

§ 34d

Ausländische Einkünfte

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BSStBl. I 2002, 1209)

¹Ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Abs. 1 bis 5 sind

1. Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14) und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören;
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16),
 - a) die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden, und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören,
 - b) die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat, oder
 - c) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen;
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, und Einkünfte der in den Nummern 4, 6, 7, und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören;
4. Einkünfte aus der Veräußerung von
 - a) Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
 - b) Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat;
5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet wird oder worden ist, und Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Einkünfte, die von inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, gelten auch dann als inländische Einkünfte, wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist;
6. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20), wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist;
7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit das unbewegliche Vermögen oder die Sachinbegriffe in einem ausländischen

Staat belegen oder die Rechte zur Nutzung in einem ausländischen Staat überlassen worden sind;

- 8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22, wenn
 - a) der zur Leistung der wiederkehrenden Bezüge Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat,
 - b) bei privaten Veräußerungsgeschäften die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
 - c) bei Einkünften aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 9 der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat.

Autoren: Prof. Dr. Patrick **Spohn**,
 Professor für nationales und insbesondere internationales Steuerrecht an der
 Hochschule Pforzheim sowie Steuerberater in Freiburg i. Br.,
 und
 Dipl. Kfm. Dr. Markus **Peter**, Steuerberater in Freiburg i. Br.
 Mitherausgeber: Dr. Wolfgang **Kumpf**, Dipl.-Kfm, Mannheim

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 34d
(Peter/Spohn)

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung zu § 34d	1	V. Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise	5
II. Bedeutung des § 34d	2	VI. Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte	6
III. Geltungsbereich des § 34d	3		
IV. Verhältnis des § 34d zu anderen Vorschriften	4		

**Erläuterungen zu Satz 1 erster Teilsatz:
 Ausländische Einkünfte als Rechtsfolge**

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 1:
 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
 (§§ 13 und 14)**
(Peter)

	Anm.		Anm.
I. Grundfall (Satz 1 Nr. 1 erster Teilsatz)		II. Erweiterung (Satz Nr. 1 zweiter Teilsatz)	
1. Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14)	13	1. Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art	17
2. In einem ausländischen Staat betrieben	14	2. „... soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören“	18

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16)**
(Peter)

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2	21		
II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16; Satz 1 Nr. 2 erster Teil) . . .	24		
III. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (Satz 1 Nr. 2 Buchst. a erster Teilsatz)			
1. Gewerbebetrieb	27		
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte erzielt werden (sachliche Anknüpfung – Nr. 2 Buchst. a erster Teilsatz Alt. 1)			
a) Überblick	28		
b) Betriebsstätte	29		
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch einen im Ausland tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (personelle Anknüpfung – Nr. 2 Buchst. a erster Teilsatz Alt. 2)			
a) Überblick	32		
b) Ständiger Vertreter	33		
IV. Erweiterung um Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Satz 1 Nr. 2 Buchst. a zweiter Teilsatz)			
1. Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art	36		
2. „... soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören“	37		
V. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäfts-		leitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Satz 1 Nr. 2 Buchst. b)	
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2 Buchst. b	40
		2. Tatbestandsmerkmale des Satz 1 Nr. 2 Buchst. b	
		a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die ... erzielt werden	43
		b) Aus Bürgschafts- und Avalprovisionen	44
		c) Wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat	45
		VI. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen (Satz 1 Nr. 2 Buchst. c)	
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2 Buchst. c	47
		2. Tatbestandsmerkmale des Grundtatbestands des Satz 1 Nr. 2 Buchst. c	
		a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die ... erzielt werden	48
		b) Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe und Luftfahrzeuge	49
		c) Aus Beförderungen zwischen ausländi-	

	Anm.		Anm.
schen oder von aus-		3. Ergänzungstatbestand	
ländischen zu inländi-		des Satz 1 Nr. 2	
schcn Häfen	52	Buchst. c	53

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 3:
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)
mit Auslandsbezug**
(Spohn)

	Anm.		Anm.
I. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)	56	3. Verwertung der selbständigen Arbeit	59
II. Einkünfte aus in einem ausländischen Staat ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Nr. 3 erster Teilsatz)		4. Verhältnis von Ausübung und Verwertung	60
1. Überblick	57	III. Erweiterung (Satz 1 Nr. 1 zweiter Teilsatz): Einkünfte der in den Nummern 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art	63
2. Ausübung der selbständigen Arbeit	58		

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 4:
Einkünfte aus der Veräußerung von ausländischen Wirtschaftsgütern und Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften**
(Spohn)

	Anm.		Anm.
I. Überblick	67	III. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 4 Buchst. b)	69
II. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind (Nr. 4 Buchst. a)	68		

