

## VIII. Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

## § 49

## Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008  
(BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

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

1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14); 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 Abs. 2 oder § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Abs. 5 Satz 2 anzuwenden war, oder
  - f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch
    - aa) Vermietung und Verpachtung oder
    - bb) Veräußerung
 von inländischem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung

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

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 Nr. 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 Abs. 1 Nr. 1 mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, Nr. 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,
  - b) § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes
    - aa) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 3 des Investmentsteuergesetzes,
    - bb) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 1, 2 und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,
  - c) § 20 Abs. 1 Nr. 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 Schuld-

- buch 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 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind,
- d) § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a, Nr. 9 und 10 sowie Satz 2, wenn sie von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 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 Abs. 3 gilt entsprechend;
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden;
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 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;
8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 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 Nr. 4;
9. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3, auch wenn sie bei Anwendung dieser Vorschrift einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären, soweit es sich um Einkünfte aus inländischen unterhaltenden Darbietungen, aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind; dies gilt nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt;

10. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 5 Satz 1, soweit die Leistungen auf Beiträgen, auf die § 3 Nr. 63 angewendet wurde, steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 66 oder steuerfreien Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 beruhen.
- (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 Nr. 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 Nr. 2 Buchstabe a). <sup>3</sup>Das gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 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 Nr. 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, Oppenhoff & Rädler, München

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

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

Dr. Thorsten **Kuhn**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Bouffier Kuhn & Partner,  
Wiesbaden

Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Deere & Company, Mannheim

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**, Deere & Company, Mannheim

Karin **Stahl-Sura**, Richterin am FG, Münster

Mitherausgeber:

Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Deere & Company, Mannheim

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 49

	Anm.		Anm.
<b>A. Grundinformation zu § 49</b> .....	1	II. Verfassungsmäßigkeit .....	10
<b>B. Rechtentwicklung des § 49</b> .....	2	III. Vereinbarkeit mit EU-Recht .....	11
<b>C. Bedeutung des § 49</b>		IV. Vereinbarkeit mit dem Völkerrecht .....	12
I. Rechtssystematische Bedeutung.....	5	<b>D. Geltungsbereich des § 49</b> .....	20

[Anschluss S. E 5]



	Anm.		Anm.
<b>E. Verhältnis des § 49 zu anderen Vorschriften</b>		<b>F. Ermittlung inländischer Einkünfte</b>	
I. Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 49 zueinander	30	I. Grundsätze zur Ermittlung inländischer Einkünfte . . . . .	50
II. Verhältnis zu Vorschriften des EStG . . . . .	31	II. Vorbereitende und nachträgliche Einkünfte . . . . .	53
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	32	<b>G. Verfahrensfragen . . . . .</b>	<b>60</b>
IV. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) . . . . .	41		

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

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

**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>120</b>	I. Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14) . . . . .	130
<b>B. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft</b>		II. Im Inland betrieben . . . . .	133
		<b>C. Besonderheiten der Einkunftsermittlung . . . . .</b>	<b>138</b>

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 erster Teilsatz . . . . .</b>	<b>140</b>	II. Gewerbebetrieb . . . . .	148
<b>B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15–17)</b>		III. Fiktionen eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 3) . . . . .	160
I. Überblick . . . . .	144	IV. Betriebsveräußerung (§ 16) . . . . .	166
		V. Einkünfte bei Beteiligung nach § 17 . . . . .	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.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a</b>	
I. Grundinformation zu Nr. 2 Buchst. a .....	170
II. Verhältnis der Nr. 2 Buchst. a zu anderen Vorschriften .....	171
III. Verfahrensfragen .....	172
<b>B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den eine Betriebsstätte im Inland unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1)</b>	
I. Gewerbebetrieb .....	180
II. Unterhalten einer Betriebsstätte .....	181
<b>III. Inländische Betriebsstätte</b>	
1. Grundinformation .....	190
2. Tatbestandsmerkmale des Betriebsstättenbegriffs	
a) Geschäftseinrichtung oder Anlage .....	191
b) fest .....	196
c) Tätigkeit eines Unternehmens .....	200
d) Dienen .....	201
3. Betriebsstättenkatalog ..	205
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

	Anm.
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
<b>III. Ständiger Vertreter</b>	
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
<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

Anm.	Anm.
3. Zuordnung im Einzelnen	3. Abrechnung der Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Innentransaktionen) im Einzelnen
a) Sachanlagevermögen . 270	a) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus . . . . . 320
b) Immaterielle Wirtschaftsgüter . . . . . 271	b) Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem ausländischen Stammhaus in die inländische Betriebsstätte . . . . . 321
c) Beteiligungen und liquide Mittel . . . . . 272	c) Überlassung von Wirtschaftsgütern zur vorübergehenden oder zur anteiligen Nutzung . . . . . 322
d) Rückstellungen und Verbindlichkeiten aus der laufenden Geschäftstätigkeit . . . 273	d) Dienstleistungen . . . . . 323
e) Von der Betriebsstätte aufgenommene Darlehen . . . . . 274	<b>VI. Einzelfälle der Gewinnabgrenzung</b> . . . . . 324
f) Durchgeleitete Finanzmittel . . . . . 275	<b>VII. Der Gewinn des inländischen ständigen Vertreters</b> 330
g) Anteilige Nutzung von Fremdmitteln des Unternehmens durch die Betriebsstätte . . . . . 276	<b>VIII. Zeitpunkt der Betriebseinnahmen und -ausgaben</b>
h) Zurverfügungstellung von Finanzmitteln durch die inländische Betriebsstätte . . . . . 277	1. Betriebsausgaben und -einnahmen vor Begründung einer Betriebsstätte . 340
4. Ausstattung mit Eigenkapital	2. Nachträgliche Betriebs-einnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte . . . . . 341
a) Grundsatz . . . . . 280	3. Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte . . . . . 342
b) Kriterien . . . . . 281	<b>IX. Berichtigung der Zuordnung</b> . . . . . 350
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	
2. Rechtsgrundlage für die Abrechnung von Innentransaktionen bei beschränkt Steuerpflichtigen mit inländischer Betriebsstätte . . . . . 305	

