfordern (§ 73g Abs. 1 EStDV).

**Steuerabzug bei Einkünften aus inländ. Darbietungen:** Obiges gilt grds. auch für Einkünfte iSd. Nr. 9 aus inländ. unterhaltenden Darbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1); allerdings können bei bestimmten Vergütungsgläubigern (§ 50a Abs. 3 Satz 2) BA/WK abgezogen werden (§ 50a Abs. 3 Satz 1) und diese (§ 50 Abs. 2 Satz 7) können auch wählen, zur ESt. veranlagt zu werden, und damit die Abgeltungswirkung des StAbzugs durchbrechen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5).

**Steuerabzug und Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2:** Die zunächst abzuziehende Steuer ist nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten, wenn die Einkünfte des beschränkt Stpfl. gem. Nr. 9 weniger als 256 € im Kj. betragen und daher nach § 22 Nr. 3 Satz 2 stfrei sind (s. Anm. 1091).

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

**Veranlagung bei Einkünften aus der Nutzung beweglicher Sachen:** Seit der Aufhebung der StAbzugsverpflichtung nach § 50a durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) wird ein beschränkt Stpfl. mit Einkünften aus der Nutzung beweglicher Sachen – wenn nicht ein DBA das deutsche Besteuerungsrecht ausschließt – nach Ablauf des Kj. (VZ) zur ESt. veranlagt (§ 25 Abs. 1). Er hat zu diesem Zweck eine EStErklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 Satz 1). Die ESt. bemisst sich im Fall der Veranlagung nach § 32a Abs. 1. 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.

1081–1089 Einstweilen frei.

## II. Tatbestandsmerkmale der Nr. 9

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

#### 1090 a) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1

**Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1** sind Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6) noch zu den Ein-

künften iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 gehören. Zum gesetzlich nicht definierten Begriff der Leistung iSd. § 22 Nr. 3 s. § 22 Anm. 388.

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

- inländ. unterhaltenden Darbietungen (1. Fall),
- der Nutzung beweglicher Sachen im Inland (2. Fall) oder aus
- der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten (3. Fall).

Nr. 9 erfasst nicht die bei unbeschränkter StPflcht unter § 22 Nr. 3 fallenden Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen (ESt.-Kartei NW § 49 EStG A Nr. 1). Darüber hinaus führen Vermögensumschichtungen, also Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, die keine Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 sind (s. § 22 Anm. 240, 245 ff.), nicht zu inländ. Einkünften iSd. Nr. 9 (s. Anm. 1111).

#### b) Mindesteinkünfte in Höhe von 256 Euro (Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2)

1091

Nach § 22 Nr. 3 Satz 2 sind Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1 nicht stpfl., wenn sie weniger als 256 € im Kj. betragen haben (kein Freibetrag, sondern Freigrenze, s. § 22 Anm. 397). Da die Nr. 9 uneingeschränkt auf § 22 Nr. 3 verweist und auch § 50 keinen Ausschluss enthält (wohl aber § 50a Abs. 2 Satz 3 für Einkünfte aus inländ. Darbietungen eine zusätzliche Freigrenze von 250 € je Darbietung), ist die Freigrenze auch bei inländ. Einkünften beschränkt Stpfl. zu beachten (s. auch KIRCHHOF/GOSCH X. § 49 Rn. 97). Die Abgeltungswirkung des StAbzugs (§ 50 Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 1080) kann eine fehlende StPflcht nicht begründen. Die zunächst abzuziehende Steuer (s. § 50a Anm. 116) ist nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten, wenn die Einkünfte des beschränkt Stpfl. gem. Nr. 9 weniger als 256 € im Kj. betragen und daher nach § 22 Nr. 3 Satz 2 stfrei sind. Der für den StAbzug geltende StSatz von 15 % mag der Tatsache Rechnung tragen, dass er auf den vollen Betrag der Einnahmen angewendet wird und ein Abzug von WK bei den Einkünften iSd § 50a Abs. 1 Nr. 3 grds. nicht zulässig ist (Umkehrschluss aus § 50a Abs. 3 Satz 1; s. § 50a Anm. 120); er rechtfertigt es aber nicht, nicht estpfl. Einkünfte zu besteuern. § 50a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 sind lediglich Vorschriften des StErhebungsverfahrens und setzen stpfl. inländ. Einkünfte iSd. § 49 voraus. Erweitern können sie die in § 49 abschließend umschriebene sachliche StPflcht nicht (BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511 [512]; s. § 50a Anm. 7).

#### c) Verlustausgleich und Verlustabzug (§ 22 Nr. 3 Satz 3)

1092

**Verlustausgleich und Verlustabzug:** Nr. 9 nimmt 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 StPflcht anzuwenden (s. § 50 Anm. 88).

**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). Das frühere Verbot des § 50 Abs. 2 Satz 2 aF, Verluste ab-

zuziehen, 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 aF auf positive, dem StAbzug unterliegende Einkünfte beschränkt und angenommen, die Gründe für die in § 50 Abs. 5 aF normierte Bruttobesteuerung – Verwaltungsvereinfachung, Sicherung der Steuereintreibung und Vereinfachung für den Stpfl. – griffen im Fall negativer Einnahmen nicht ein (s. allg. § 50 Anm. 86). UE gilt das auch für negative Einnahmen iSd. Nr. 9.

1093–1099 Einstweilen frei.

## 1100 2. Inländische unterhaltende Darbietungen (1. Fall)

**Unterhaltende Darbietungen:** Aus der Begründung des RegE v. 2.9.2008 (BTDrucks. 16/10189, 59), die von „Einkünften mit unterhaltendem Charakter“ spricht, sowie dem darin enthaltenen Verweis auf den Beschluss des BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98 (BStBl. II 2000, 254) lässt sich folgern, dass eine unterhaltende Darbietung schon anzunehmen ist, wenn zB ein Künstler oder Schriftsteller die ihm gebotene Gelegenheit nutzt, sich für ein Honorar in seiner Person der Öffentlichkeit darzustellen (Beispiel: Teilnahme an einer Talkshow), ohne dass er dabei eine eigenschöpferische Leistung erbringt, bei deren Vorliegen die Darbietung als im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische Tätigkeit bewertet werden könnte. Laut BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 17 gehören zu den unterhaltenden Darbietungen (iSv. § 50a Abs. 1 Nr. 1) zB Talkshows, Quizsendungen, besonders choreographisch gestaltete Modenschauen sowie Feuerwerke und Lasershows, nicht aber wissenschaftliche Vorträge und Seminare.

**Nur Künstler?** Nicht der Wortlaut der Nr. 9 (und nicht der des § 50a Abs. 1 Nr. 1), wohl aber die Gesetzgebungsgeschichte und das Motiv, auch Vergütungen für Darbietungen besteuern zu können, die mangels eigenschöpferischer Leistung die Schwelle zur künstlerischen Tätigkeit nicht überschreiten, sprechen dafür, dass nur unterhaltende Darbietungen von Künstlern und nicht zB auch die von Sportlern erfasst sein sollen; aA BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 17, wonach es weniger auf den Status des Vergütungsgläubigers als Künstler, Sportler oder Artist als vielmehr auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung ankommt, und wohl auch OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484, unter 2. sowie DECKER/LOOSER, IStR 2010, 8.

**Inländisch:** Das Gesetz definiert nicht, wann die Darbietung inländ. ist. Allerdings verweist die Begründung des RegE (BTDrucks. 16/10189, 59) auf das Recht Deutschlands, solche „Einkünfte mit unterhaltendem Charakter“ nach den DBA zu besteuern. Das spricht dafür, mit Art. 17 OECD-MA ein persönliches Ausüben einer Tätigkeit und damit eine (physische) Anwesenheit im Inland (VOGEL/STOCKMANN, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 41) zu verlangen (so jetzt auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Tz. 18 Satz 2). Ein Hinzuschalten eines Talkshowgasts aus dem Ausland führt danach nicht zu inländ. Einkünften iSd. Nr. 9.

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

#### Bewegliche Sachen:

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

► *Begriff der Sache:* Nr. 9 spricht von Einkünften aus der „Nutzung beweglicher Sachen“, § 22 Nr. 3 Satz 1 von der „Vermietung beweglicher Gegenstände“. Der Begriff des Gegenstands ist weiter als der der Sache; Sachen sind nur körperliche Gegenstände (§ 90 BGB). Nach seinem Wortlaut sind daher Einkünfte aus der Nutzung nichtkörperlicher Gegenstände von der Formulierung „Nutzung beweglicher Sachen“ in Nr. 9 nicht erfasst (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, 70. Aufl. 2011, § 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 Art. 6 Abs. 2 Satz 2 und Art. 21 OECD-MA entsprechenden Regel in Deutschland nicht besteuert werden können, weil Schiffe und Luftfahrzeuge kein unbewegliches Vermögen iSd. DBA sind.

#### Nutzung:

► *Überblick:* Nr. 9 erfasst in 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 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. 955). 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).

1102–1109 Einstweilen frei.

#### 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)

##### 1110 a) Gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten

**Umschreibung für Know-how:** Obwohl die Nr. 9 eingefügt wurde, um im Inland auftretende Besteuerungslücken im Bereich des Know-how-Transfers zu schließen (vgl. BTDrucks. 7/1509 und 7/1871), wird der Begriff „Know-how“ nicht verwendet. Stattdessen erfasst die Nr. 9, 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 erfinderscher Tätigkeit sein; es genügen aber auch Erfahrungen, wie sie jeder andere ebenfalls auf dem Gebiet machen könnte, wenn er genügend Zeit, Arbeit, Fachkräfte, Kosten usw. aufwenden würde. Das Know-how kann damit seiner Qualität nach vom einfachen Erfahrungswissen bis zur (nicht geschützten) Erfindung reichen. Auch ein rechtl. nicht geschütztes technisches Spezialwissen kann wie eine Erfindung zu behandeln sein, wenn sein Wert dadurch greifbar ist, dass es in Lizenzverträgen zur Nutzung weitergegeben werden kann (BFH v. 26.10.2004 – IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167; H 50a.1 EStH). Der Wert dieses Spezialwissens besteht darin, dass es einem Dritten, dem es vermittelt wird, Zeit und Kosten erspart (BFH v. 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 Mög-

lichkeit 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 einräumt.
- *Forschungsergebnisse*: Das Initiieren und Fördern von Grundlagenforschung führt nicht zu einer Nutzung des Forschungsergebnisses als Know-how iSd. Nr. 9 durch den Geldgeber, wenn das Forschungsergebnis frei veröffentlicht wird (FG Hamb. v. 19.10.2000, 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). Seit 2004 ist allerdings zudem § 50g zu prüfen.
- *Marktkennntnisse* und Kenntnisse auf dem Gebiet der Betriebsrationalisierung können Know-how sein (s. BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235).
- *Standardsoftware* ist kein Know-how (s. KESSLER, IStR 2000, 70 [77]); s. umfassend auch HECHT/LAMPERT, FR 2009, 1127; HECHT/LAMPERT, FR 2010, 68.
- *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).

1112 **c) Know-how-Überlassung als Teil einer einheitlichen Leistung**

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 stattdessen eine nicht teilbare Leistung vorliegen, die trotz begleitender Beratung die Überlassung von Know-how zum Gegenstand hat, wenn im gegebenen Fall die ausgehändigten Unterlagen nicht ausreichen, dh. ohne nähere Anleitung vom Abnehmer nicht verwendet werden können (FG Berlin v. 27.1.1967 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 Vereinfachungsgründen zulässt, eine einheitliche Gesamtvergütung, die für verschiedenartige Leistungen zB iSd. Nr. 3 oder der Nr. 9 gewährt wird, den sonstigen Einkünften iSd. Nr. 9 zuzuordnen, wenn sie nicht ohne besondere Schwierigkeit nach dem Verhältnis der einzelnen Leistungen aufzuteilen ist.

Einstweilen frei.