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 5:
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)
mit Auslandsbezug**
(Spohn)

	Anm.		Anm.
I. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	72	nem ausländischen Staat verwerteter Arbeit (Nr. 5 Satz 1 erster Teil)	
II. Einkünfte aus in einem ausländischen Staat ausgeübter oder – bei Nichtausübung im Inland – in ei-		1. Überblick	75
		2. Ausübung der nichtselbständigen Arbeit	76

	Anm.			Anm.
3. Verwertung der nichtselbständigen Arbeit	77		IV. Einkünfte, die von inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden (Nr. 5 Satz. 2)	82
4. Vorrang der Ausübung vor der Verwertung	78			
III. Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden (Nr. 5 Satz 1 zweiter Teil)	81			

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 6:
Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20)
mit Auslandsbezug**
(Spohn)

	Anm.			Anm.
I. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20)	86		Sitz in einem ausländischen Staat	90
II. Varianten für den Auslandsbezug			3. Sicherung des Kapitalvermögens durch ausländischen Grundbesitz	91
1. Überblick	89			
2. Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder				

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 7:
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)
von bestimmten Wirtschaftsgütern
mit Auslandsbezug**
(Spohn)

	Anm.			Anm.
I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)	94		III. Varianten für den Auslandsbezug	98
II. Objekte der Vermietung und Verpachtung	95			

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 8:
Sonstige Einkünfte (§ 22) mit Auslandsbezug**
(Spohn)

	Anm.			Anm.
I. Sonstige Einkünfte iSd. § 22	101		einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. a)	102
II. Wiederkehrende Bezüge, wenn der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in			III. Private Veräußerungsgeschäfte, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter in ei-	

	Anm.
nem ausländischen Staat belegen sind (Nr. 8 Buchst. b)	
1. Private Veräußerungsgeschäfte	105
2. Belegenheit in einem ausländischen Staat	106
IV. Einkünfte aus Leistungen einschließlich der Ein-	

	Anm.
künfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. c)	107

Allgemeine Erläuterungen zu § 34d

Allgemeines Schrifttum zu § 34d: PILTZ, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund inländischer Geschäftsleitung, FR 1985, 347; DEBATIN, Steuersubjektfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgebilde im deutschen Recht, BB 1988, 1155; WASSERMEYER, Kann eine ausländische Kapitalgesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sein?, DB 1990, 24; AMANN, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997, 796; KEMPERMANN, Urteilsanmerkung zu BFH BStBl. II 2000, 577, FR 2000, 998; KUMPF/ROTH, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 787; STRUNK/KAMINSKI, Anmerkungen zum Betriebsstättenenerlass, IStR 2000, 33; PETER, Fortentwicklung des Betriebsstättenprinzips, Frankfurt am Main 2002; Buciek, Aktuelle Entwicklungen zur Betriebsstättenbesteuerung, DStZ 2003, 139ff; KESSLER/MÜLLER, Ort der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nach nationalem und DBA-Recht – Bestandsaufnahme und aktuelle Entwicklungen, IStR 2003, 361; LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, München 2003.

I. Rechtsentwicklung zu § 34d

1

StÄndG v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Die Vorschrift ersetzt mit Wirkung ab VZ 1980 den § 68b EStDV. Neu als ausländ. Einkünfte definiert wurden dabei gewerbliche Einkünfte aus Aval- und Bürgschaftsprovisionen.

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715): Redaktionelle Anpassung der Nr. 8 Buchst. b an den Ersatz des Begriffs „Spekulationsgeschäfte“ durch den Begriff „private Veräußerungsgeschäfte“ in § 22 Nr. 2 und § 23 durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 40; BStBl. I 1999, 304).

II. Bedeutung des § 34d

2

Acht Einkunftsgruppen: Die Vorschrift beschreibt die ausländ. Einkünfte kasuistisch in Anlehnung an den Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1. Sie enthält – abweichend von § 2 Abs. 1 – in Nr. 4 eine eigene Regelung für Einkünfte aus der Veräußerung von Betriebsvermögen und Anteilen an KapGes. Aus diesem Grund enthält der Katalog 8 anstatt 7 Nummern.