**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.	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b</b>	<b>II. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>
<b>I. Grundinformation, Rechtsentwicklung und Bedeutung</b> . . . . . 410	1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG . . 413
	2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . 422

	Anm.
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>
<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	
a) Erfasste Beförderungen . . . . .	448
b) Nicht erfasste Beförderungen . . . . .	449

	Anm.
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	
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

	Anm.
<b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c</b>	
<b>I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von einem Unternehmen erzielt werden . . . . .</b>	<b>480</b>
<b>II. Aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchst. b . . . . .</b>	<b>481</b>

	Anm.	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	
<b>II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>		
1. Einkunftsart . . . . .	516	
2. Gewinnerzielungsabsicht . . . . .	517	
<b>III. Soweit sie nicht zu den Einkünften iSd. Nr. 3 und 4 gehören . . . . .</b>	<b>519</b>	
<b>IV. Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland oder deren Verwertung im Inland erzielt werden</b>		
1. Darbietungen		2. Künstlerische Darbietungen
a) Begriff der Darbietung . . . . .	521	a) Begriff und Umfang der künstlerischen Darbietung . . . . .
b) „Sachliche“ Darbietungen ohne persönliche Aktivitäten . . . . .	523	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

	Anm.		Anm.
b) Verwertung einer Darbietung . . . . .	540	3. Mit künstlerischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .	549
c) Im Inland . . . . .	542	4. Mit sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .	551
d) Verwertungstatbestände im Sinne der Nr. 2 Buchst. d . . . . .	543	5. Mit artistischen Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .	552
9. Einkünfte, die durch Darbietungen oder durch deren Verwertung erzielt werden . . . . .	545	6. Mit unterhaltenden Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .	553
<b>V. Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit der Darbietung oder Verwertung zusammenhängenden Leistungen</b>		7. Mit der Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen . . . . .	554
1. Überblick und Bedeutung . . . . .	547	<b>VI. Unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen . . . . .</b>	<b>556</b>
2. Einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen . . . . .	548		

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

**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>			
<b>I. Grundinformation</b> . . . . .	590		
<b>II. Rechtsentwicklung des Buchst. f</b> . . . . .	591		
<b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>			
1. Stellung innerhalb des § 49 . . . . .	594		
2. Verhältnis zu den Entstrickungsnormen des KStG . . . . .	595		
3. Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG . . . . .	598		
4. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	599		
<b>IV. Verfahrensfragen</b> . . . . .	606		
<b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f</b>			
<b>I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>			
1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht zu Buchst. a gehören (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1)		a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . .	615
		b) Soweit sie nicht zu Buchst. a gehören . . . . .	616
		c) Vermietungs- und Verpachtung bzw. Veräußerung durch Personengesellschaften . . . . .	617
		2. Fiktive gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2) . . . . .	618
		<b>II. Erzielung durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung bestimmter Gegenstände mit Inlandsbezug</b>	
		1. Vermietung und Verpachtung . . . . .	619
		2. Veräußerung . . . . .	620
		3. Bestimmte Gegenstände . . . . .	621
		4. Inlandsbezug . . . . .	622
		<b>C. Ermittlung der Einkünfte</b>	
		I. Grundsätze . . . . .	633
		II. Einzelfragen . . . . .	634

**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.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3</b>			
I. Rechtsentwicklung . . . . .	640	III. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	642
II. Bedeutung . . . . .	641	IV. Verfahrensfragen . . . . .	654

	Anm.
<b>B. Tatbestandsmerkmale der Nr. 3</b>	
I. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18) . . . . .	660
II. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1)	
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	
a) Überblick . . . . .	680

	Anm.
b) Verwerten einer Tätigkeit . . . . .	681
c) Ort und Zeitpunkt der Verwertung . . . . .	682
4. Verhältnis von Ausübung und Verwertung . . . . .	685
III. Einkünfte, für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird (Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2)	
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 . . . . .	705
<b>B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1) 730</b>	
<b>C. Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Arbeit (Nr. 4 Buchst. a)</b>	
I. Inland . . . . .	732
II. Ausübung der nichtselbständigen Arbeit	
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
III. Verwertung der nichtselbständigen Arbeit	
1. Verwerten einer Tätigkeit . . . . .	750
2. Ort der Verwertung . . . . .	751
3. Zeitpunkt der Verwertung . . . . .	755
IV. Verhältnis von Ausübung und Verwertung . . . . .	756
<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.

Anm.