1113–1114

#### d) Gegenwärtige oder frühere Nutzung im Inland

1115

**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 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.

Einstweilen frei.

1116–1119

#### 5. Subsidiarität

1120

Nr. 9 regelt das Verhältnis der dort angesprochenen Einkünfte zu anderen inländ. Einkünften selbständig. Dazu setzt die Vorschrift zunächst die in § 22 Nr. 3 Satz 1 angeordnete Subsidiarität („... soweit sie weder ...“) gegenüber

Einkünften der Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 und gem. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 außer Kraft und ordnet in ihrem letzten Teilsatz die in Nr. 9 angesprochenen Einkünfte den stpfl. Einkünften der Nr. 1–8 nach.

1121–1128 Einstweilen frei.

1129

### 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 Satz 1 Nr. 2). Da allerdings die ESt. beschränkt Stpfl. bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Know-how herrühren, im Wege des StAbzugs erhoben wird (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 und 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 FinVerw. zulässigen Aufteilung einer für verschiedenartige Leistungen gewährten Gesamtvergütung s. R 49.3 Abs. 3 EStR. Dem StAbzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1). Zur Berücksichtigung der Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2 s. Anm. 1080 und Anm. 1091).

1130–1149 Einstweilen frei.

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

1150

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10

#### Rechtentwicklung:

► *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Einfügung der Vorschrift.

► *Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010* (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Neufassung der Vorschrift und Einbeziehung der Leistungen ausl. Zahlstellen ab dem VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 Satz 1).

#### Bedeutung:

► *Hintergrund* von Abs. 1 Nr. 10 ist das Korrespondenzprinzip der nachgelagerten Besteuerung: Soweit die Beiträge, auf denen Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen beruhen, zu Lasten des deutschen Steueraufkommens in der Ansparphase beim Begünstigten stfrei geblieben sind, ist es gerechtfertigt, diese Leistungen bei ihrer Auszahlung auch dann zu besteuern, wenn der Leistungsempfänger bei Leistungsbezug nicht mehr in Deutschland unbeschränkt stpfl. ist. Bei inländ. Zahlstellen erfasst Abs. 1 Nr. 10 darüber hinaus auch Leistungen, denen keine stl. Begünstigung vorausgegangen ist. Bei Einkünften aus Abs. 1 Nr. 10 kann der Stpfl. ggf. einen Antrag zu unbeschränkter StPfl. nach § 1 Abs. 3 stellen.

► *Praktische Bedeutung*: Da die DBA regelmäßig die Besteuerung des Quellenstaats ausschließen (s.u.), hat Abs. 1 Nr. 10 primär in Nicht-DBA-Fällen Bedeu-

tung; 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: WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 18 OECD-MA Rn. 16, 23).

► *Deutsche 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**

**1. Leistungen inländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 1)**

1160

**Inländische Zahlstellen:** Wie aus dem Zusammenhang mit Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2 deutlich wird, bezieht sich Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 1 auf Leistungen inländ. Zahlstellen.

**Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5:** § 22 Nr. 5 Satz 1 erfasst Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Abs. 1 Nr. 10 nimmt ab dem VZ 2010 nicht nur auf § 22 Nr. 5 Satz 1, sondern auf den gesamten § 22 Nr. 5 Bezug, so dass auch die übrigen Regelungen zu beachten sind. Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. § 22 Anm. 493.

**2. Leistungen ausländischer Zahlstellen (Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2)**

1161

Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2 bezieht seit dem VZ 2010 auch bestimmte Leistungen ausländ. Zahlstellen mit ein.

**Leistungen ausländischer Zahlstellen:** In Reduktion des Wortlauts sind nur Leistungen iSd. § 22 Nr. 5 gemeint, also Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Zum Inland vgl. § 1 Anm. 57.

**Soweit die Leistungen bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu Einkünften nach § 22 Nr. 5 Satz 1 führen würden:** Abgestellt wird auf Einkünfte iSd. ersten Satzes des § 22 Nr. 5. Solche Einkünfte liegen dann nicht vor, wenn die Ausnahmenvorschrift des § 22 Nr. 5 Satz 2 auf andere Normen verweist, also soweit den Leistungen keine stl. Förderung vorausging. Damit verbleiben für die beschränkte StPflcht diejenigen Leistungen, denen eine in § 22 Nr. 5 Satz 2 genannte stl. Förderung vorausging (sog. Förderstaatsprinzip, vgl. BTDrucks. 17/506, 26). In dieser ersten Alternative tritt die StPflcht ein, „soweit“ eine Förderung vorausging.

**Wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berück-**

**sichtigt wurden:** In § 22 Nr. 5 Satz 2 ist § 10 Abs. 1 Nr. 2 nicht erwähnt. Die zweite Alternative des Abs. 1 Nr. 10 Halbs. 2 erfasst daher auch diese Förderung. In dieser Alternative tritt die StPflcht bereits ein, „wenn“ eine Förderung möglich war, also unabhängig vom Umfang der stl. Förderung (vgl. BTD Drucks. 17/506, 26). Zu den Tatbestandsmerkmalen vgl. Anm. 1007.

1162–1199 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 beschränkte 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, DStZ 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,

[Anschluss S. E 411]

Die Umqualifikation der Einkünfte bei der beschränkten StPflcht, DStZ 1995, 431; MÖSSNER, Isolierende Betrachtungsweise – Essay einer dogmatischen Klärung, in Festschr. H. Flick, Köln 1997, 939; VOGT, Liebhaberei bei beschränkter StPflcht, SpuRt 2003, 58; COENEN, Die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG, Diss., Münster 2004; J. HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten StPflcht, IWB (2004), Gr. 1, 2003; GOSCH, Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in Festschr. Wassermeyer, München 2005, 263; RUF, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, IStR 2006, 232; SCHISSL, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, StWa. 2006, 43; MEINING/KRUSCHKE, Die Besteuerung der ausländischen KapGes. & Co. KG bei ausschließlich grundstücksverwaltender Tätigkeit im Inland, GmbHR 2008, 91.

## I. Grundinformation

1200

Abs. 2 enthält die gesetzliche Regelung der sog. isolierenden Betrachtungsweise (iB). Dieser Begriff ist nicht ins Gesetz aufgenommen und daher zur Auslegung der Vorschrift nicht geeignet (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 843). Die Vorschrift besagt, dass nicht der gesamte im Ausland verwirklichte Sachverhalt, wohl aber einzelne ausländ. Besteuerungsmerkmale (das sind bestimmte Sachverhaltselemente; s. Anm. 1220) zum Zwecke der stl. Erfassung der inländ. Einkünfte außer Betracht gelassen werden müssen, nämlich dann, wenn das Negieren dieser Sachverhaltselemente dazu führt, dass dadurch der Tatbestand einer Einkunftsart gem. Abs. 1 erfüllt ist. Abs. 2 erlaubt, ein solches ausländ. Sachverhaltselement außer Betracht zu lassen, dessen Berücksichtigung die Besteuerung auf der Grundlage einer ansonsten erfüllten Einkunftsart verhindern würde (s. Anm. 1230 und 1240). Die iB erlaubt es dagegen nicht, Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart wegzulassen oder zu fingieren; es müssen also nach dem Sachverhalt (unter Einbeziehung des Auslandssachverhalts) auf jeden Fall Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 iVm. §§ 13–24 vorliegen (s. Anm. 1230).

Die sich unter Anwendung der iB ergebende Einkunftsart ist auch für die Einkunftsermittlung bestimmend (s. Anm. 1210). Für die Abgrenzung der in den DBA geregelten Einkunftsgruppen hat die iB gem. § 49 Abs. 2 dagegen keine Bedeutung (s. Anm. 1206).

## II. Rechtsentwicklung

1201

Die isolierende Betrachtungsweise (iB) geht auf die Rspr. des RFH zurück, wurde vom BFH übernommen und durch das 2. StÄndG 1973 als Abs. 2 in § 49 eingefügt (zu den Gründen s. Anm. 1202).

**Rechtsprechung des RFH:** vgl. RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193; v. 12.5.1936, RStBl. 1936, 968; v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43.

**Rechtsprechung des BFH:** vgl. BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133; ferner BFH v. 13.12.1961 – I 209/60, BStBl. III 1962, 85; v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165; v. 30.11.1966 – I 215/64, BStBl. III 1967, 400; v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428. Der BFH hat jedoch im Gegensatz zum RFH die Anwendung der iB auf solche Einkunftsarten beschränkt, die im Verhältnis der Subsidiarität (zB § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3, § 23 Abs. 3) stehen. Mangels Subsidiarität zwischen § 15 und § 18 könnten Einkünfte einer KapGes. aufgrund der iB nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit besteuert werden (BFH v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567;

v. 29.4.1970 – I R 113/67, BStBl. II 1970, 762; v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511).

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): s. Anm. 1202.

1202

### III. Bedeutung

Je nachdem, wie der Rechtsgedanke der isolierenden Betrachtungsweise (iB) verstanden und als Rechtssatz konkretisiert wurde, hat sich auch die Bedeutung der iB geändert. Zu unterscheiden sind die Sicht des RFH, die Sicht des BFH und die Ausprägung, die die iB durch Abs. 2 gefunden hat. Durch mehrfache Ergänzung der Tatbestände der beschränkten StPflcht in Abs. 1 mittels Sonderregelungen (insbes. Nr. 2 Buchst. d und Buchst. f, Nr. 9; s. dazu Anm. 1246, 1256, 1263) haben die Meinungsunterschiede heute an praktischer Bedeutung verloren.

**Ausgangssituation:** Die beschränkte StPflcht bedeutet gegenüber dem Welt-einkommensprinzip der unbeschränkten StPflcht (vgl. § 1 Anm. 88) eine Beschränkung in doppelter Hinsicht: Zum einen unterliegen gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 nur die Einkünfte der deutschen ESt., die der Stpfl. „als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt“; zum anderen sind von den inländ. Einkünften aber nur solche zu versteuern, bei denen die zusätzlichen Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 vorliegen, dh. die inländ. Anknüpfungsmerkmale für die jeweilige Einkunftsart (vgl. CLAUSEN, DStZ 1974, 318; s. auch Anm. 5 und 10). Abs. 1 stellt dabei unterschiedlich hohe Anforderungen an den Inlandsbezug. Die Anknüpfungsmerkmale bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Ausübung oder Verwertung im Inland) oder Vermietung und Verpachtung (Belegenheit im Inland) sind leichter erfüllbar als die Anknüpfungsmerkmale für die Besteuerung gewerblicher Einkünfte (Betriebsstätte oder ständiger Vertreter). Zudem treten die Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte (einschließlich der aus privaten Veräußerungsgeschäften) hinter die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 zurück, insbes. hinter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 3, § 23 Abs. 3). Bis VZ 2008 galt daher: Würde diese Rangordnung auch im Rahmen der beschränkten StPflcht gelten, so könnten ausländ. Gewerbetreibende ohne Betriebsstätte oder ständige Vertreter im Inland mit ihrem gesamten inländ. Einkommen nicht zur Besteuerung herangezogen werden, also auch nicht mit Zinsen, Lizenzen, Mieteinnahmen usw., die sie im Rahmen ihres ausländ. Gewerbebetriebs im Inland erzielen (zur Rechtslage ab VZ 2009 s. Anm. 1246, 1256).

**Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise aus der Sicht des RFH:** Diese Ungleichbehandlung von Gewerbetreibenden und sonstigen Einkunftsbeziehern bei beschränkter StPflcht hat den RFH zur Auffassung kommen lassen, dass inländ. Einkünfte, die ein ausländ. Gewerbebetrieb erzielt, der im Inland keine Betriebsstätte bzw. ständigen Vertreter hat, „so zu versteuern sind, wie es der Fall wäre, wenn sie außerhalb eines gewerblichen Betriebs angefallen wären“ (so erstmals RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193; s. Anm. 1201). Anderenfalls wären ausländ. Gewerbetreibende hinsichtlich ihrer inländ. Einkünfte besser gestellt als andere ausländ. Bezieher gleichartiger Einnahmen, was nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen könne.

**Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise aus der Sicht des BFH:**

Der BFH übernahm die iB, rechtfertigte sie jedoch anders: „Diese Betrachtungsweise knüpft an den objektsteuerartigen Charakter der beschränkten Steuerpflicht an und zieht daraus die Folgerung, die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG genannten Einkunftsarten könne nur anhand der Verhältnisse im Inland vorgenommen werden...“ (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428). Wegen des objektsteuerartigen Charakters der beschränkten StPfl. komme es ausschließlich auf das Wesen der aus dem Inland bezogenen Einkünfte an und hätten die persönlichen Eigenschaften des Stpfl. weitgehend außer Betracht zu bleiben. Anders als der RFH beschränkte der BFH die iB auf die Funktion, die Subsidiarität der Einkunftsarten zugunsten ihrer objektiven Bestimmung aufzuheben. Im Verhältnis der drei Gewinnermittlungseinkünfte (LuF, selbständige Tätigkeit, gewerbliche Tätigkeit), die sich gegenseitig ausschlossen, sei die iB nicht anwendbar (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66 aaO).

**Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2:** Mit Wirkung ab VZ 1974 wurde die iB durch das 2. StÄndG 1973 (s. Anm. 1201) gesetzlich verankert. Ob diese Kodifizierung zu einer Änderung der materiellen Rechtslage geführt hat oder der Rspr. des BFH lediglich eine ausreichende gesetzliche Grundlage gegeben hat, ist umstritten.

Keine Änderung der materiellen Rechtslage gegenüber BFH sehen BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 32; CREZELIUS, StVj. 1992, 322 (327). Unklar SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 11. Als Korrektur der BFH-Rspr. betrachten § 49 Abs. 2 TULLIUS, BB 1974, 316; SCHOLTZ in B/B, § 49 Rn. 80; BILSDORFER, RIW 1983, 850; FLIES, DStZ 1995, 431. MÖSSNER (in Festschr. H. Flick, 1997, 939 [949]) hält Abs. 2 für überflüssig, weil er von einem anderen Rangverhältnis zwischen den inländ. Steuertatbeständen (§§ 13 ff.) und den zusätzlichen Anknüpfungsmerkmalen des Abs. 1 ausgeht. Vorrangig müsse geprüft werden, ob im Einzelfall die Rechtsanwendung mit den inländ. Anknüpfungsmerkmalen gem. Abs. 1 für eine Einkunftsart erfüllt sei; sei dies für eine Einkunftsart nicht der Fall, so scheide diese von vornherein zugunsten einer anderen Einkunftsart aus, deren inländ. Anknüpfungsmerkmale gem. Abs. 1 vorliegen. Von Gesetzeswortlaut und systematischem Aufbau des Abs. 1 wird diese Auslegung uE nicht gedeckt.

UE bedeutet die gesetzliche Regelung in Abs. 2 insoweit eine Korrektur der BFH-Rspr., als seit VZ 1974 der Anwendungsbereich der iB nicht mehr nur auf die Fälle beschränkt ist, in denen die Einkunftsarten zueinander im Verhältnis der Subsidiarität stehen. Für diese Beschränkung gibt Abs. 2 nichts her (s. im Einzelnen Anm. 1250).

Einstweilen frei.

1203–1204

## IV. Geltungsbereich

### 1. Persönlicher Geltungsbereich

1205

Die isolierende Betrachtungsweise (iB) gem. Abs. 2 gilt für natürliche Personen, die nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 beschränkt estpfl. sind. Für die Abgrenzung der Einkünfte von erweitert beschränkt Stpfl. gem. § 2 Abs. 1 AStG iVm. § 34c Abs. 1, § 34d gilt keine iB (vgl. § 34d Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3). Über § 8 Abs. 1 KStG gilt die iB nach Abs. 2 auch für beschränkt KStpfl.

1206 **2. Sachlicher Geltungsbereich**

Die isolierende Betrachtungsweise (iB) ist von der Rspr. zur stl. Erfassung ausländ. Gewerbetreibender entwickelt worden, und zwar zunächst für das Verhältnis gewerblicher Einkünfte zu subsidiären Einkunftsarten, nämlich den Einkünften aus Kapitalvermögen (vgl. § 20 Abs. 3) und zu Einkünften aus VuV (vgl. § 21 Abs. 3; s. Anm. 1201 „Rechtsprechung des RFH“). Der RFH hat die iB aber auch auf das Verhältnis zwischen selbständiger Arbeit (§ 18) und gewerblicher Tätigkeit (§ 15), die zueinander nicht im Verhältnis der Subsidiarität stehen, angewendet (vgl. RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132; v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43). Der BFH hat die iB wiederum auf die Funktion, die Subsidiarität der Einkunftsarten zugunsten ihrer objektiven Bestimmung aufzuheben, beschränkt (s. Anm. 1202). UE ist diese Sicht des BFH zu eng (s. im Einzelnen Anm. 1250).

**Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:** Die iB ist nicht geeignet, ein nach DBA dem ausländ. Staat zustehendes Besteuerungsrecht durch Umqualifizierung der Einkunftsart Deutschland zuzuweisen. Ebenso kann sich der Stpfl. nicht auf die iB berufen, um mit ihrer Hilfe die Qualifikation der Einkünfte nach deutschem StRcht vorzunehmen und aufgrund dieser Qualifikation dann das Besteuerungsrecht nach DBA zu bestimmen (BFH v. 23.3.1972 – I R 128/70, BStBl. II 1972, 948). Zum einen stimmen die Einkunftsarten in den DBA mit den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 iVm. § 49 Abs. 1 nicht überein; zum anderen haben die DBA eigene Abgrenzungsregeln (vgl. insbes. Art. 6 Abs. 2, Art. 7 Abs. 7, Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA). Die Abgrenzungsregeln der DBA beinhalten für die Abkommensanwendung eine DBA-eigene „isolierende Betrachtungsweise“. Dividenden fallen zB auch dann unter den Dividendenartikel und nicht unter den Unternehmensgewinn-Artikel eines DBA, wenn sie von einem Unternehmen bezogen werden. Die iB nach § 49 Abs. 2 wird nur bei der Frage bedeutsam, inwieweit das deutsche StRcht von einer ihm durch DBA belassenen Besteuerung Gebrauch macht (glA VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 6–22 Rn. 3).

1207–1209 Einstweilen frei.

1210

**V. Verfahrensfragen**

Aus den von RFH und BFH entwickelten, bis VZ 1973 gültigen Rechtsgrundsätzen der isolierenden Betrachtungsweise (iB) und sodann ab VZ 1974 unmittelbar aus Abs. 2 ergibt sich, dass die Einkünfte so zu versteuern sind, wie es der Fall wäre, wenn sie außerhalb des gewerblichen Betriebs (bzw. einer anderen Einkunftsart) angefallen wären, wodurch sich auch die Ermittlung der Einkünfte ändert (stRspr. seit dem ersten Urteil des RFH zur iB [RFH v. 2.7.1929, RStBl. 1929, 193]; bestätigt durch BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620 [622]). Erzielt ein ausländ. Gewerbetreibender aufgrund der iB zB Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus VuV oder aus privaten Veräußerungsgeschäften, so sind diese Einkünfte nicht als Gewinn gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, sondern als Überschuss der Einnahmen über die WK gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 zu ermitteln. Werden also aufgrund der iB die Einkünfte eines beschränkt Stpfl. als Überschusseinkünfte qualifiziert, so hat das folgende Auswirkungen:

– Es gilt das Zufluss- und Abflussprinzip gem. §§ 8, 11.



- Als WK können nur Aufwendungen abgezogen werden, die mit den inländ. Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem ausländ. Betrieb genügt nicht, da die inländ. Einkünfte gerade als solche behandelt werden, die außerhalb des ausländ. Betriebs anfallen (so schon RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 139; v. 17.6.1930, RStBl. 1930, 687; v. 29.4.1935, RStBl. 1935, 942; vgl. auch Kossow/SCHINDLER, DB 1983, 1674); insbes. bei Schuldzinsen muss also ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu den einzelnen Einnahmen, von denen sie abgezogen werden sollen, nachgewiesen werden.
- Vorschriften, die an das Vorhandensein betrieblicher Einkunftsarten oder an einen BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 anknüpfen, finden keine Anwendung.

Einstweilen frei.

1211–1214

## B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2

### I. Überblick

1215

Tatbestand und Rechtsfolge sind in Abs. 2 in der Reihenfolge enthalten, dass zunächst die Rechtsfolge angeordnet und sodann im „soweit“-Satzteil der Tatbestand geregelt wird. Die in der Rechtsfolge erwähnten „im Ausland gegebene(n) Besteuerungsmerkmale“ sind über das Worte „ihre“ auch Bestandteil des Tatbestands der Vorschrift. Exakter ist die Norm also wie folgt zu lesen (so LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 842; ihm folgend CREZELIUS, StVj. 1992, 322 [325]):

„Soweit bei der Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten, bleiben diese im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale außer Betracht.“

Der Tatbestand erfordert also ein Besteuerungsmerkmal (s. Anm. 1220), das im Ausland gegeben ist (s. Anm. 1221) und dessen Berücksichtigung dazu führen würde, dass keine inländ. Einkünfte gem. Abs. 1 mehr vorlägen (s. Anm. 1230).

Einstweilen frei.

1216–1219

### II. Keine Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale

#### 1. Besteuerungsmerkmale

1220

Nach Abs. 2 bleiben im Ausland gegebene „Besteuerungsmerkmale“ außer Betracht. Obwohl zentraler Begriff der Vorschrift, herrscht Unklarheit über seine Auslegung. Von manchen wird „Besteuerungsmerkmal“ mit „Tatbestandsmerkmal“ gleichgesetzt (vgl. BILSDORFER, RIW 1983, 853 Fn. 61; CREZELIUS, StVj. 1992, 322 [326]; GOSCH, DStR 2002, 671); das ist uE unzutreffend, denn Besteuerungsmerkmal ist nicht gleich Tatbestandsmerkmal. Vielmehr ist darunter ein (ausländ.) Sachverhaltselement zu verstehen (vgl. CLAUSEN, DStZ 1974, 319; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 845). Zur Relevanz dieser Unterscheidung s. Anm. 1230 „Gewinnerzielungsabsicht“.

**Besteuerungsmerkmale iSd. Abs. 2** sind solche (ausländ.) Sachverhaltselemente, die den Tatbestand einer Einkunftsart qualifizieren, also bestimmenden Einfluss auf die Zuordnung einer (auf Einkunftszielung gerichteten) Tätigkeit

zu einer konkreten Einkunftsart haben. Man kann deshalb von einem „einkunftsqualifizierenden Sachverhaltselement“ sprechen. Dies ergibt sich aus dem gesetzlichen Tatbestand („soweit... nicht angenommen werden könnten“; s. im Einzelnen Anm. 1230). Besteuerungsmerkmale sind zB das Sachverhaltselement, dass eine (ausländ.) KapGes. wegen dieser Eigenschaft gewerblich tätig ist, oder die Sachverhaltselemente, wonach die im Ausland ausgeübte Tätigkeit des Stpfl. ihrer Art nach als gewerblich oder freiberuflich zu behandeln ist.

**Keine Besteuerungsmerkmale** sind zB die Sachverhaltselemente, wonach die *im Inland* ausgeübte Tätigkeit des Stpfl. gewerblich oder freiberuflich usw. ist (s. Anm. 1221), die Sachverhaltselemente zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht bzw. Liebhaberei des (ausländ.) Stpfl. (s. Anm. 1230), die Sachverhaltselemente zur Feststellung, ob die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sind (s. Anm. 1230), oder die Person oder Rechtsform des beschränkt Stpfl. (s. Anm. 1221).