Kein Spiegelbild von § 49: Auf den ersten Blick erscheint der Katalog der ausländ. Einkünfte spiegelbildlich zur Definition der von der beschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 4 erfaßten inländ. Einkünfte nach § 49. Bei näherem Hinsehen erweisen sich die beiden Vorschriften jedoch als nicht aufeinander abgestimmt (vgl. WEBER, IWB F. 3, Gr. 3, 85ff.):

- ▷ Da § 34d eine Anpassung an die Besteuerungspraxis im Ausland zu erreichen sucht, sind Abweichungen von den Besteuerungstatbeständen des § 49 Abs. 1 unausweichlich.
- ▷ Zudem liegen den beiden Normen unterschiedliche Zielsetzungen zu Grunde, die eine Ableitung der einen aus der anderen Norm nicht zulassen. Zielsetzung des § 49 ist die Bestimmung der inländ. Einkünfte, die eine beschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 4 auslösen. Im Gegensatz hierzu zieht § 34d keine persönliche und/oder sachliche StPflcht nach sich, sondern definiert vielmehr „ausländische Einkünfte“ für die Anwendung der Steuerermäßigungen nach § 34c Abs. 1–5; insoweit kommt der Vorschrift lediglich eine Hilfsfunktion in Hinblick auf § 34c zu.

Hauptbedeutung für Berücksichtigung ausländischer Steuern: Liegen ausländ. Einkünfte iSd. Norm vor, kommt die Anrechnung bzw. der alternative Ab-

zug einer ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 1 und Abs. 2 sowie eine Steuerpauschalierung oder ein Steuererlaß nach § 34c Abs. 5 in Betracht. Handelt es sich dagegen nicht um ausländ. Einkünfte iSd. Norm, verbleibt unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 3 nur der Abzug der ausländ. Steuer.

Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte: Daneben ergeben sich aus dem Verhältnis der einzelnen Nummern zueinander auch Vorgaben für die gesetzlich nicht explizit geregelte Ermittlung und Abgrenzung der Einkünfte (Gewinn- vs Überschusseinkünfte; vgl. BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657).

Entsprechende Anwendung der Norm ist ferner in allen Fällen geboten, in denen der Begriff der ausländ. Einkünfte verwendet wird, ohne daß eine eigene Definition gegeben wird.

3

III. Geltungsbereich des § 34d

Allgemein: Die Norm bestimmt den Begriff „ausländische Einkünfte“ für die Anwendung der Steuerermäßigungen nach § 34c Abs. 1–5 abschließend (vgl. OFD Frankfurt v. 25.8.1994, RIW 1995, 78; HANDZIK in LBP, § 34d Rn. 2; STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 1; WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 13; BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 2). Für die Definition ausländ. Einkünfte iRd. DBA ist die Vorschrift nicht unmittelbar anzuwenden, da Begriffsbestimmungen in den Abkommen selbst Vorrang haben. Enthält das jeweilige Abkommen jedoch keine eigene Definition, kommt die Anwendung der Vorschrift über den Verweis in § 34c Abs. 6 in Betracht.

Persönlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Einkommensteuer:* Die Vorschrift gilt für alle unbeschr. EStpfl. iSd. § 1 Abs. 1–3 ungeachtet der zugrunde liegenden Einkunftsart sowie für beschr. EStpfl. iSd. § 1 Abs. 4 mit Gewinneinkünften (Verweisung in § 50 Abs. 6).
- ▶ *Körperschaftsteuer:* Über die Verweisungsnorm des § 8 Abs. 1 KStG kommt die Vorschrift grds. auch bei KStpfl. zur Anwendung.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt für

- § 32b Abs. 1 Nr. 3;
- § 34c Abs. 1–5;
- § 34c Abs. 6–7;
- § 50 Abs. 6;
- § 26 Abs. 6 KStG sowie
- § 2 AStG.

4

IV. Verhältnis des § 34d zu anderen Vorschriften

Hauptbezugspunkt der Norm sind § 34c EStG bzw. § 26 KStG, der wiederum auf § 34c verweist. Voraussetzung für die Anwendung der genannten Vorschriften ist das Vorliegen ausländ. Einkünfte, die dort jedoch nicht definiert werden. Diese Begriffsbestimmung findet sich in § 34d.

§ 49 Abs. 1: Der Katalog der ausländ. Einkünfte entspricht in weiten Teilen dem Katalog der inländ. Einkünfte im Rahmen des § 49; eine Deckungsgleichheit besteht jedoch nicht. So sind zB von § 34d Nr. 6 – im Gegensatz zu § 49 Abs. 1 Nr. 5 (vgl. § 49 Anm. 800 ff.) – auch die in § 20 Abs. 1 Nr. 3, 8 und Abs. 2 genannten Einkünfte erfaßt. Des weiteren stellt § 49 bei Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7; vgl. § 49 Anm. 1000 ff.) zwin-

gend auf eine dingliche Sicherung im Inland ab; demgegenüber muß für das Vorliegen entsprechender ausländ. Einkünfte nicht zwingend eine Besicherung durch ausländ. Grundbesitz gegeben sein; derartige Erträge fallen bereits dann unter § 34d, wenn alternativ dazu der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland hat. Somit ist der Anwendungsbereich der Vorschrift weiter gefaßt als der der Spiegelbildvorschrift des § 49. Grund hierfür ist die Tatsache, daß § 34d die Berücksichtigung ausländ. Steuern in weitestem Umfang ermöglichen will (vgl. BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 48).