**E. Einkünfte aus Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft im Inland (Nr. 4 Buchst. c)**

- 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

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

- I. Überblick ..... 785
- II. Einkünfte als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (Nr. 4 Buchst. d Halbs. 1) 786

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

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

- I. Überblick ..... 790
- II. Ausübung an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs . 791
- III. Betrieb von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland ..... 792

**H. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte . 795**

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

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5**

- I. Überblick zu Nr. 5 ..... 800
- II. Rechtsentwicklung 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. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 5**

- 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 Alt. 1) ..... 831
  - b) Tafelgeschäft (Buchst. a erster Teilsatz Alt. 2) ..... 832
- 3. Erstreckung auf Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (Buchst. a zweiter Teilsatz) 833

	Anm.
<b>IV. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. b</b>	
1. Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 InvStG . . . . .	840
2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug	
a) Erträge iSd. § 7 Abs. 3 InvStG (Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa) . . . . .	841
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
<b>V. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. c</b>	
1. Durch Buchst. c erfasste Einkunftsgruppen des § 20	
a) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 . . . . .	845
b) Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 . . . . .	846
2. Varianten für den erforderlichen Inlandsbezug	
a) Bestimmte Art der Sicherung des Kapitalvermögens (Doppelbuchst. aa	

	Anm.
Satz 1), ohne dass eine Ausnahme gem. Doppelbuchst. aa Satz 2 vorliegt (Alt. 1) . . . . .	847
b) Genussrechte, die nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen (Doppelbuchst. bb Alt. 2) . . . . .	850
c) Bestimmte Art der Auszahlung (Doppelbuchst. cc Alt. 3) . . . . .	855
<b>VI. Einkünfte iSd. Satzes 1 Buchst. d</b>	
1. Durch Buchst. d erfasste Einkunftsgruppen . . . . .	855
2. Inlandsbezug	
a) Überblick und gemeinsame Voraussetzungen für den Inlandsbezug . . . . .	856
b) Auszahlung oder Gutschrift gegen Aushändigung der Zinsscheine (Doppelbuchst. aa) . . . . .	857
c) Auszahlung oder Gutschrift gegen Übergabe der Wertpapiere (Doppelbuchst. bb) . . . . .	858
<b>VII. Entsprechende Geltung des § 20 Abs. 3 . . . . .</b>	860
<b>C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte . . . . .</b>	865

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

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6</b>	
<b>I. Überblick . . . . .</b>	900
<b>II. Rechtsentwicklung . . . . .</b>	901
<b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
1. Verhältnis zu anderen inländischen Einkünften . . . . .	902
2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	913
<b>IV. Verfahrensfragen . . . . .</b>	922

	Anm.
<b>B. Tatbestandsmerkmale der Nr. 6</b>	
<b>I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) . . . . .</b>	926
<b>II. Objekte der Vermietung und Verpachtung</b>	
1. Überblick . . . . .	928
2. Unbewegliches Vermögen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) . . . . .	929
3. Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) . . . . .	930

	Anm.		Anm.
4. Rechte (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)		4. Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung	
a) Begriff . . . . .	931	a) Überblick . . . . .	952
b) Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung . . . . .	932	b) Inländische Betriebsstätte . . . . .	953
c) Einzelfälle (ABC) . . . . .	933	c) Andere Einrichtung . . . . .	954
5. Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) . . . . .	936	d) Verwertung . . . . .	955
<b>III. Inlandsbezug</b>		<b>IV. Keine Subsidiarität nach § 21 Abs. 3 . . . . .</b>	<b>959</b>
1. Überblick . . . . .	941	<b>C. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte . . . . .</b>	<b>961</b>
2. Belegenheit im Inland . . . . .	942		
3. Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register . . . . .	943		

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu Abs. 1 Nr. 7–10 . . . . .</b>	<b>1000</b>	<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8</b>	
<b>B. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a (Abs. 1 Nr. 7)</b>		1. Rechtsentwicklung . . . . .	1010
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7</b>		2. Bedeutung . . . . .	1011
1. Rechtsentwicklung . . . . .	1001	3. Geltungsbereich . . . . .	1012
2. Bedeutung . . . . .	1002	4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	1003	a) Inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte . . . . .	1015
4. Ermittlung und Verfahrensfragen . . . . .	1004	b) Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 (bis 31.12.2008) . . . . .	1017
<b>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 7</b>		5. Ermittlung und Verfahrensfragen . . . . .	1021
1. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a . . . . .	1005	<b>II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 8</b>	
2. Gewährung durch bestimmte inländische Zahlstellen . . . . .	1006	1. Überblick . . . . .	1024
<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>		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 bürger-	

	Anm.
lichen 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>	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9	
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
II. Tatbestandsmerkmale der Nr. 9	
1. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3	
a) Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 Satz 1 . . . . .	1090

	Anm.
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>1129</b>
<b>F. Bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 (Abs. 1 Nr. 10)</b>	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10 . . . . .	1150
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 10 . . . . .	1160

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

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b>	
I. Grundinformation . . . . .	1200
II. Rechtsentwicklung . . . . .	1201

	Anm.
<b>III. Bedeutung . . . . .</b>	<b>1202</b>
<b>IV. Geltungsbereich</b>	
1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	1205