## 1221 2. „Im Ausland gegebene“ Besteuerungsmerkmale

Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise (iB) können nur „im Ausland gegebene“ Besteuerungsmerkmale (einkunftsqualifizierende Sachverhaltselemente; s. Anm. 1220) außer Betracht bleiben. Daraus folgt:

**Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale** sind solche Sachverhaltselemente, die nicht (auch) im Inland verwirklicht werden.

**Beispiel 1:** Ein englischer Rechtsanwalt auf den Kanalinseln ist dort gleichzeitig auch in großem Umfang als Trustee, Vermögensverwalter, Geschäftsführer von Off-Shore-Unternehmen tätig. Er berät einen Deutschen in einem Rechtsstreit vor dem OLG Hamburg, in dem es um internationales Privatrecht geht. Der englische Anwalt ist mit dem Anwaltshonorar gem. Abs. 1 Nr. 3 (selbständige Arbeit gem. § 18) beschränkt stpfl., da sein Beratungsergebnis im Inland verwertet wird. Denn aufgrund der iB bleibt außer Betracht, dass seine auf den Kanalinseln ausgeübte Tätigkeit teils freiberuflich, teils gewerblicher Art und somit als gemischte Tätigkeit und insgesamt als eine gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist (Abfärbetheorie; bei PersGes. in § 15 Abs. 3 Nr. 1 geregelt).

**Im Inland gegebene Besteuerungsmerkmale** sind stets vollständig zu berücksichtigen. Die iB erlaubt es nicht, im Interesse einer stl. Erfassung Teile des inländ. Sachverhalts zu unterdrücken. Begründet die im Inland ausgeübte Tätigkeit des Steuerausländers einen Gewerbebetrieb, so fällt seine Tätigkeit stets unter Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a–f und kann nicht mit Hilfe der iB in eine andere Einkunftsart umqualifiziert werden.

**Beispiel 2:** Ein Steuerausländer vermietet an die Stadt München ein Gebäude zur Unterbringung von Asylanten. Der Mietvertrag sieht die Gestellung von Bettwäsche, Essen, Heimaufsicht usw. vor. Die iB erlaubt in diesem Fall keine Besteuerung der Mieten als VuV-Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6. Es handelt sich nach dem inländ. Sachverhalt um eine gewerbliche Vermietung, so dass eine Besteuerung nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bei Vorliegen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters in Betracht kommt.

**Person und Rechtsform des beschränkt Steuerpflichtigen:** In Rspr. und Schrifttum findet sich häufig eine Formulierung, wie sie BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77 (BStBl. II 1978, 494) gebraucht hat: „Auf die Person oder die Organisationsform des Steuerpflichtigen kommt es wegen des objektsteuerähnlichen Charakters der beschränkten Steuerpflicht nicht an (sog. isolierende Betrachtungsweise)“. Insbes. soll die Eigenschaft als juristische Person mittels der iB negiert werden können (vgl. RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132, und v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43; erforderlichenfalls Zuweisung zu den einzelnen Einkunftsarten

ohne Rücksicht auf die Rechtsform des Einkommensbeziehers; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 845, widersprüchlich allerdings Rn. 851). Dem kann jedenfalls unter der Geltung des Abs. 2 nicht gefolgt werden. Weder die Person des beschränkt StPfl. noch seine Organisationsform noch die Tatsache, dass es sich um eine ausländ. KapGes. handelt, kann außer Betracht gelassen werden (vgl. auch wohl SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 11: Negierung zweifelhaft). Mit Hilfe der iB kann kein anderer StPfl. fingiert werden, als der Steuerausländer, der tatsächlich existiert und damit auch im Inland handelt; eine ausländ. KapGes. oder PersGes. bleibt auch im Inland eine KapGes. oder PersGes. Bei einer ausländ. KapGes. (ebenso wie bei einem ausländ. Einzelunternehmer) darf aber aufgrund der iB außer Betracht gelassen werden, dass die im Ausland ausgeübte Tätigkeit qua Rechtsform (vgl. § 8 Abs. 2 KStG) oder ihrer Art nach einen Gewerbebetrieb begründet (bedenklich insoweit die Erwägung, dies zu verneinen, in BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641).

Einstweilen frei.

1222–1229

### III. Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1 könnten nicht angenommen werden

1230

Die Berücksichtigung ausländ. Besteuerungsmerkmale muss dazu führen, dass „inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten“.

**Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1** liegen vor, wenn nach dem gesamten Sachverhalt (unter Einbeziehung des Auslandssachverhalts; s. Anm. 1221 und 1240) die tatbestandlichen Voraussetzungen einer der sieben Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 sowie zusätzlich die inländ. Anknüpfungsmerkmale gem. § 49 Abs. 1 für die jeweilige Einkunftsart erfüllt sind. Liegen nach dem gesamten Sachverhalt bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Einkunftsart gem. § 2 Abs. 1 nicht vor, so können unter Berufung auf die isolierende Betrachtungsweise (iB) auch keine inländ. Einkünfte fingiert werden (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703).

**Außerachtbleiben eines ausländischen Besteuerungsmerkmals:** Die iB ordnet nicht an, der im Ausland verwirklichte Sachverhalt habe vollständig außer Betracht zu bleiben und für die Besteuerung komme es nur auf den im Inland verwirklichten Sachverhalt an. Nach der Kodifizierung der iB in Abs. 2 ist aufgrund des gesetzlichen Wortlauts („soweit“) offenkundig, dass grds. der gesamte stl. relevante Sachverhalt zu berücksichtigen ist, unabhängig davon, ob er im Inland oder im Ausland verwirklicht ist (so bereits früher DEBATIN, DB 1961, 787; ähnlich BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428). Es bleibt vom Auslandssachverhalt nur das außer Betracht, was die Subsumtion unter eine inländ. Einkunftsart hindert. Können auch bei Berücksichtigung der ausländ. Besteuerungsmerkmale inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 angenommen werden, gibt es für die iB keinen Anwendungsbereich (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550).

**Fehlende Gewinnerzielungsabsicht (Liebhaberei):** Ist die stl. relevante Tätigkeit eines Steuerausländers Liebhaberei, weil sie ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, so kann diese Tätigkeit in Deutschland nicht aufgrund der iB zu inländ. Einkünften und damit beschränkter StPfl. führen (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01 aaO; FG Köln v. 23.9.2005, EFG 2005, 1940, rkr.; glA

LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 852; SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 11; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 32; unklar GOSCH, Anm. zu BFH, DStR 2002, 671; aA KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 162). Nach BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01 aaO kann bei einem ausländ. Pferderennstall für die Gewinnerzielungsabsicht nicht mittels der iB allein darauf abgestellt werden, ob die im Inland erzielten Rennpreise die jeweiligen – ggf. anteiligen – Aufwendungen überstiegen haben; die FinVerw. wendet dieses Urteil nicht an (BMF v. 11.12.2002, BStBl. I 2002, 1394; ebenso schon BMF v. 22.9.1989, DStR 1990, 151 betr. ausländ. Gestüte oder Rennställe). Gewinnerzielungsabsicht ist kein Besteuerungsmerkmal iSd. Abs. 2 (zum Begriff s. Anm. 1220), sondern ein zwingendes Tatbestandsmerkmal jeder Einkunftsart. Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart können mit Hilfe der iB weder unterdrückt noch fingiert werden. Abs. 2 erlaubt es, einzelne, im Ausland gegebene einkunftsqualifizierende Besteuerungsmerkmale zu negieren, nicht aber dem Steuerausländer im Inland irgendeine einkunftsrelevante Tätigkeit zu unterstellen, die er tatsächlich gar nicht ausübt (glA BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01 aaO; LÜDICKE, Anm. zu BFH, DStR 2002, 671; VOGT, SpuRt 2003, 58).

**Beispiel:** Das Hobby eines Ausländers ist seine Briefmarkensammlung mit Marken aus vielen Ländern, darunter auch Deutschland. Mit der Komplettierung und Verbesserung der Sammlung ist ein reger Ankauf und Verkauf von Briefmarken verbunden. Insgesamt sind seine Ausgaben weit höher als die Einnahmen aus den Briefmarkenverkäufen. Sämtliche Briefmarkenverkäufe lässt er exklusiv über einen befreundeten deutschen Briefmarkenhändler laufen. Dieser besorgt für ihn auch alle neu erschienenen deutschen Briefmarken. In Deutschland übersteigen die Einnahmen aus den Briefmarkenverkäufen die Ausgaben für die deutschen Briefmarken erheblich.

Nach dem insgesamt verwirklichten Sachverhalt handelt es sich um nicht stbare Liebhaberei. Betrachtet man nur die Aktivitäten des ausländ. Briefmarkensammlers im Inland, so erzielt er einen Einnahmenüberschuss, könnte als gewerblicher Händler angesehen werden und hätte über den deutschen Briefmarkenhändler auch einen ständigen Vertreter, so dass beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a angenommen werden könnten. Die iB erlaubt aber nur, einzelne ausländ. Besteuerungsmerkmale zu negieren, nicht dagegen, die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Einkunftsart zu fingieren.

**Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung:** Die iB gibt nicht das Recht, ausländ. Besteuerungsmerkmale zwecks Steuervermeidung zu negieren. Wenn der im Inland verwirklichte Sachverhalt eine Qualifizierung nicht erlaubt, müssen vielmehr auch die im Ausland gegebenen Verhältnisse insoweit berücksichtigt werden, wie dies zur Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen der Einkunftsart notwendig ist (so schon DEBATIN, BB 1960, 1017; DEBATIN, DB 1961, 787; CLAUSEN, DStZ 1974, 319).

**Beispiel:** Ein Steuerausländer kauft im Inland drei Eigentumswohnungen, die er nach elf Jahren mit Gewinn weiterverkauft. Ließe man aufgrund der iB außer Betracht, dass der Stpfl. im Ausland während der elf Jahre weitere Wohnungen an- und verkauft hat, so wären nach der Drei-Objekt-Grenze der BFH-Rspr. bezogen auf den Inlandssachverhalt die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten. Bei Einbeziehung des Auslandssachverhalts überschreitet er die Drei-Objekt-Grenze und ist als gewerblicher Grundstückshändler zu behandeln. Ob beschränkte StPflcht besteht, richtet sich danach, ob einer der Tatbestände des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder Buchst. f erfüllt ist. Mittels der iB kann dieses Ergebnis nicht verhindert werden.

1231–1239 Einstweilen frei.

## C. Rechtsfolgen des Abs. 2

### I. Außerbetrachtbleiben ausländischer Besteuerungsmerkmale

1240

Abs. 2 erlaubt es, im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht zu lassen. Dem Außerbetrachtlassen sind jedoch Grenzen gesetzt („soweit“); s. im Einzelnen dazu Anm. 1221 und 1230.

Ein Außerachtlassen der ausländ. Verhältnisse ist dann nicht möglich, wenn der im Inland verwirklichte Sachverhalt keine sichere Beurteilung über Art und Qualifikation der Tätigkeit des Steuerausländers gestattet.

„Ist nur ein Teil des gesetzlichen Steuertatbestandes im Inland verwirklicht, der nicht erkennen lässt, ob der zu beurteilende Sachverhalt unter eine der sieben Einkunftsarten – und ggf. unter welche von diesen – subsumiert werden kann, müssen die im Ausland bestehenden Verhältnisse insoweit in die Betrachtung einbezogen werden, als dies erforderlich ist, um die Einkünfte ihrem objektiven Wesen nach zu bestimmen“ (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; v. 7.7.1971 – I R 40/70, BStBl. II 1971, 771).

Diese Aussage hat auch nach der Kodifikation durch Abs. 2 Gültigkeit. Allerdings ist aus dem „objektiven Wesen der Einkünfte“ für Abs. 2 wenig Greifbares zu gewinnen. Zu den Kriterien für die Einkunftsqualifizierung mittels isolierender Betrachtungsweise s. Anm. 1220–1230.

Einstweilen frei.