Eine Qualifikation als ausländ. Einkünfte schließt die Qualifikation als inländ. Einkünfte grds. nicht aus; daher sieht § 50 Abs. 6 unter den weiteren Voraussetzungen auch die Anrechnung ausländ. Steuern bei beschr. Stpfl. vor.

Verhältnis zu DBA: Besteht ein DBA, so wird die Doppelbesteuerung durch Anwendung der abkommensrechtlichen Regelungen vermieden bzw. abgemildert; diese Regelungen verweisen im Fall der Anrechnungsmethode grundsätzlich auf das jeweilige nationale Recht. Dadurch kommt über § 34c Abs. 6 auch die Anwendung des § 34d in Betracht.

V. Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise

5

Die Vorschrift enthält im Gegensatz zu § 49 Abs. 2 keine explizite eigenständige Regelung für die Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise. Jedoch ergibt sich aus den Nr. 1, 2, 3 implizit die Anwendung einer umgekehrten isolierenden Betrachtungsweise.

Isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 sieht vor, daß im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, wenn bei ihrer Berücksichtigung inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 nicht angenommen werden könnten (s. § 49 Anm. 1215 ff.). So gehören Miet- oder Pachteinkünfte aus dem Inland, die im Rahmen eines ausländ. Gewerbebetriebs vereinnahmt werden, auch dann zu inländ. Einkünften, wenn sie nicht in einer inländ. BS des ausländ. Gewerbebetriebs anfallen (vgl. GOSCH in FS Wassermeyer, 2005, 263 ff.).

Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise bedeutet, daß – isoliert betrachtet – ausländ. Einkünfte gegeben sein müssen. Dh. bei der Prüfung, ob ausländ. Einkünfte vorliegen, bleiben inländ. Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung ausländ. Einkünfte nicht angenommen werden könnten. Miet- oder Pachteinkünfte aus dem Ausland, die im Rahmen eines inländ. Gewerbebetriebs vereinnahmt werden, gehören demzufolge auch dann zu den ausländ. Einkünften, wenn sie nicht in einer ausländ. BS des inländ. Gewerbebetriebs anfallen.

VI. Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte

6

Die Ermittlung der ausländ. Einkünfte erfolgt nach den allg. Grundsätzen des deutschen StRechts, da es an einer eigenständigen gesetzlichen Regelung (oder in Fällen des § 34c Abs. 6 Satz 2 einer besonderen Regelung im jeweiligen DBA) fehlt, ebenso BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 11. § 3c ist mangels stfreier Einnahmen nicht anzuwenden, ebenso STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 16.

Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den ausländ. Einkünften hängt davon ab, welche Einkunftsart iRd. Norm angesprochen wird. Maßgeblich ist nicht die Abziehbarkeit von Aufwendungen bei Qualifikation der Einkünfte nach § 2 Abs. 1; abzustellen ist vielmehr auf die Abziehbarkeit von Aufwendungen bei Qualifikation der Einkünfte nach § 34d (BFH v. 9.4.1997 – I R

178/94, BStBl. II 1997, 657). Bedeutung hat dies in all jenen Fällen, in denen die umgekehrte isolierende Betrachtungsweise zur Anwendung kommt. Dies gilt nicht für die Wahl der Gewinnermittlungsart; diese hat nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 zu erfolgen (BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 659).

Besonderheiten der Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte bei Betriebsstätten:

► *Direkte Methode der Einkünfteermittlung:* Ausgangspunkt bildet die in Tz. 2 der BS-VG (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 ff.) dargelegte Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte zwischen Stammhaus und BS entsprechend Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Hiernach sind der ausländ. BS die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen BS sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Diese Selbständigkeitsfiktion soll nach Tz. 2.2 der BS-VG auch dann anwendbar sein, wenn kein DBA mit dem ausländ. BS-Staat besteht (vgl. ausf. § 49 Rn. 240 ff.).