	Anm.		Anm.
2. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	1206	3. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)	
<b>V. Verfahrensfragen . . . . .</b>	<b>1210</b>	a) Verhältnis von § 15 und § 18 . . . . .	1250
<b>B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2</b>		b) Kapitalgesellschaften und isolierende Betrachtungsweise . . . . .	1251
<b>I. Überblick . . . . .</b>	<b>1215</b>	4. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 1 Nr. 5) . . . . .	1253
<b>II. Keine Berücksichtigung im Ausland gegebener Besteuerungsmerkmale</b>		5. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 Nr. 6) . . . . .	1256
1. Besteuerungsmerkmale . . . . .	1220	6. Isolierende Betrachtungsweise bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 1 Nr. 8) . . . . .	1260
2. „Im Ausland gegebene“ Besteuerungsmerkmale . . . . .	1221	7. Isolierende Betrachtungsweise bei Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter und Know-how-Überlassung (Abs. 1 Nr. 9) . . . . .	1263
<b>III. Inländische Einkünfte iSd. Abs. 1 könnten nicht angenommen werden . . . . .</b>	<b>1230</b>	8. Isolierende Betrachtungsweise bei bestimmten sonstigen Einkünften iS des § 22 Nr. 5 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 10) . . . . .	1264
<b>C. Rechtsfolgen des Abs. 2</b>			
<b>I. Außerbetrachtbleiben ausländischer Besteuerungsmerkmale . . . . .</b>	<b>1240</b>		
<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		

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b>		<b>II. Auch wenn durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt (Abs. 3 Satz 2) . . . . .</b>	<b>1308</b>
I. Grundinformation . . . . .	1300	<b>III. Kein Fall des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c (Abs. 3 Satz 3 Alt. 1) . . . . .</b>	<b>1309</b>
II. Rechtsentwicklung . . . . .	1301	<b>IV. Deutsches Steuerrecht nicht durch ein DBA ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten (Abs. 3 Satz 3 Alt. 2) . . . . .</b>	<b>1310</b>
III. Bedeutung . . . . .	1302		
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	1303		
<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		

Anm.

Anm.

**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
- II. Mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte ..... 1321

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

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 ..... 1400**

**B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 4**

- I. Abs. 4 Satz 1**
  - 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

**II. Abs. 4 Satz 2**

- 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

**C. Rechtsfolge: Steuerbefreiung ..... 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, DStR 1968, 427; DEBATIN, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277; CLAUSEN, Die beschränkte Steuerpflicht, DStZ 1974, 315; HARTMANN, Die komplexe Struktur der beschränkten Steuerpflicht, DB 1975, 319; BAYER, 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, DStJG 8 (1985), 49; ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern 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, DStZ 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; FISCHER/WARNEKE, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Aufl. Berlin 1998; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. Köln 1998; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998; 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; LEINWEBER/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.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. München 2007; HEY, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägungen –, IWB F. 3 Gr. 1, 2003 (2004); LÜDICKE, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Heft 14, Beihefter, 25; K. VOGEL/LEHNER, DBA, Kommentar, 5. Aufl. München 2008.

### 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.

2

## B. Rechtsentwicklung des § 49

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

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

**VO v. 8.12.1931** (RStBl. I 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 auf Grund 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 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.

**ESStRG 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 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.

**StEntG 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

ktl. 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 InvestmStG. *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 „Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen“ wurden 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).

3–4 Einstweilen frei.

## C. Bedeutung des § 49

5

### I. Rechtssystematische Bedeutung

**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 in 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 Einkünftekatalog des § 2 Abs. 1 abgeleitet, was sich auch unmittelbar aus § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 2 ergibt (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5 144).

AA KLUGE (Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Rn. M 26), der § 49 Abs. 1 konstitutive Wirkung beimisst, da sein Einkünftekatalog auch zT materiell von dem der §§ 13 ff. abweiche. Tatsächlich enthält § 49 Abs. 1 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/HEINICKE XXVII. § 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 in 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 die 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–f sowie Nr. 4 Buchst. c und d.

**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 ist 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 1989, 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]; WASSERMAYER, DSStJ 8 [1985], 49 [52]).

Für jede Einkunftsart und innerhalb einzelner Einkunftsarten für bestimmte Unterarten ist der für die beschränkte StPflcht notwendige Inlandsbezug gesondert und in sehr unterschiedlicher Weise festgelegt. Zu den sich hieraus ergebenden Ungereimtheiten vgl. LÜDICKE, DSStR 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/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 2). Zur Nichtanwendung in Fällen der Liebhaberei bei beschränkt StPfl. s. Anm. 1230; vgl. auch BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, mit Anm. von GOSCH, DStR 2002, 671, und LÜDCKE, 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. 6 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.

6–9 Einstweilen frei.

10

## II. Verfassungsmäßigkeit

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

**Abs. 1:** Verfassungsrechtliche Bedenken sind von KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 2 und von SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5.146, geltend gemacht worden, da die Auswahl der Besteuerungsobjekte „mehr oder weniger willkürlich“ sei und „keine schlüssige Sachkonzeption erkennen“ lasse. Im Wesentlichen zielt die Kritik auf die Tatsache, dass aufgrund der abschließenden Aufzählung und unterschiedlichen Abgrenzung der Besteuerungsobjekte in Abs. 1 zum einen Besteuerungslücken zB bei Zinseinkünften und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und zum anderen ungerechtfertigte Unterschiede zwischen einzelnen Einkunftsarten, zB zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit bestehen (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 16; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 318 f.; SCHAUMBURG aaO Rn. 5.146; zweifelnd vgl. WASSERMEYER, DSStJG 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 hinsicht-

lich des Umfangs der beschränkten StPflcht ergeben können, lässt sich uE daraus kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ableiten. Ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 63; WASSERMEYER, DStJG 8 (1985), 49 (58). Der Gesetzgeber kann bei der Abgrenzung der Besteuerungsobjekte auch Gesichtspunkte der praktischen Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs berücksichtigen.