1241–1244

### II. Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise auf die verschiedenen Einkünfte

#### 1. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1)

1245

Bei ausländ. Land- und Forstwirten hat Abs. 2 nur eine geringe praktische Bedeutung, wohl aber dem Grunde nach dieselbe Funktion wie bei ausländ. Gewerbetreibenden. Gehört zum Betrieb eines ausländ. Landwirts ein inländ. Grundstück, das er verpachtet hat (denkbar zB bei Betrieben diesseits und jenseits der deutschen Grenze), so führt die isolierende Betrachtungsweise (iB) dazu, die Pachtzahlungen gem. Abs. 1 Nr. 6 der beschränkten StPflcht zu unterwerfen (s. Anm. 1256).

**Gemischte Tätigkeit:** Betreibt ein ausländ. Land- oder Forstwirt neben dem im Ausland gelegenen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb im Interesse des Hauptbetriebs im Inland einen gewerblichen Nebenbetrieb und gibt insgesamt die LuF das Gepräge, so dass nach den Regeln über die gemischte Tätigkeit (s. BMF v. 31.10.1995, BStBl. I 1995, 703 Tz. 1) ein einheitliches luf. Unternehmen anzunehmen wäre, so kann nach Abs. 2 die luf. Tätigkeit außer Betracht gelassen werden, so dass es sich im Inland um gewerbliche Einkünfte im Rahmen einer Betriebsstätte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a handelt (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 858).

Betreibt ein Steuerausländer auf ausländ. und auf inländ. Grundstücken Tierzucht und Tierhaltung, so ist es im stl. Ergebnis gleichgültig, ob er Einkünfte aus LuF hat oder wegen Übersteigens der Obergrenzen für den Viehbestand (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) als Gewerbetreibender tätig ist; im ersten Fall wird die LuF im Inland betrieben (Abs. 1 Nr. 1), im zweiten Fall besteht im Inland ei-

ne Betriebsstätte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, so dass in jedem Fall beschränkte StPflcht besteht und die iB nicht bemüht zu werden braucht.

**Betriebsverpachtung/Betriebsaufgabe:** Pachteinnahmen führen bei einer Betriebs- und Teilbetriebsverpachtung im Ganzen weiterhin zu Einkünften aus LuF, solange der Verpächter nicht die Aufgabe des Betriebs (Teilbetriebs) erklärt hat (vgl. BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; v. 18.3.1964 – IV 114/61 S, BStBl. III 1964, 303). Ist der Verpächter beschränkt stpfl. (zB wegen Auswanderung), so sind seine Pachteinkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1 beschränkt stpfl., weil der luf. Betrieb solange im Inland „betrieben“ wird, wie keine Aufgabeerklärung abgegeben ist oder der Vorgang wegen wesentlicher Änderungen des Betriebs zwingend als Aufgabe behandelt werden muss (vgl. BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521). Nach Betriebsaufgabe bezieht der beschränkt Stpfl. in jedem Fall inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6, als privater Vermieter ohne, im Übrigen mit Hilfe des Abs. 2.

## 1246 2. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abs. 1 Nr. 2)

**Rechtsentwicklung:** Die Besteuerungslücke, die sich früher (s. Anm. 1202) dadurch ergab, dass nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a inländ. Einkünfte ausländ. Gewerbetreibender nur besteuert werden konnten, wenn im Inland eine Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter vorhanden waren, hat zur Entwicklung der isolierenden Betrachtungsweise (iB) geführt (s. Anm. 1201). Aufgrund der iB konnte seither die Vermietung eines Grundstücks durch eine ausländ. KapGes. als Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6 erfasst werden (vgl. FG Münster v. 4.11.2002, juris, rkr. [NZB als unzulässig verworfen, BFH v. 14.8.2003 – I B 27/03, BFH/NV 2004, 63]). Ab VZ 2009 bedarf es dazu der iB nicht mehr. Denn durch das JStG 2009 ist ab VZ 2009 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f dahingehend geändert (Einfügung von Doppelbuchst. aa), dass die Vermietung von inländ. unbeweglichem Vermögen usw. durch einen Gewerbebetrieb – ebenso wie vorher bereits die Veräußerung von Grundbesitz – zu gewerblichen Einkünften führt.

Weiterhin führt die iB aber bei Zinsen für ein Darlehen, das ein ausländ. Gewerbebetrieb ins Inland gegeben hat, zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. Abs. 1 Nr. 5 (RFH v. 12.5.1936, RStBl. 1936, 268; s. Anm. 1253) und bei Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung durch eine KapGes. zu Einkünften gem. § 17 (BFH v. 13.12.1961 – I 209/60 U, BStBl. III 1962, 84); s. Anm. 577 zu Nr. 2 Buchst. e.

**Über Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit** bei Gewerbetreibenden allgemein s. Anm. 1250; bei einer KapGes. s. Anm. 1251.

**Gemischte Tätigkeiten:** Übt eine natürliche Person sowohl eine gewerbliche (§ 15) wie auch eine selbständige (§ 18) Tätigkeit aus, so sind diese stl. getrennt zu beurteilen, sofern die Tätigkeiten voneinander abgrenzbar sind (anders bei einer Tätigkeit innerhalb einer Einkunftsart; s. Anm. 1230). Liegt eine sog. gemischte Tätigkeit vor (s. § 18 Anm. 17), so kann bei dieser die gewerbliche Tätigkeit außer Betracht gelassen werden, wenn sie ausschließlich im Ausland ausgeübt wird (s. auch Anm. 1221 Beispiel 1; glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 858). Die Rechtsauffassung des BFH, die iB könne im Verhältnis der Einkunftsarten des § 15 zu § 18 keine Anwendung finden (kritisch dazu Anm. 1250), steht diesem Ergebnis nicht entgegen, da hier nicht eine der Art nach gewerbliche Tätigkeit in eine selbständige Tätigkeit umqualifiziert wird,

sondern die ausländ. gewerbliche Tätigkeit insgesamt außer Betracht und daher im Inland eine der Art nach selbständige Tätigkeit iSd. § 18 übrig bleibt (im Ergebnis glA LADEMANN/LÜDICKE aaO).

**Personengesellschaften und § 15 Abs. 3 Nr. 1:** Übt eine PersGes. neben anderer Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist sie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 insgesamt als gewerblich zu behandeln; das gilt auch für ausländ. PersGes. (s. Anm. 160). Erzielt die ausländ. PersGes. im Inland ausschließlich nicht-gewerbliche Einkünfte, so bleibt nach § 49 Abs. 2 die ausländ. gewerbliche Tätigkeit außer Betracht, so dass § 15 Abs. 3 Nr. 1 keine Anwendung findet, sondern die inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 2 als nichtgewerbliche Einkünfte besteuert werden können (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 271). § 15 Abs. 3 Nr. 1 findet dagegen auf die inländ. Einkünfte einer ausländ. PersGes. stets Anwendung, wenn von der PersGes. neben nichtgewerblichen Einkünften im Inland auch gewerbliche Einkünfte erwirtschaftet werden. Können die nicht-gewerblichen inländ. Einkünfte der Betriebsstätte oder dem ständigen Vertreter nicht zugerechnet werden, so bleiben sie wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 gleichwohl gewerbliche Einkünfte mit der Folge, dass sie nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nicht besteuert werden können (glA LADEMANN/LÜDICKE aaO), ausgenommen ab VZ 2009 Vermietungseinkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelpuchst. aa infolge des JStG 2009 (s.o.).

**Gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft durch ausländische Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2):** Unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 kann eine KapGes. als persönlich haftender Gesellschafter eine PersGes., die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, gewerblich prägen; ob auch eine ausländ. KapGes. die gewerbliche Prägung vermittelt, ist umstritten (zum Meinungsstand s. Anm. 160; vgl. auch MEINING/KRUSCHKE, GmbHR 2008, 91). Über die iB lässt sich das Problem nicht lösen. Abs. 2 erlaubt zwar, die gewerbliche Tätigkeit einer ausländ. KapGes. außer Betracht zu lassen, nicht aber ihre Rechtsform; die Person des beschränkt Stpfl. sowie seine Rechtsform können mittels der iB nicht weggedacht oder umqualifiziert werden (s. Anm. 1221).

**Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG:** Seit VZ 2006 ist der Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf unbeschränkt KStpfl. beschränkt, so dass sich der Meinungsstreit, inwieweit die Vorschrift auch für beschränkt KStpfl. gilt, erledigt hat (s. dazu § 8 KStG Anm. 34).

Einstweilen frei.

1247–1249

### 3. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)

#### a) Verhältnis von § 15 und § 18

1250

Sowohl das allgemeine Verhältnis von § 15 und § 18 wie auch die Behandlung von KapGes. (s. dazu Anm. 1251) sind bislang nicht geklärt. Seit VZ 1986 ist mit der Einfügung des Buchst. d in Abs. 1 Nr. 2 eine Gruppe von Streitfällen im Wege der materiellen Erweiterung der beschränkten StPfl. aus der Diskussion genommen worden (gewerbliche Einkünfte aus Ausübung oder Verwertung von künstlerischen, sportlichen uä. Darbietungen im Inland; zur Bedeutung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d s. Anm. 503).

Es ist umstritten, ob die isolierende Betrachtungsweise (iB) dazu führen kann, einen ausländ. Gewerbetreibenden mit seinen inländ. Einkünften nach Abs. 1 Nr. 3 zu erfassen. UE wird dabei nicht ausreichend zwischen den Rechtsgrund-

sätzen zur Rechtslage vor 1974 und der heutigen Rechtsvorschrift des Abs. 2 unterschieden.

**Der BFH** hat – vor der gesetzlichen Kodifizierung in Abs. 2 – die Anwendung der iB auf das Verhältnis von vorrangigen zu subsidiären Einkunftsarten begrenzt (s. Anm. 1201 f.). Ein gewerblicher Unternehmer, sei er eine natürliche oder eine juristische Person, erziele auch bei beschränkter StPflcht Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit; auch aufgrund der iB sei eine andere rechtl. Beurteilung nicht möglich.

„Diese Betrachtung ist auf Fälle der vorliegenden Art jedoch schon deshalb nicht anwendbar, weil die Tatbestände des § 18 EStG und des § 15 EStG zueinander nicht im Verhältnis der Subsidiarität stehen. Beide Tatbestände schließen sich vielmehr gegenseitig aus, so dass die isolierende Betrachtungsweise gar nicht dazu führen kann, anstelle des einen den anderen als Besteuerungsgrundlage heranzuziehen“ (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428).

**Stellungnahme:** Jedenfalls unter der Geltung des Abs. 2 kann dem nicht mehr gefolgt werden; die Vorschrift unterscheidet ersichtlich nicht zwischen den Einkunftsarten und verlangt keine Subsidiarität. Abs. 2 erlaubt es vielmehr, außer Betracht zu lassen, dass der Gewerbetreibende im Ausland gewerblich tätig ist, und ermöglicht es dadurch, seine im Inland anfallenden Einkünfte so zu beurteilen, als wären sie außerhalb eines gewerblichen Betriebs angefallen (s. Anm. 1221 aE). Wenn also ein ausländ. Gewerbetreibender im Rahmen seines Betriebs eine Erfindung macht (zB Patent, geschütztes Arzneimittel oder Rezept usw.) und dies im Wege eines Lizenzvertrags in Deutschland verwertet, so ist der Erfinder nicht mehr als Gewerbetreibender, sondern im Rahmen einer selbständig ausgeübten wissenschaftlichen Tätigkeit (s. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) tätig und daher gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 beschränkt stpfl. (zur Tätigkeit des Erfinders s. § 18 Anm. 600 „Erfinder“). Nach der iB bleibt die Tatsache, dass der Erfinder sein Rezept in einem gewerblichen Betrieb nutzt, außer Betracht, so dass sich der Sachverhalt vom Inland aus als Verwertung einer Erfindung im Rahmen freiberuflicher Erfindertätigkeit darstellt. So hatte bereits der RFH entschieden (vgl. RFH v. 5.8.1936, RStBl. 1936, 1132 betr. Chemiker und Überlassung eines chemisch-technischen Rezepts gegen Umsatzprovision eines deutschen Unternehmens).