► *Die Überführung von WG in ausländ. BS* wurde bislang in der Rspr. des BFH als Entnahme behandelt, wenn mit dem ausländ. Staat ein DBA bestand, welches eine Freistellung des BS-Gewinns vorsah (BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760). Das Schrifttum lehnt diese Rspr. nahezu einhellig ab (vgl. statt vieler BUCIEK, DStZ 2003, 139 ff.; WASSERMEYER in DW, Art. 7 MA Rn. 246 mwN). Ebenso geht die FinVerw. nicht von einer Entnahme aus (Tz. 2.6.1 der BS-VG). Zwar will diese zum Zeitpunkt der Überführung das WG mit dem Fremdvergleichspreis ansetzen, läßt aber wahlweise eine aufgeschobene Gewinnrealisierung zu (sog. Ausgleichspostenmethode).

Hinweis: Die Rspr. des BFH basierte auf dem Grundgedanken, vorhandene stille Reserven im letzten noch möglichen Zeitpunkt besteuern zu können. EG-rechtlich steht dem die Freiheit gegenüber, in einem anderen EG-Mitgliedstaat eine BS begründen zu können, ohne zusätzlichen Besteuerungsfolgen ausgesetzt zu werden, wie sie bei der Begründung einer inländ. BS nicht anfallen. Die vom BFH angenommene „Gefahr“ wurde offensichtlich falsch eingeschätzt. Denn heute geht die ganz hM davon aus, daß Veräußerungsgewinne, die tatsächlich in einer ausländ. BS anfallen, unter Veranlassungsgesichtspunkten anteilig dem Stammhaus zugerechnet werden können (Tz. 2.6 des BS-Erlasses; KUCKHOFF, in FS Wassermeyer, 2005, 689). Insofern droht dem deutschen Fiskus kein Nachteil, wenn die Besteuerung nicht schon im Überführungszeitpunkt einsetzt. Der BFH-Rspr. wird damit jeder Rechtfertigungsgrund entzogen. Zudem ist die Rspr. mit Art. 43 EGV unvereinbar: Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Hughes de Lasteyrie du Saillant (vgl. SCHMIDT/PETER/FÖLMLI, IStR 2004, 433 ff. mwN) verbietet im Kern die Überführung von WG in eine ausländ. BS abweichend von der entsprechenden Inlandsbehandlung zu besteuern. Hinzu kommt, daß für die im BS-Erlass getroffene Billigkeitsregelung (sog. „Ausgleichspostenmethode“) keine Rechtsgrundlage existiert. Nach den allg. Regeln sind Billigkeitsmaßnahmen streng genommen nur dann zulässig, wenn die Anwendung der im Gesetz getroffenen Regelung den Wertungen des Gesetzes zuwider läuft. Grds. wird dabei verlangt, daß ein ungewollter Überhang des gesetzlichen Tatbestands besteht. Hier ist die Sachlage jedoch genau umgekehrt gelagert: Die Sofortversteuerung ist gerade das erklärte Ziel des Gesetzgebers. Von ungewollt kann insoweit nicht die Rede sein (Vgl. ausf. BUCIEK, DStZ 2003, 139 ff.; WASSERMEYER in DW, Art. 7 MA Rn. 246 mwN).

Währungsumrechnung ist unter Umständen erforderlich, gesetzlich aber nicht geregelt. Nach R 212a Abs. 1 EStR erfolgt die Umrechnung auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse. Zur Vereinfachung ist die Umrechnung auch auf der Grundlage der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse zulässig, die monatlich im BStBl. I veröffentlicht werden (R 212a Abs. 1 Satz 3 EStR). UE ist für die Währungsumrechnung auf

den Tag der Zahlung der ausländ. Steuer abzustellen (ebenso BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 18), nicht auf den Tag der Steuerentstehung (so BFH v. 19.3.1991 – II R 134/88, BStBl. II 1991, 521 zur ErbSt.).

Einstweilen frei.

7–9

Erläuterungen zu Satz 1 erster Teilsatz: Ausländische Einkünfte als Rechtsfolge

10

Der erste Teil von Satz 1 stellt die Rechtsfolge von § 34d an den Anfang: Soweit die Tatbestandsmerkmale der Norm vorliegen, sind grds. ausländ. Einkünfte iSd. § 34d gegeben. Diese Qualifikation ermöglicht dann die Berücksichtigung ausländ. Steuern nach Maßgabe des § 34c Abs. 1–5.

Einstweilen frei.

11–12

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 1: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14)

I. Grundfall (Satz 1 Nr. 1 erster Teilsatz)

1. Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14):

13

Land- und Forstwirtschaft: Der Begriff bestimmt sich nach §§ 13 und 14 (s. Klammerhinweis). Es muß sich um eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit handeln, die auf die planmäßige nicht gewerbliche Bodenbewirtschaftung und Fruchtziehung mit Hilfe von Naturkräften ausgerichtet ist. Wichtig ist dabei die Abgrenzung gegenüber gewerblichen Tätigkeiten sowie gegenüber Vermietungs- und Verpachtungsaktivitäten, weil dort andere Anknüpfungspunkte für die Qualifikation als „ausländische Einkünfte“ zur Anwendung kommen (zur Abgrenzung gegenüber gewerblicher Tätigkeit s. zuletzt BFH v. 16.12.2004 – IV R 4/04, BStBl. II 2005, 347 ff.).