**Abs. 2:** 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. 5 185). 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, BSStBl. I 2001, 290).

### III. Vereinbarkeit mit EU-Recht

11

**Schrifttum:** SASS, Gleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, StuW 1988, 362; KAEFER, Steuernachteile für beschränkt steuerpflichtige EG-Bürger nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs 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 StPflcht mit dem EG-Vertrag 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; MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. Köln 1998; IPSEN, Völkerrecht, 4. Aufl. München 1999; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. München 2000.

Nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts muss die Besteuerung einen räumlichen oder persönlichen Bezug nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zu-

gehörigkeit (vgl. WEBER-FAS, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1979, 65; MÖSSNER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. 1998, Rn. B 3) zum besteuern den 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 ebd.). Bezüglich der in § 49 genannten Besteuerungsobjekte sind keine Konflikte mit dem allgemeinen Völkerrecht erkennbar.

13–19 Einstweilen frei.

20

#### D. Geltungsbereich des § 49

**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, StJb. 1997/98, 449; KRABBE, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, StJb. 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, 2. Aufl. 1998 Rn. 18.52 ff.; PILTZ in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 7 Rn. 77; LÜDICKE, StJb. 1997/98, 449 (451 ff.).

##### **Erweitert beschränkt Steuerpflichtige:**

**Schrifttum:** WASSERMAYER, 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 StPfl. 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 EStPfl. 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 StPfl., 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 Nr. 29 – Wiener Übereinkommen – EStH; ferner FinSen. Berlin v. 8.11.1994, IStR 1995, 85; FinMin. Nds. v. 22.3.1995, Steuertext 1995, 147).

**NATO-Truppenstatut:** Art. X Abs. 2 des NATO-Truppenstatuts v. 19.6.1951 (BGBI. 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, DStJG 8 (1985), 215; HENKEL, Subjektfähigkeit grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften, RIW 1991, 565; WASSERMEYER, Die ausländische Kapitalgesellschaft, DStJG 20 (1997), 83.

Für die beschränkt KStPfl. 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 StPfl. 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 Inlands-

verknüpfungsmerkmalen unterteilt (zB Nr. 2 Buchst. a–f), bestimmt sich deren Verhältnis zueinander aus § 49; s. ferner 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

§ 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 Gr. 3 F. 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 Organgesellschaften 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 StPflcht 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 ausl. 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 ausl. Einkünften iSd. § 34d gehören.

Umgekehrt können Einkünfte zugleich inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 und ausl. 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 ausl. Staat hat; Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit, die in einem ausl. Staat ausgeübt und im Inland verwertet wird.

Soweit inländ. Einkünfte gleichzeitig auch ausl. iSd. § 34d sind, sieht § 50 Abs. 6 die Möglichkeit vor, unter bestimmten Voraussetzungen ausl. Steuern auch bei beschränkt Stpfl. anzurechnen oder abzuziehen (§ 50 Anm. 440 ff.).

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

32

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

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

§ 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 ausl. Einkünfte iSd. § 34d Abs. 1 darstellen (erweiterte Inlandseinkünfte, vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, IStR 2008, 330 mwN). Zum Umfang der erweiterten beschränkten StPfl. 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 StPfl. 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 StPfl. denkbar, wenn der Stpfl. (nur) Einkünfte bezieht, die weder ausl. 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 be-

schränkt 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 (BStBl. I 1995, Sonder-Nr. 1) geht in Tz. 7.0.4. davon aus, dass §§ 7–14 AStG eine beschränkte StPfl. der ausländ. Zwischengesellschaft hinsichtlich ihrer Inlandseinkünfte und ihres Inlandsvermögens unberührt lassen. Die aufgrund der beschränkten StPfl. 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 Beilage 14; HAARMANN (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 4, Köln 1994; VOGEL, Künstlergesellschaften und Steuerumgehung, StuW 1996, 248; HUNDT, Entwicklung des deutsche 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 Beilage 14, 6; WASSERMAYER, DStJG 8 [1985], 49 [72]; TIPKE/KRUSE, § 42 AO Tz. 19; aA CREZELIUS, DB 1984, 530). Allerdings wird der für missbräuchliche Gestaltungen zur Verfügung stehende Raum für beschränkt Stpfl. wegen der einschränkenden inländ. Anknüpfungspunkte regelmäßig enger sein als für unbeschränkt Stpfl. (vgl. auch 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/KROPPEN, DBA-Kommentar, Teil 1 Abschn. 2 Rn. 58 f.; SCHMIDT/HEINICKE XXVII, § 49 Rn. 9; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 82 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.

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, nrkr., NZB Az. BFH I B 81/08, 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. 4–9) 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. 5 Satz 1 erfolgt, sind nur die Einnahmen als deren Bemessungsgrundlage festzustellen (s. dazu im Einzelnen § 50 Anm. 216 ff.).