#### 1251 b) Kapitalgesellschaften und isolierende Betrachtungsweise

**Der BFH** vertritt in stRSpr., dass eine KapGes. keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit haben könne (BFH v. 7.7.1971 – I R 140/70, BStBl. II 1971, 771; v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393). Das soll nach BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71 aaO aber nicht für Körperschaften oder Stiftungen gelten.

Der BFH begründete seine Auffassung (neben dem Subsidiaritätsgedanken; s. Anm. 1250) damit, dass „Betätigungen, die zu Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit führen können,... begriffsnotwendig natürlichen, selbständig tätigen Personen vorbehalten“ seien, wie § 18 Abs. 1 Nr. 1 insbes. mit dem Katalog der freiberuflich Tätigen deutlich mache. Auch in Ansehung ihrer Mitarbeiter wie der Person ihres Vorstands oder Geschäftsführers könne eine KapGes. „schlechterdings keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit“ erzielen (BFH v. 7.7.1971 – I R 140/70 aaO).

**Stellungnahme:** Dem BFH ist zuzustimmen, dass die isolierende Betrachtungsweise (iB) keine Handhabe bietet, einer ausländ. KapGes., die einem inländ.



Veranstalter einen Sänger sowie Orchester und Chor vermittelt, oder einer Konzertdirektion, die Künstler ins Inland vermittelt, Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit gem. Abs. 1 Nr. 3 zuzurechnen; denn die KapGes. erbringt auch nach dem im Inland verwirklichten, isoliert betrachteten Tatbestand gewerbliche Vermittlungsleistungen und nicht die künstlerische Leistung selbst (vgl. BFH v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828). Damit lehnte der BFH zu Recht die gegenteilige Auffassung in Abschn. 223 Abs. 1 Satz 3 EStR 1984 ab.

In BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82 (BStBl. II 1983, 367) entschied der I. Senat, Vergütungen aus zeitlich begrenzter Überlassung von im Inland verwerteten Rechten seien auch unter der Geltung des Abs. 2 bei einer ausl. KapGes. nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen; auch dem ist für den konkreten Fall zu folgen. Denn die ausl. KapGes. war Inhaber der Nutzungs- und Schutzrechte am Drehbuch; sie hatte aber das Drehbuch nicht verfasst und verwertete daher kein von ihr selbst bewirktes Ergebnis selbständiger Arbeit. Die iB erlaubt es nicht, die durch die beschränkte StPflcht erfassten Einkünfte zu erweitern oder ihrem Wesen nach zu verändern (BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82 aaO unter Hinweis auf DEBATIN, BB 1960, 1016).

Im Übrigen ist der Satz, eine KapGes. könne schlechterdings keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit haben, aber unzutreffend (aA BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 32; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 851; wohl auch SCHMIDT/LOSCHELDER XXVIII. § 49 Rn. 10 f.) und gewinnt auch nicht durch Wiederholung an Richtigkeit. Ob unter Berufung auf die iB angenommen werden kann, dass eine KapGes. selbständig iSd. § 18 tätig ist, richtet sich danach, ob die selbständige Tätigkeit als Leistung der Gesellschaft selbst, handelnd durch ihre Organe und Mitarbeiter, zuzurechnen ist. Gesang, Malerei, Schauspielerei können zB als Individualleistungen nicht einer Gesellschaft zugerechnet werden. Etwas anderes gilt uE für die Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie (§ 18 Abs. 1 Nr. 2), für Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit wie Testamentsvollstrecker und Vermögensverwalter (§ 18 Abs. 1 Nr. 3) sowie auch für eine Vielzahl freiberuflicher Tätigkeiten nach § 18 Abs. 1 Nr. 1. So sind einer KapGes. die Leistungen ihrer Organe und Mitarbeiter, also zB ihrer Lehrer und Erzieher, Vermessungsingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer sowie ähnlicher Berufe als eigene Leistungen zuzurechnen. Das bedeutet in der Praxis: Eine KapGes. kann zwar nicht singen, sie kann aber zB beraten. Infolgedessen können Künstlervermarktungsgesellschaften durch die Vermittlung von Sängern, Schauspielern, Musikern usw. keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen (s.o.). Wohl aber ist eine ausl. Wirtschaftsprüfungs-AG mit ihrer im Inland ausgeübten Revisionsstätigkeit sowie eine ausl. Steuerberatungs-GmbH mit ihrer im Inland ausgeübten Beratungsstätigkeit gem. Abs. 1 Nr. 3 beschränkt stpfl. Die KapGes. selbst erbringt hier die Beratungsstätigkeit, nicht der angestellte Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer; außer Betracht bleibt, dass es sich im Ausland um einen Betrieb gewerblicher Art handelt (gleich aus welchem Grund, zB als Folge der Rechtsform oder als Folge der Art und Weise, wie die KapGes. im Ausland ihre Tätigkeit organisiert und durchführt); übrig bleibt dann eine freiberufliche Steuerberatungs- oder Wirtschaftsprüfungstätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 3, ggf. nach DBA stbefeit (aA J. HEY, IWB (2004) Gr. 1, 2003 [2012]: Abschirmwirkung der ausl. KapGes. kann durch die iB nicht durchbrochen werden).

Die iB führt nicht zu Abs. 1 Nr. 3, wenn ein Dritter im Ausland das Recht auf Verwertung des Produkts selbständiger Arbeit erworben hat und dieses Recht durch entgeltliche Übertragung auf einen anderen im Inland verwertet (BFH v. 16.12.1970 – I R 137/68, BStBl. II 1971, 200); dann kommen allenfalls gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 oder auf der Grundlage der iB Einkünfte aus VuV (Abs. 1 Nr. 6) in Betracht (s. auch Anm. 1256). Auch einer KapGes. kann aber ein Schutzrecht als eigenes Produkt zugerechnet werden (zB als Folge einer Arbeitnehmererfindung) und die lizenzmäßige Verwertung im Inland dann gem. Abs. 1 Nr. 3 zu erfassen sein (vgl. RFH v. 22.5.1944, RStBl. 1945, 43: Einkünfte aus Patentverkäufen durch eine ausländ. Körperschaft an ein deutsches Unternehmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit; im Ergebnis aus anderen Gründen – Rechtskauf – allerdings zweifelhaft).

1252 Einstweilen frei.

#### 1253 4. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Nr. 5)

Zinseinkünfte einer ausländ. AG, die im Inland keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter hatte, führten den RFH dazu, erstmals eine beschränkte StPfl. der KapGes. wegen Einkünften aus Kapitalvermögen anzunehmen (RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193 betr. EStG 1925). Die Einkünfte seien dann „so zu versteuern..., wie es der Fall wäre, wenn sie außerhalb eines gewerblichen Betriebs angefallen wären“ (ebenso RFH v. 12.5.1936, RStBl. 1936, 968 betr. Zinsen aus einem grundschuldgesicherten Inlandsdarlehen). Dem hat sich der BFH angeschlossen, und zwar auch für die Jahre ab 1974 unter der Geltung des Abs. 2 (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620). Mittels der isolierenden Betrachtungsweise wird die Subsidiaritätsklausel (§ 20 Abs. 8) aufgehoben. Im Urteil vom 28.3.1984 hat der BFH die RFH-Rspr. auch insofern bestätigt, als sich aus den Rspr.-Grundsätzen der isolierenden Betrachtungsweise wie auch unmittelbar aus Abs. 2 ergibt, dass sich auch „die Berechnungsart bezügl. der Einkünfte ändert (vgl. RStBl. 1929, 193)“, also die Einkünftermittlung dem Zu- und Abflussprinzip gem. § 11 folgt (s. dazu Anm. 1210).

1254–1255 Einstweilen frei.

#### 1256 5. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 Nr. 6)

Zu den Standardfällen der isolierenden Betrachtungsweise (iB) gehörte bis VZ 2008 die Umqualifizierung gewerblicher Einkünfte in Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6, insbes. wenn es sich bei dem beschränkt Stpfl. um eine ausländ. KapGes. handelt (vgl. BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133). Ab VZ 2009 fällt auch die Vermietung durch einen beschränkt stpfl. Gewerbetreibenden unter die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa (eingefügt durch JStG 2009), so dass es insoweit nicht mehr zur Anwendung der iB kommt (s. dazu Anm. 619).

**Lizenzgebühren:** Überlässt ein im Ausland wohnhafter Erfinder selbstentwickelte Arzneimittelrezepturen einem inländ. Unternehmen zur Nutzung gegen Lizenzgebühren, so erzielt der beschränkt Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. Abs. 1 Nr. 3; hat der Lizenzgeber die Rezeptur seinerseits von einem Dritten erworben, so sind die von ihm bezogenen Lizenzgebühren Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6 (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407). Ist der Lizenzgeber eine ausländ. KapGes., so sind die Lizenzgebühren entwe-

der nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f oder auf der Grundlage der iB nach Abs. 1 Nr. 6 zu erfassen, je nachdem, ob es sich um einen Rechtskauf oder um eine zeitlich begrenzte Überlassung (dann Nr. 6) handelt (zum Rechtskauf vor Einfügung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f s. CLAUSEN, DStZ 1974, 321).

**Betriebsaufspaltung über die Grenze:** Ab VZ 2009 führt diese zu gewerblichen Einkünften nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa. Bis VZ 2008 war umstritten, wie die sog. Betriebsaufspaltung über die Grenze estl. zu behandeln ist. UE erzielte das ausländ. Besitzunternehmen Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 6.

**Beispiel:** Ein ausländ. gewerbliches Unternehmen (Einzelunternehmen, PersGes., KapGes.) ist alleiniger Gesellschafter einer deutschen gewerblich tätigen Tochtergesellschaft und vermietet an diese wesentliche Betriebsgrundlagen (zB das Betriebsgrundstück).

Fraglich war bereits, ob die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auf diese Fälle überhaupt anwendbar sind (abl. SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 862: Besitzunternehmen muss seine Geschäftsleitung iSd. § 10 AO im Inland haben; andernfalls liegt keine Betriebsaufspaltung über die Grenze vor). Geht man von der Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung auch bei Besitzunternehmen mit Geschäftsleitung im Ausland aus, so war umstritten, welche Konsequenzen sich aufgrund der iB ergeben.

► *Nach einem Teil des Schrifttums* führt die Anwendung des Abs. 2 dazu, die Einkünfte des ausländ. Besitzunternehmens als VuV-Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 6 zu qualifizieren. Der „einheitliche geschäftliche Betätigungswille“ (als Voraussetzung für die erforderliche personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft) wird nach dieser Auffassung am Ort der Geschäftsleitung der Besitzgesellschaft gebildet und stellt damit ein im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal dar, das aufgrund der iB außer Betracht zu bleiben hat.

So BARTH, DB 1968, 814; PILTZ, DB 1981, 2045; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 200; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 2008, 237; GEBBERS, RIW 1984, 711; KRUG, Betriebsaufspaltung, 1985, 125; CHRISTIANSEN, JbFfStR 1986/87, 146; SCHIESSL, StWa. 2006, 43; RUF, ISrR 2006, 232; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 161.

► *Die andere Auffassung* lehnt die Anwendung der iB ab, weil der „einheitliche geschäftliche Betätigungswille“ kein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal“ sei, sondern nur unter Einbeziehung der inländ. Verhältnisse beurteilt werden könne.

So GASSNER, BB 1973, 1352; GÜNKEL/KUSSEL, FR 1980, 553; KNOPPE, Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung, 1985, 239; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 8. Aufl. 1994, Rn. 231; GÜNKEL/BECKER, JbFfStR 1986/87, 148; GÜNKEL/BECKER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 491; CREZELIUS in HAARMANN (Hrsg.), Die beschränkte StPflcht, 1993, 92.