Nicht ersichtlich ist, warum Satz 1 Nr. 1 wie § 49 Abs. 1 Nr. 1 auf „eine“ Land- und Forstwirtschaft abstellt, wohingegen § 13 „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“ nennt.

Einkünfte: Die Einkünfte können sowohl aus dem laufenden Betrieb als auch aus der Veräußerung bzw. Aufgabe des luf. Betriebs stammen (s. Klammerhinweis auf § 14). Ausgehend von der Tatsache, daß die ausländ. Einkünfte nach den Gewinnermittlungsvorschriften des deutschen StRechts zu ermitteln sind (s. Anm. 6), kann der Gewinn eines ausländ. luf. Betriebs entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a ermittelt werden.

2. In einem ausländischen Staat betrieben

14

In einem ausländischen Staat: Die Norm beinhaltet das Tatbestandsmerkmal „ausländischer Staat“. Der Begriff „Ausland“ wird im StRecht anders als der Inlandsbegriff (§ 1 Abs. 1 Satz 2) nicht definiert.

Ausländ. Staat ist daher jeder andere Staat als die Bundesrepublik Deutschland. Da es sich jedoch um einen Staat handeln muß, fällt „Niemandland“ bzw. hoheitsfreie Zonen wie die Antarktis oder die hohe See nicht unter dieses Tatbestandsmerkmal, wohl aber analog zu § 1 Abs. 1 Satz 2 der dem jeweiligen ausländ. Staat zustehende Anteil am Festlandssockel, die zu dem jeweiligen ausländ. Staat gehörenden Hoheitsgewässer und der zu dem jeweiligen ausländ. Staat ge-

hörende Luftraum (BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319). Kauf- fahrtei- und Seeschiffe unter fremder Flagge werden als schwimmende Gebiets- teile des Flaggenstaates angesehen, wenn sie sich auf hoher See befinden (BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377). Im übrigen sind die hoheitlichen Grenzen maßgeblich, nicht die Zollgrenzen.

„... betrieben ...“: Gemeint ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung von Erzeugnissen sowie ihrer Verwertung (BFH v. 13.12.2001 – IV R 86/99, BStBl. II 2002, 80; s. § 13 Anm. 40 ff.).

In einem ausländischen Staat betrieben: Die LuF wird in einem ausländ. Staat betrieben, wenn die bewirtschafteten Flächen im Ausland belegen sind. Im Ausland belegen sind Bodenflächen, die zum Territorium eines ausländ. Staats gehören, in ausländ. Grundbüchern oder ähnlichen Registern eingetragen sind. Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Betriebsleitung vom Inland oder vom Aus- land aus erfolgt und ob sich das bewegliche und unbewegliche Inventar im In- land befindet (s. auch § 49 Anm. 135 zum umgekehrten Fall der beschr. StPflcht).

15–16 Einstweilen frei.

II. Erweiterung (Satz 1 Nr. 1 zweiter Teilsatz)

17 1. Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art

Zu den Einkünften aus LuF gehören auch die durch § 34d erfaßten Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Nr. 3 – s. Anm. 56 ff.), aus Veräußerungen (Nr. 4 – s. Anm. 67 ff.), Kapitalvermögen (Nr. 6 – s. Anm. 86 ff.), Vermietung und Ver- pachtung (Nr. 7 – s. Anm. 94 ff.) und die sonstigen Einkünfte (Nr. 8 Buchst. c – s. Anm. 107).

18 2. „... soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehö- ren“

Bedeutung: Einkünfte aus LuF iSd Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sich die Einkunftsquelle im inländ. luf. Betrieb befindet. Dh., ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 1 können zB auch solche aus Kapitalvermögen nach Nr. 6 sein, wenn die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt sind und diese Einkünfte im Rahmen eines inländ. luf. Betriebs anfallen. Dabei spielt es für die Frage der Qualifikation die- ser Einkünfte als ausländ. Einkünfte keine Rolle, daß diese Einkünfte nicht durch eine im ausländ. Staat betriebene LuF erzielt werden.

Gehören: Das deutsche Steuerrecht kennt keine Definition des Begriffs „gehö- ren“. ISd. Erweiterung bedeutet er, daß die dort genannten Einkünfte dem in- länd. luf. Betrieb wirtschaftlich zuzurechnen sind.