**Währungsumrechnung:** Die inländ. Einkünfte sind in Euro (bis zum 31.12.2001 in DM) zu ermitteln. Auf ausländ. Währung lautende Beträge sind grund-

sätzlich 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.; § 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 BS-VG v. 24.12.1999 aaO, Tz. 2.8.1 Abs. 2).

51–52 Einstweilen frei.

53

## II. Vorbereitende und nachträgliche Einkünfte

**Nachträgliche Einnahmen:** Auch bei beschränkter StPflcht gilt § 24 Nr. 2, dh. nachträgliche Einnahmen führen ebenfalls zu inländ. Einkünften; vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 7. Klarstellend insoweit Abs. 1 Nr. 3 und 4 („... ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist“; s. Anm. 677 und 746). Kritisch zum nicht abgestimmten Wortlaut der Anknüpfungsmerkmale im Hinblick auf ihre zeitliche Dimension LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 128.

Die entsprechenden Einnahmen müssen durch Tätigkeiten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–4) oder Rechtsverhältnisse (§ 2 Abs. 1 Nr. 5–7) veranlasst sein, die ihrerseits die inländ. Anknüpfungsmerkmale des § 49 Abs. 1 erfüllen. Dieser Veranlassungszusammenhang muss ein wirtschaftlicher, kein zeitlicher sein; vgl. BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620 (623).

**Vorweg oder nachträglich entstandene Ausgaben** sind zu berücksichtigen, wenn und soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1).

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. 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 (§ 50 Abs. 1 Satz 2), was bei vorbereitenden BS-Aufwendungen der Fall ist; s. allgemein § 50 Anm. 58 ff.; 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. 37.

Einstweilen frei.

54–59

## G. Verfahrensfragen

60

**Zuständigkeiten:** Nach § 19 Abs. 2 Satz 1 AO ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen des beschränkt Stpfl. bzw. dessen wertvollster Teil befindet. Maßgeblich sind insoweit die stl. Werte. Soweit Vermögen im Inland nicht gegeben ist (ua. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e, Nr. 3 oder Nr. 4, Nr. 7–9), 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:

► *Anzeigepflicht nach § 138 Abs. 1 AO* besteht bei Eröffnung, Verlegung oder Aufgabe eines Betriebs oder einer BS oder einer freiberuflichen Tätigkeit. Diese Pflicht besteht auch für beschränkt stpfl. natürliche Personen. Adresse 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.

► *Steuerklärungspflichten:* 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 Erklärungsspflicht besteht nur insoweit, als die Steuer durch einen StAbzug nach § 50 Abs. 5 als abgegolten gilt, da in diesen Fällen eine Steuerveranlagung nicht in Betracht kommt; vgl. § 25 Anm. 27 sowie § 50 Anm. 248; SCHMIDT/SEEGER XXVII, § 25 Rn. 5.

► *Aufbewahrungspflichten:* Der Verlustabzug nach § 10d setzt bei beschränkter StPflicht nach § 50 Abs. 1 Satz 3 (ua.) voraus, dass sich der Verlust aus im Inland aufbewahrten Unterlagen ergibt; s. im Einzelnen § 50 Anm. 62.

**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 StPflcht sowie umgekehrt zwei Veranlagungen durchzuführen. Seit VZ 1996 sind die innerhalb eines VZ während der beschränkten EStPflcht erzielten inländ. Einkünfte mit den während der unbeschränkten EStPflcht erzielten Einkünften zusammenzurechnen und es ist eine gemeinsame Veranlagung durchzuführen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1996; vgl. im Einzelnen Vor §§ 1, 1a Anm. 50). Zum Wegfall der StPflcht bei Wegzug eines Grenzpendlers hinsichtlich des nach dem Wegzug gezahlten Weihnachtsgelds für eine im Ausland ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit vgl. FG Ba.-Württ. v. 25.10.2001, 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.

61–99 Einstweilen frei.

### **Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 erster Teil: „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 minus 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. 1–9 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)

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

120

#### Rechtsentwicklung:

► *EStG 1925 v. 10.8.1925* (RGBl. I 1925, 189) enthält im ersten Katalog inländ. Einkünfte (§ 3 Abs. 2) in Nr. 1 bereits wörtlich (bis auf den Klammerverweis) den heutigen Abs. 1 Nr. 1.

#### Verhältnis der Nr. 1 zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu anderen inländ. Einkünften:* s. allgemein Anm. 30. Zur Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs s. Anm. 133.

► *Verhältnis zu DBA:* Einkünfte aus LuF stellen in den DBA keine besondere Einkunftsgruppe dar, sondern sind Teil der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen; s. Klammerzusatz in Art. 6 Abs. 1: „einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben“ und ausdrücklich BFH v. 12.12.1990

– I R 127/88, BFH/NV 1992, 104 unter B.I. zum DBA USA. Für diese Einkünfte belässt das OECD-MA dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht (Art. 6 und Art. 13 Abs. 1 OECD-MA).

Soweit die deutschen DBA dem OECD-MA folgen, beschränken sie das deutsche Besteuerungsrecht für Einkünfte aus einer im Inland betriebenen LuF also nicht. Vorschriften zur Einkunftsermittlung fehlen in Art. 6 OECD-MA.