► *Stellungnahme zur Rechtslage bis VZ 2008:* Hält man die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch über die Grenze für anwendbar, so führt dies zu gewerblichen Einkünften des gewerblichen Besitzunternehmens nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Hat das ausländ. Besitzunternehmen im Inland keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter, so sind die Einkünfte aus der Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen aufgrund der iB nach Abs. 1 Nr. 6 zu besteuern. Es kommt uE nicht darauf an, an welchem Ort (im Inland oder Ausland) der „einheitliche Betätigungswille“ festgestellt werden kann. Außer Betracht zu lassen ist hier – wie stets bei der Vermietung eines inländ. Grundstücks durch einen gewerblichen Steuerausländer –, dass die ausländ. Besitzgesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art unterhält (wenn auch nach deutschen Rechtsgrundsätzen). Auch vom

Ergebnis her vermag die gegenteilige Auffassung nicht zu überzeugen. Gerade durch das Vorliegen der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung wird eine noch engere Verbindung des Besitzunternehmens mit dem inländ. Markt begründet, als dies ohne den Tatbestand der Betriebsaufspaltung der Fall wäre; eine Nichtbesteuerung würde somit einerseits die Zielsetzung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung und andererseits den Sinn und Zweck der iB unterlaufen.

**Betriebsverpachtung:** Verlegt der Verpächter eines Gewerbebetriebs, der anlässlich der Verpachtung keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben hat und damit weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt, seinen Wohnsitz ins Ausland, so führt dies nicht zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven nach den höchstgerichtlichen Grundsätzen über eine Betriebsaufgabe. Die Aufdeckung entfällt, wenn der Pächter als ständiger Vertreter iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a angesehen werden kann (BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494). Regelmäßig ist allerdings bei Betriebsverpachtung weder eine inländ. Betriebsstätte in dem verpachteten BV noch ein ständiger Vertreter in der Person des Pächters gegeben; in diesem Fall erzielt der Verpächter nach seiner Auswanderung bis VZ 2008 aufgrund der iB Einkünfte aus VuV iSd. Abs. 1 Nr. 6 mit der Folge, dass die stillen Reserven aufzulösen sind, ab VZ 2009 gewerbliche Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa, ohne die stillen Reserven auflösen zu müssen.

1257–1259 Einstweilen frei.

#### 1260 6. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 8)

Gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 iVm. § 22 Nr. 2, § 23 unterliegen private Veräußerungsgeschäfte mit inländ. Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten sowie private Veräußerungsgeschäfte mit wesentlichen Beteiligungen an einer KapGes. iSd. § 17 als sonstige Einkünfte der beschränkten StPfl. (vgl. im Einzelnen Anm. 1010 ff.).

**Ausländisches Betriebsvermögen:** Gehören Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte zu einem ausländ. BV, so ist ein Veräußerungsgeschäft, das die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 erfüllt, aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise (iB) nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 beschränkt stpfl. Dies gilt allerdings nicht, wenn bereits im Inland die Tätigkeit des beschränkt Stpfl., der die Veräußerung zuzurechnen ist, eine gewerbliche Tätigkeit darstellt (zB als gewerblicher Grundstückshandel); dann steht zum einen § 23 Abs. 2 Satz 1 einer Erfassung als sonstige Einkunft entgegen; zum anderen hilft die iB nicht, wenn die für die Gewerblichkeit maßgebenden Besteuerungsmerkmale auch im Inland verwirklicht werden (glA LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 791).

1261–1262 Einstweilen frei.

#### 1263 7. Isolierende Betrachtungsweise bei Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter und Know-how-Überlassung (Abs. 1 Nr. 9)

Nr. 9 wurde in Abs. 1 zugleich mit der Kodifizierung der isolierenden Betrachtungsweise (iB) in Abs. 2 durch das 2. StÄndG 1973 in das EStG aufgenommen. Ohne die Regelung in Nr. 9 wäre auch durch die iB eine Besteuerung der Know-how-Überlassung nicht gesichert gewesen, da bei der Überlassung gewerblicher, technischer, wissenschaftlicher Erfahrungen usw. der inländ. Sachverhalt häufig allein nicht für die Bestimmung der Einkunftsart ausreicht und infolgedessen

dann die notwendige Einbeziehung der ausländ. Verhältnisse (s. Anm. 1240) bei entsprechender Gestaltung zu stfreien Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt hätte.

**Know-how-Überlassung:** Nach Auffassung von FLIES (DStZ 1995, 431) geht die Bestimmung des Abs. 1 Nr. 9 hinsichtlich der Überlassung von Know-how ins Leere, weil diese Überlassung in Form einer Veräußerung oder eines veräußerungsähnlichen Vorgangs erfolge und daher keine Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 vorlägen. Dem kann nicht gefolgt werden, weil uE die Überlassung von Know-how nicht stets einer Veräußerung gleichsteht und auch zeitlich begrenzt erfolgen kann. Eine Veräußerung liegt nur vor, wenn die Vermögenssubstanz vom Veräußerer auf den Erwerber übergeht (vgl. § 22 Anm. 240 und 245). Bleibt die Substanz dem Know-how-Anbieter erhalten und kann er sie mehrfach verwerten, so findet lediglich eine Überlassung des Rechts auf Nutzung oder der Nutzung als solcher statt. Eine Veräußerung liegt uE nur in den Fällen vor, in denen (häufig gleichzeitig mit der Übertragung von Schutzrechten) auch das Know-how exklusiv übertragen wird, also der Anbieter vertraglich oder tatsächlich an einer weiteren Know-how-Überlassung gehindert ist. Daraus ergibt sich für die Besteuerung Folgendes:

- ▶ Bei zeitlich begrenzter Überlassung von Know-how durch einen Steuerausländer ist dieser bis VZ 2008 nach Abs. 1 Nr. 9 beschränkt stpfl.
- ▶ Handelt es sich um eine zeitlich unbegrenzte Überlassung, also um einen veräußerungsähnlichen Vorgang, ist die Know-how-Überlassung durch den Steuerausländer nur über Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f beschränkt stpfl., setzt also eine Überlassung im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit des Steuerausländers voraus (was unter Einbeziehung des im Ausland verwirklichten Sachverhalts zu beurteilen ist; s. Anm. 1240). Außerhalb einer gewerblichen Tätigkeit des Steuerausländers besteht keine beschränkte StPfl.

**Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen** sind über Abs. 1 Nr. 9 seit VZ 1974 beschränkt stpfl.. Zuvor war über die iB eine Erfassung nach Abs. 1 Nr. 6 nicht möglich, weil diese Vorschrift nur unbewegliches Vermögen oder Sachinbegriffe als inländ. Anknüpfungsmerkmale erwähnt (s. Anm. 929 f.).

## 8. Isolierende Betrachtungsweise bei bestimmten sonstigen Einkünften 1264 iS des § 22 Nr. 5 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 10)

Nach der durch JStG 2009 in Abs. 1 eingefügten Nr. 10 sind Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die auf stfreien Beiträgen oder Leistungen nach § 3 Nr. 63 oder Nr. 66 oder auf stfreien Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 beruhen, beschränkt stpfl. (s. dazu Anm. 1150–1151). Damit soll die nachgelagerte Besteuerung auch im Fall des Wegzugs sicher gestellt werden. Ein Anwendungsbereich für die isolierende Betrachtungsweise ist derzeit nicht ersichtlich.

Einstweilen frei.

1265–1299



### Erläuterungen zu Abs. 3: Gewinnfiktion für Seeschiff- oder Luftfahrteinkünfte

**Schrifttum:** RITTER, Neugestaltung der beschränkten Steuerpflicht für ausländische Schiff- und Luftfahrtunternehmen, DStZ/A 1971, 16; – RR –, Inländische Einkünfte ausländischer Luftfahrtunternehmen aus Gewerbebetrieb, für die im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist, FR 1981, 142; DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuerdurchführungsverordnung (Teil IV und Schluss), DB 1986, 557; KESSLER, Neue Regelungen zur beschränkten und unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; HENSEL, Anm. zu FG Berlin, Urt. v. 17.1.2000, IStR 2000, 692; -SCH, Anm. zu BFH Beschl. v. 2.1.2001 – I R 81/99, DStR 2001, 616.

#### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

##### I. Grundinformation

1300

In Abs. 3 wird für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b eine unwiderlegbare Gewinnvermutung (5 % der vereinbarten Entgelte) aufgestellt, da eine tatsächliche Ermittlung der Einkünfte aus solcher Tätigkeit nur mit unverhältnismäßigem Aufwand durchzuführen wäre.

##### II. Rechtsentwicklung

1301

**StÄndG 1971 v. 23.12.1970** (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Einführung als Abs. 2.

**StÄndG 1973 v. 18.7.1974** (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Wegen Einfügung eines neuen Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) Verschiebung zu Abs. 3.

**StBereinG 1986 v. 18.12.1985** (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Anfügung von Satz 3 – keine Gewinnpauschalierung für Pooleinkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Erweiterung der Ausnahmeregelung in Satz 3 ab VZ 1994 auf den Fall, dass nach einem DBA das deutsche Besteuerungsrecht ohne Steuersatzbegrenzung aufrechterhalten bleibt.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): s. Anm. 2.

##### III. Bedeutung

1302

Die Pauschalierung der Einkünfte auf der Basis der vereinbarten Entgelte für die jeweiligen Beförderungsleistungen gibt der FinVerw. eine relativ einfach zu ermittelnde Bemessungsgrundlage für eine StFestsetzung an die Hand.

Die unwiderlegbare Gewinnvermutung führt allerdings zu verfassungsrechtl. Bedenken im Hinblick auf Art. 3 GG, insbes. in Verlustfällen (aA FG Hamb. v. 20.7.1999, EFG 1999, 1230, rkr.; ausländ. juristischen Personen steht kein Grundrechtsschutz zu; vgl. BFH v. 24.1.2001 – I R 81/99, BStBl. II 2001, 290),

sowie zum Verstoß gegen Diskriminierungsverbote nach DBA und EG-Recht (vgl. BFH v. 22.4.1998 – I R 54/96, IStR 1998, 501 mit Anm. WASSERMEYER; HEINICKE, DStR 1998, 1332; KELLERSMANN/TREISCH, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, 205).

1303

#### IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**DBA:** Das Nichteingreifen eines DBA ohne Begrenzung des Steuersatzes ist seit VZ 1994 Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 (s. Anm. 1310).

1304–1306 Einstweilen frei.

### B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

1307

#### I. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b bei Schiffahrt- oder Luftfahrtunternehmen (Abs. 3 Satz 1)

**Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b:** vgl. im Einzelnen Anm. 430 ff. Es ist nicht erforderlich, dass die StPlicht nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b begründet wird. Auch Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a werden von Abs. 3 erfasst, soweit es sich um Einkünfte aus dem Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländ. und von inländ. zu ausländ. Häfen handelt (vgl. Anm. 1308).

**Schiffahrt- oder Luftfahrtunternehmen:** s. Anm. 432 ff. Eine bestimmte Rechtsform dieser Unternehmen ist nicht normiert, so dass die Pauschalierung der Einkünfte unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 3 für Einzelunternehmen, PersGes. und KapGes. greift.

1308

#### II. Auch wenn durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt (Abs. 3 Satz 2)

Durch den Vorrang der inländ. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. 413) können Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b auch durch inländ. BS und stV erzielt werden. Erzielen die BS oder der stV daneben weitere Einkünfte, so ist für diese eine Gewinnermittlung nach den normalen Grundsätzen durchzuführen. Aufwendungen und Erträge sind entsprechend zu trennen.