19–20 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16)

21 I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2

Aufbau von Satz 1 Nr. 2: Nr. 2 regelt, wann Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus- länd. Einkünfte sind. Dazu sind an den Begriff „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“

(s. Anm. 24) drei Relativsätze angehängt, die insgesamt vier Formen des Auslandsbezugs als zusätzliche Tatbestandsmerkmale enthalten:

- Einkünfte, die durch eine in einem ausländ. Staat belegene BS oder durch einen in einem ausländ. Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (Buchst. a Alt. 1; s. Anm. 27 ff.).
- Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören (Buchst. a Alt. 2; s. Anm. 36 ff.).
- Einkünfte, die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden und der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat (Buchst. b; s. Anm. 40 ff.).
- Einkünfte, die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländ. oder von ausländ. zu inländ. Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen (Buchst. c; s. Anm. 47 ff.).

Verhältnis der Regelungen in Satz 1 Nr. 2 zueinander:

► *Einkünfte nach Buchst. a Alt. 1* erfassen den Grundfall ausländ. gewerblicher Einkünfte, die an das Vorliegen einer BS oder eines ständigen Vertreters anknüpfen.

► *Einkünfte nach Buchst. a Alt. 2 und Buchst. b und c* erweitern die gewerblichen ausländischen Einkünfte um drei Gruppen, die weder eine ausländ. BS noch einen im Ausland tätigen ständigen Vertreter voraussetzen.

Verhältnis zwischen Nr. 2 Buchst. a und Nr. 4 Buchst. a: Sind die veräußerten WG einer ausländ. BS zuzuordnen, dann hat Nr. 2 Buchst. a Vorrang; ebenso BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 25.

Einstweilen frei.

22–23

II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16; Satz 1 Nr. 2 erster Teil)

24

Gewerbliche Einkünfte nach §§ 15 und 16 ist das gemeinsame Tatbestandsmerkmal für die vier Unterfälle von Satz 1 Nr. 2. Durch Klammerzusatz wird auf die §§ 15 und 16 verwiesen:

- § 15 nennt die Arten gewerblicher Einkünfte (Abs. 1; vgl. § 15 Anm. 175 ff.), definiert den Gewerbebetrieb (Abs. 2; vgl. § 15 Anm. 1000 ff.) und fingiert in best. Fällen einen Gewerbebetrieb (Abs. 3).
- § 16 enthält verschiedene Tatbestände, die wirtschaftlich betrachtet ähnliche Sachverhalte erfassen: Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, einer im Betriebsvermögen gehaltenen 100%igen Beteiligung an einer KapGes.; Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA. Insofern gelten die Grundsätze des § 49 spiegelbildlich.

Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. (§ 17): sie können nicht unter die Nr. 2 subsumiert werden. Vielmehr ist zu prüfen, ob ausländ. Einkünften iSd. Nr. 4 Buchst. b (s. Anm. 69) vorliegen.

Einstweilen frei.

25–26

III. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (Satz 1 Nr. 2 Buchst. a erster Teilsatz)

27 **1. Gewerbebetrieb**

Es muß ein Gewerbebetrieb vorliegen. Handelt es sich um einen inländ. Gewerbebetrieb, bildet die in einem ausländ. Staat belegene BS einen Teil des Gesamtbetriebs. Es ist aber auch denkbar, daß die ausländ. BS den gesamten Gewerbebetrieb ausmacht. Dies ist zB dann der Fall, wenn ein inländ. Einzelunternehmer seinen Gewerbebetrieb im Ausland hat. Demgegenüber befindet sich der Gewerbebetrieb bei einem ständigen Vertreter regelmäßig im Inland. Denn bei einem ausländ. Gewerbebetrieb dürfte die sachliche Anknüpfung idR bereits über eine BS gegeben sein.

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte erzielt werden (sachliche Anknüpfung – Nr. 2 Buchst. a erster Teilsatz Alt. 1)

28 **a) Überblick**

Sachliche Anknüpfung: Die Einkünfte müssen durch eine in einem ausländ. Staat belegene BS erzielt werden. Das Schrifttum sieht die BS insoweit als sachliches Anknüpfungsmerkmal an (§ 49 Anm. 186; KUMPF in HAARMANN, Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, 33).

Verknüpfung Gewerbebetrieb/Betriebsstätte: Die BS bildet den ausländ. Anknüpfungspunkt für den Gewerbebetrieb. Grundlage dieser Anknüpfung im Ausland ist die Tatsache, daß die BS dem Gewerbebetrieb dient (LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, 36 f.).