► *Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe* einer im Inland betriebenen LuF: s. Anm. 130. Dabei gilt:

- ▷ § 16 Abs. 4 (Freibetrag) ist für beschränkt Stpfl. seit VZ 1996 nicht anwendbar (s. § 50 Abs. 1 Satz 4).
- ▷ § 14a (Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe): Anwendbarkeit str.; vgl. im Einzelnen § 14a Anm. 16 mit ablehnender Stellungnahme; ebenfalls ablehnend KSM/KLEEBERG, § 14a Rn. A 11; für Anwendbarkeit s. LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 252; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 52.
- ▷ § 34 ist auf Gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 14) anwendbar (§ 50 Abs. 1 Satz 3).
- ▷ § 13 Abs. 3 (Freibetrag) gilt auch für beschränkt Stpfl.; RFH v. 6.9.1939, RStBl. 1939, 1080, ist durch Neufassung der Vorschrift überholt. Ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 252.

**Verfahrensfragen:** Die Steuererhebung erfolgt durch Veranlagung. Ein StAbzug ist nicht vorgesehen, er kann allenfalls nach § 50a Abs. 7 angeordnet werden.

121–129 Einstweilen frei.

## B. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft

### 130 I. Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14)

#### **Eine Land- und Forstwirtschaft:**

► *Begriff der Land- und Forstwirtschaft:* Er bestimmt sich nach § 13 und ist deckungsgleich mit dem bei unbeschränkter StPfl.

► „*Eine*“: Es ist nicht ersichtlich, warum in Abs. 1 Nr. 1 Einkünfte aus „*einer*“ LuF Tatbestandsmerkmal ist, während § 13 „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“ voraussetzt.

► §§ 13, 14: Der Klammerhinweis stellt sicher, dass die Definition der Einkünfte bei unbeschränkter und beschränkter StPfl. übereinstimmt.

**Einkünfte:** Sie können laufender Natur sein, aber auch aus der Veräußerung oder Aufgabe der LuF stammen (s. Klammerhinweis auf § 14 bei Abs. 1 Nr. 1). Zur Ermittlung der Einkünfte s. Anm. 138.

131–132 Einstweilen frei.

## II. Im Inland betrieben

133

„... betrieben ...“:

► *Betreiben* heißt: Urproduktion unter Nutzung des (hier: inländ.) Grund und Bodens. Gemeint ist vor allem der technische Vorgang der Bearbeitung und Bewirtschaftung.

► *Betreiber* der LuF kann der Eigentümer, der Pächter, der Nießbraucher oder ein sonstiger Nutzungsberechtigter sein. Nicht erforderlich ist, dass der beschränkt Stpfl. irgendeine Tätigkeit persönlich ausübt, er kann dies durch Angestellte oder andere Beauftragte tun.

Einzelfälle:

▷ *Verpächter*: Betreiber der LuF kann ausnahmsweise auch der Verpächter eines (Teil-)Betriebs sein; dies setzt aber voraus, dass er den Betrieb der LuF fortführt (vgl. § 13 Anm. 22). Hat der Verpächter den Betrieb aufgegeben, kommen (nur) inländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 6 in Betracht; ebenso BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 47.

▷ *Mitunternehmer*: Auch in Mitunternehmerschaft kann die Land- und Forstwirtschaft betrieben werden, und zwar auch von einer ausländ. PersGes. (DEBATIN, DB 1988, 1285).

► *Nicht vorausgesetzt* ist, dass eine feste Einrichtung vorliegt, da Abs. 1 Nr. 1 nur Einkünfte aus einer im Inland betriebenen LuF verlangt. Insoweit unklar WASERMEYER, DSStJG 8 (1985), 58, nach dem bei Abs. 1 Nr. 1 wie bei Nr. 2 „das so genannte Betriebsstättenprinzip gilt“.

Entsprechend ist wohl auch das Tatbestandsmerkmal von § 13 „Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft ...“ (§ 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) iS eines Betriebs zu verstehen.

**Im Inland:** Die LuF wird im Inland (zum Begriff „Inland“ s. § 1 Anm. 57 ff.) betrieben, wenn die bewirtschafteten Grundstücke im Inland belegen sind. Es kommt nicht darauf an, wo sich der Ort der Betriebsleitung und der Wohnsitz der „Betreibenden“ sowie das notwendige Inventar befinden, dh. die Bewirtschaftung der Grundstücke kann auch vom Ausland aus erfolgen. Ebenso LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 250; LBP/RAMACKERS, § 49 Rn. 62; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 49 Rn. 15. Ob die inländ. Grundstücke Teil eines ausländ. luf. Betriebs sind oder einen selbständigen inländ. Betrieb bilden, ist für die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale von Abs. 1 Nr. 1 ohne Bedeutung und hat allenfalls Auswirkungen auf die Einkunftsermittlung (s. Anm. 138). Der BFH (Urt. 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 als einen selbständigen inländ. Betrieb versteht, offen gelassen. Die Steuerbarkeit sei jedenfalls auf die Einkünfte aus LuF beschränkt, die aus den im Inland belegenen Grundstücken erzielt werden.

Einstweilen frei.