1309

#### III. Kein Fall des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1)

Seit VZ 1986 gehören zu den inländ. Einkünften auch die aus bestimmten Beförderungen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Poolabkommens erzielten Einkünfte (vgl. im Einzelnen Anm. 480 ff.). Für diese Art von Schiffahrt- oder Luftfahrteinkünften gilt die Gewinnfiktion des Abs. 3 Satz 1 nicht. Der Gesetzgeber befürchtete, dass die tatsächlichen Einkünfte regelmäßig über der vereinfachenden Gewinnfiktion liegen (s. BTDrucks. 10/1636, 64; krit. KORN/STRUNK, § 49 Rn. 139).



#### IV. Deutsches Besteuerungsrecht nicht durch ein DBA ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten (Abs. 3 Satz 3 Alt. 2)

1310

Bei Einkünften aus dem internationalen Verkehr wird nach den DBA Deutschland grds. die Besteuerung nicht gestattet (s. Anm. 422). Damit entfällt auch die Notwendigkeit, Einkünfte zu pauschalieren.

Einkünfte aus der Beförderung im Binnenverkehr unterliegen dagegen regelmäßig entweder keiner DBA-Einschränkung oder dem für gewerbliche Einkünfte als Grundsatz geltenden Betriebsstättenprinzip (dazu Anm. 173). In diesen Fällen bleibt das deutsche Besteuerungsrecht aufrechterhalten. Die Einkunftsermittlung erfolgt nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften und nicht nach Abs. 3.

Einstweilen frei.

1311–1319

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

##### I. Ansatz der inländischen Einkünfte

1320

**Einkünfte:** Die Gewinnfiktion betrifft Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (s. Anm. 1307). Der sich ergebende Betrag stellt diese Einkünfte dar, damit sind davon keine BA abziehbar.

„Sind ... anzusetzen“: Soweit die Tatbestandsmerkmale von Abs. 3 erfüllt sind, ist die Gewinnfiktion von Abs. 3 Satz 1 zwingend und kann nicht durch den Nachweis des tatsächlichen Gewinns widerlegt werden.

##### II. Mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte

1321

**Vereinbarte Entgelte:** Der pauschalierte Gewinn bestimmt sich nach dem vereinbarten, nicht dem tatsächlichen Entgelt. Dies kann zu einem unbilligen Ergebnis führen, wenn ein Entgelt herabgesetzt wird oder sogar ganz entfällt (zB wegen Uneinbringlichkeit der Forderung). Zur Berechnung der vereinbarten Entgelte in Einzelfällen vgl. Anm. 472. Zur „Bemessungsgrundlage“ bei nicht unter Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c fallenden Pooleinkünften vgl. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 434.

**Für diese Beförderungsleistungen:** Nach dem Satzzusammenhang muss sich „diese Beförderungsleistungen“ auf „Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 Buchstabe b“ beziehen. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b seinerseits erfasst Beförderungen und Beförderungsleistungen. Aus der Bezugnahme auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b folgt uE, dass sämtliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b der Pauschalierung unterliegen und nicht etwa nur Beförderungsleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b letzter Teil. Zum Verhältnis der Begriffe Beförderung und Beförderungsleistung s. Anm. 456.

**Personengesellschaften mit beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern:** Soweit ein beschränkt Stpfl. an einer PersGes. mit BS im Inland beteiligt ist, wird ihm diese als inländ. BS zugerechnet. Seine Einkünfte sind inländ. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Soweit sie aus Beförderungen oder Beför-

derungsleistungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b stammen, ist Abs. 3 anwendbar. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der PersGes. ist auch über die unbeschränkte oder beschränkte StPfl. der Gesellschafter zu entscheiden (BFH v. 24.2.1988 – I B 95/84, BStBl. II 1988, 663). Für die Ermittlung der Einkünfte des beschränkt Stpfl. aus der PersGes. ist dann sowohl der gem. Abs. 3 pauschal zu versteuernde Anteil wie auch der normal zu versteuernde Anteil zu bestimmen.

1322–1399 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** Vgl. vor Anm. 410.

1400

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

**Rechtentwicklung:**

- ▶ *StÄndG. v. 5.10.1956* (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Einführung der Regelung als Abs. 2 ab VZ 1957.
- ▶ *StÄndG 1971 v. 23.12.1970* (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Im Zuge der Neugestaltung der Besteuerung ausländ. Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen Neufassung des bisherigen Abs. 2 (s. Anm. 1421) und Verschiebung wegen Einfügung eines neuen Abs. 2 zu Abs. 3.
- ▶ *2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974* (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Wegen Einfügung eines neuen Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) Verschiebung des Abs. 3 zu Abs. 4.
- ▶ *StMBG v. 21.12.1993* (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Satz 3 Ersatz des Worts „Bundesminister“ durch „Bundesministerium“.

**Bedeutung:** Die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c geschaffenen Anknüpfungspunkte einer Besteuerung von bestimmten Einkünften ausländ. Seeschifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen werden wieder außer Kraft gesetzt und damit in ihrer Bedeutung relativiert. Die Befreiungsmöglichkeit des Abs. 4 verdeutlicht den Charakter der oben genannten Vorschriften als „Abwehrbesteuerung“. Die Regelung wurde geschaffen, um den Abschluss besonderer DBA für Schifffahrt oder Luftfahrt soweit wie möglich entbehrlich zu machen.

**Verhältnis zu anderen Vorschriften:**

- ▶ *DBA:* Abs. 4 schafft im Gegenseitigkeitsweg eine weitere Möglichkeit des Steuerverzichts, wenn mit einem Land nicht bereits in einem DBA ein solcher vertraglich vereinbart wurde oder ein einschlägiges DBA durch Abs. 4 erfasste Einkünfte (ganz oder teilweise) nicht abdeckt.
- ▶ *DDR:* Vom 1.6. bis 31.12.1990 galt eine Abs. 4 entsprechende Regelung (s. BMF v. 10.7.1990, BStBl. I 1990, 314).

1401–1409 Einstweilen frei.

**B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4****I. Abs. 4 Satz 1**

- 1. Abweichend von Abs. 1 Nr. 2** 1410  
 Abs. 4 bezieht sich nur auf gewerbliche Einkünfte, ist aber innerhalb des Abs. 1 Nr. 2 grundsätzlich nicht auf bestimmte Buchst. beschränkt. Neben Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Anm. 410 ff.) und Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Anm. 470 ff.) bezieht sich Abs. 4 daher auch auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (Grundtatbestand bei BS oder stV).
- 2. Beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat** 1411  
**Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt:** s. §§ 8 und 9 AO.  
 Vom Gesetzeszweck werden inländ. Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen sowohl in der Form von Einzelunternehmen oder PersGes. als auch in der Rechtsform von KapGes. erfasst. Bei Anwendung auf beschränkt KStPfl. ist auf den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung abzustellen (vgl. §§ 10 und 11 AO); ebenso BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 195; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 448.  
**In einem ausländischen Staat:** Der StPfl. muss Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem ausländ. Staat haben. Während es für die beschränkte StPfl. lediglich darauf ankommt, dass im Inland kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gegeben ist, setzt Abs. 4 positiv das Vorliegen eines dieser Merkmale in einem ausländ. Staat voraus. Im gleichen Staat muss sich auch die Geschäftsleitung des Unternehmens befinden (s. Anm. 1413).
- 3. Einkünfte durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge** 1412  
**Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen:** s. Anm. 431 ff. Der Betrieb muss nicht im internationalen Verkehr erfolgen; auch rein inländ. Beförderungsleistungen werden erfasst (ebenso BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 196).  
**Einkünfte** erfasst auch eine Ergebnisteilhabe iSd. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c, auch wenn diese nicht durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge bedingt ist (ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 446; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 91). Auch Einkünfte aus Zubringer- und Anschlussbeförderungen iSv. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Anm. 455 ff.) sind nach dem Zweck von Abs. 4 mit erfasst.
- 4. Einkünfte aus einem Unternehmen, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet** 1413  
**Unternehmen:** Zur Einbeziehung juristischer Personen vgl. Anm. 1411.  
**Geschäftsleitung:** Zur Definition vgl. § 10 AO. Allein der Sitz im ausländ. Staat genügt nicht.  
**In dem ausländischen Staat:** Die Geschäftsleitung muss sich im gleichen („dem“) Staat befinden wie der Wohnsitz/gewöhnliche Aufenthalt oder Sitz. Durch das Erfordernis der Identität des ausländ. Staates der Geschäftsleitung mit dem ausländ. Staat des Wohnsitzes bzw. Sitzes des beschränkt StPfl. wird sichergestellt, dass Einkünfte beschränkt StPfl. aus inländ. Betrieben nicht befreit werden. Werden derartige Einkünfte durch ausländ. PersGes. bezogen, die auch nach deutschem Recht als PersGes. zu werten sind, gilt die Befreiung nur insoweit, wie die hinter der PersGes. stehenden Gesellschafter die Wohnsitz- bzw. Sitzvoraussetzung erfüllen.

1414–1419 Einstweilen frei.

**II. Abs. 4 Satz 2**1420 **1. Gewährung einer entsprechenden Steuerbefreiung für derartige Einkünfte durch diesen ausländischen Staat für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes**

**Entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte:** Der ausländ. Staat muss eine StBefreiung analog zu der durch dieses Gesetz gewährten Befreiung einräumen, also eine vom Umfang her volle StFreiheit für Einkünfte aus dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen. Liegt auf der Seite des ausländ. Staates nur eine teilweise Befreiung derartiger Einkünfte vor (zB nur Luftfahrt oder Seeschiffahrt), kommt im Inland nur eine entsprechend eingeschränkte Befreiung in Betracht.

**Für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes:** Dieses Tatbestandsmerkmal entspricht inhaltlich der Definition der unbeschränkten EStPflicht in § 1 Abs. 1 Satz 1. Für juristische Personen ist unbeschränkte KStPflicht iSd. § 1 Abs. 1 KStG erforderlich. Zur Einbeziehung juristischer Personen in die Befreiung vgl. Anm. 1411.

**Tatsächliche Gewährung:** Es kommt nicht nur auf die theoretische Möglichkeit der Befreiung an, sondern auf deren realen Vollzug in der Rechtspraxis des jeweiligen Staates. Die Gegenseitigkeit wird zwar regelmäßig durch Notenaustausch zwischen den beteiligten Staaten erklärt, jedoch ist der Notenaustausch nicht zwingend erforderlich (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 197). Ob Gegenseitigkeit bei anderen Staaten vorliegt, wird „erforderlichenfalls“ vom BMF festgestellt (vgl. BMF v. 25.1.2008, BStBl. I 2008, 310 mwN; OFD Hannover v. 25.2.1997, IStR 1997, 564; v. 5.11.1997, IStR 1998, 33; OFD Düss. v. 29.6.1998, DB 1998, 1640).

1421 **2. Erklärung der verkehrspolitischen Unbedenklichkeit der Steuerbefreiung nach Abs. 4 Satz 1 durch das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung**

Neben der Gegenseitigkeit muss das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung die Befreiung für verkehrspolitisch unbedenklich erklären. Dadurch soll die unerwünschte Befreiung von Schiffen aus sog. Billigflaggenländern ausgeschlossen werden (vgl. Anl. 1, 3 zu BTDrucks. VI/1313 zum StÄndG 1971). Die Unbedenklichkeitserklärung wird im Zusammenhang mit der Feststellung der Gegenseitigkeit idR vom BMF eingeholt, sie kann aber im Einzelfall auch vom Stpfl. eingeholt werden.

1422–1429 Einstweilen frei.

1430 **C. Rechtsfolge: Steuerbefreiung**

Liegen die Tatbestandsmerkmale des Abs. 4 vor, so sind die entsprechenden Einkünfte nach Abs. 4 Satz 1 abweichend von Abs. 1 Nr. 2 stfrei. Die StBefreiung gilt zur Zeit für Unternehmen, die in folgenden Staaten ansässig sind: Costa Rica, Ghana, Irak, Jordanien, Kongo, Libanon, Madagaskar, Papua-Neuguinea, Peru, Seychellen, Syrien, Taiwan, Togo (vgl. FROTSCHER, § 49 Rn. 216).