134–137

## C. Besonderheiten der Einkunftsermittlung

138

**Grundsatz:** Die Einkünfte aus der inländ. LuF sind nach §§ 4 ff. zu ermitteln. Die Ermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a) ist weder durch § 50 noch durch seinen Wortlaut ausgeschlossen; ebenso s. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 52; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 52; KORN/STRUNK, § 49 Rn. 37; SCHMIDT/HEINI-

CKE XXVII. § 49 Rn. 15; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 49 Rn. 10. Der Klammerzusatz verweist zwar nur auf §§ 13 und 14; das erklärt sich aber daraus, dass dort die Einkünfte aus LuF definiert sind, während § 13a einen Sonderfall der Ermittlung regelt. Bezogen auf einen beschränkt Stpfl. ist die Ermittlung nach Durchschnittssätzen nur für den inländ. Teil seiner LuF möglich, für den ein Einheitswert festzustellen ist (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260).

**Aufteilung:** Sind inländ. und ausländ. Grundstücke in einem Betrieb der LuF vereinigt, so ist sein Ergebnis dem inländ. und ausländ. Betriebsteil zuzuordnen:

► *Grundsatz:* Die Vermögens- und Ergebniszuordnung erfolgt idealerweise durch gesonderte Ermittlung der Einkünfte; s. BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 51. Bei enger Verzahnung der in- und ausländ. Betriebsteile wird allerdings regelmäßig nur eine Schlüsselung, zB auf der Basis der bewirtschafteten Flächen, möglich sein.

Für die Anwendung derselben Grundsätze wie bei der Gewinnzuordnung auf gewerbliche Betriebsstätten (s. Anm. 240 ff.) RÄDLER/RAUPACH, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, 405; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 51.

► *Gewinnvorab* für die Hofstelle/den Ort der Betriebsleitung? Befürwortend DEBATIN, DB 1988, 1285 [1288]; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 51; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 253.

► *Anwendung von § 13a* nur auf die inländ. Betriebsteile? Auch wenn § 13a nur „für einen Betrieb“ der LuF gelten soll (§ 13a Abs. 1 Satz 1), so erscheint seine Anwendung auf (größere) inländ. Betriebsteile doch möglich und unter dem Gesichtspunkt der Nichtdiskriminierung ggf. sogar geboten. Der BFH (Urt. v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260) hat die Frage, ob § 13a stets dann unanwendbar ist, wenn zu der LuF eines beschränkt Stpfl. auch im Ausland belegene Teile gehören, offen gelassen. Die beschränkte EStPfl. sei gegenständlich auf die inländ. Einkünfte beschränkt; § 13a könne sich als Gewinnermittlungsvorschrift nur auf Einkünfte beziehen, für die eine sachliche StPfl. bestehe. „Betrieb der LuF“ iSd. § 13a Abs. 1 sei bezogen auf einen beschränkt stpfl. Landwirt nur der inländ. Teil seiner LuF, für den auch der Einheitswert festzustellen sei. Zustimmend FW, Anm. zu BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96 aaO, IStR 1998, 213.

139 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 erster Teilsatz: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17)

### 140 A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 erster Teilsatz

**Aufbau:** Abs. 1 Nr. 2 regelt, wann Einkünfte aus Gewerbebetrieb inländ. Einkünfte sind, indem auf „Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 bis 17)“ in den Buchst. a–f sechs Relativsätze folgen, die verschiedene Formen des Inlandsbezugs als (zusätzliche) Tatbestandsvoraussetzungen enthalten.

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 sechs Formen des Inlandsbezugs fehlt es; s. krit. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5.156 ff. Dies führt uE aber nicht zu verfassungsrechtl. Bedenken; vgl. allgemein 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.

**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.

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

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

Einstweilen frei.

145–147

**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 Nr. 1–3 aufgeführten Einkunftsgruppen.

**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.

**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.

Es sind folgende Kombinationen gewerblicher und nichtgewerblicher Einkünfte denkbar (s. dazu auch Anm. 1246):

Nichtgewerbliche Einkünfte	Gewerbliche Einkünfte		
		inländisch	ausländisch
	mit BS oder stV	ohne BS oder stV	
inländisch			
> BS oder stV zuzuordnen	beschr. StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. § 15 Abs. 3 Nr. 1; s. Anm. 1246		
> BS oder stV nicht zuzuordnen	Abfärbetheorie (§ 15 Abs. 3 Nr. 1); keine isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2), da Nichtannahme inländ. Einkünfte aufgrund inländ. und nicht ausländ. Besteuerungsmerkmale; s. Anm. 1246		Abfärbetheorie, aber Fall der isolierenden Betrachtungsweise; s. Anm. 1246
ausländisch (BS oder stV nicht zuzuordnen)	nur gewerbl. Einkünfte beschr. stpfl. (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a)	keine beschr. StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a	keine beschr. StPflcht

§ 15 Abs. 3 Nr. 2: Danach gilt als Gewerbebetrieb die mit Einkunftserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer zwar keine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 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 KStPflcht 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; s. dazu Anm. 193. Der ermäßigte Steuersatz nach § 34 (§ 50 Abs. 1 Satz 3) ist auch bei beschränkter StPflcht anwendbar. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 wird nicht gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 4).

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

167

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

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.

**Rechtsentwicklung:**

- ▶ *ESiG 1925 v. 10.8.1925* (RGBl. I 1925, 189): Erstmalige Verankerung des BS-Prinzips; s. Anm. 2.
- ▶ *ESiG 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.).