Im Gegensatz zur spiegelbildlichen Definition inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a „Gewerbebetrieb, für den im Inland eine BS unterhalten wird“, zeichnet sich § 34d Nr. 2 Buchst. a durch eine klare Aussage aus (s. § 49 Anm. 186).

► *Keine Attraktivkraft der Betriebsstätte:* Nur diejenigen Einkünfte, die durch die im ausländ. Staat belegene BS erzielt werden, sind ausländ. Einkünfte. Demgegenüber könnte aus dem Wortlaut von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a eine Attraktivkraft der BS (BFH vom 1.7.1987 – II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; v. 27.2.1991 – I R 96/89, BFH/NV 1992, 385; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 106 ff.) für den gesamten Gewerbebetrieb oder für andere inländ. geschäftliche Aktivitäten neben der BS geschlossen werden.

► *Kein gewerbliches Unternehmen außerhalb der BS oder des ständigen Vertreters:* Während die Formulierung in § 49 „für den“ als unpräzise einzustufen ist (s. § 49 Anm. 186; LADEMANN/LÜDICKE, § 49 Rn. 282), kommt in der Nr. 2 Buchst. a des § 34d klar zum Ausdruck, daß neben der BS oder dem ständigen Vertreter kein (weiterer) Betrieb gegeben sein muß.

29 **b) Betriebsstätte**

Definition: Als Vorschrift des nat. Rechts bestimmt sich der BS-Begriff nach seiner Definition in § 12 AO. Definitionen des ausländ. Staates oder auch eines DBA sind für § 34d nicht anwendbar (aA STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 23).

In § 12 AO ist die BS definiert als:

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

Zu den Merkmalen des BS-Begriffs vgl. im einzelnen § 49 Anm. 211 ff. und Anm. 400; zu neuen Rechtsentwicklungen bei der BS nach Abkommensrecht vgl. KROPPE, in FS Wassermeyer, 2005, 691 ff.

Beginn der Betriebsstätte: Nach Auffassung der FinVerw. liegt die sachliche Anknüpfung vor, sobald das Unternehmen beginnt, seine Tätigkeit durch die feste Geschäftseinrichtung auszuüben (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.1.1). Unter der Voraussetzung, daß bereits eine feste Geschäftseinrichtung besteht, zählt darüber hinaus auch die Zeit dazu, in der die unternehmerische Tätigkeit noch vorbereitender Natur ist (KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 45). Praktische Bedeutung hat der Beginn der Anknüpfung vor allem im Hinblick auf den Ansatz bzw. die Zuordnung u.a. von Gründungsaufwendungen zum Stammhaus oder zur Betriebsstätte. Zu Recht ordnet die FinVerw. den Gründungsaufwand sowie sonstige vor der Einrichtung einer BS entstandenen Aufwendungen dieser zu, soweit sie in einem Veranlassungszusammenhang mit ihr stehen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.9.1). Dadurch vermindern sich bei einer ausländ. BS eines inländ. Investors dessen gegebenenfalls freizustellende Einkünfte bzw. verringert sich der Anrechnungshöchstbetrag (vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 790; aA WAS-SERMAYER in DW, Art. 7 Rn. 295).

► *Betriebsstatteneinkünfte vor Beginn der sachlichen Anknüpfung:* Es gilt das Prinzip des wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhangs. Hiernach sind der BS die Aufwendungen und Erträge zuzuordnen, die sowohl durch ihre Tätigkeit als auch durch ihre Existenz veranlaßt sind. Insoweit spielt es für die Zuordnung zu der ausländ. BS keine Rolle, wo die Aufwendungen angefallen sind, von wem sie getragen oder verbucht werden. (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140). Die Zuordnung der vorweggenommenen BS-Einkünfte ist ausschließlich sachbezogen; der Entstehungszeitpunkt ist unbeachtlich (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 16.269; aA RITTER, JbFfSt 1976/77, 308).

Ende der Betriebsstätte: Die sachliche Anknüpfung ist beendet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer BS zB infolge der Auflösung bzw. Einstellung der Tätigkeit nicht mehr vorliegen oder der Unternehmer seine bisherige Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung aufgibt (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.9.2).

► *Betriebsstatteneinkünfte nach Erlöschen der sachlichen Anknüpfung:* Ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 2a liegen auch dann vor, wenn der Stpfl. zur Zeit der stl. Erfassung dieser Einkünfte die BS nicht mehr unterhält. Dies setzt voraus, daß die betriebliche Leistung, die den nachträglichen Einkünften zugrunde liegt, von der ausländ. BS während der Zeit ihres Bestehens erbracht worden ist (H 212g EStH). Bezüglich der Zuordnung von nachlaufenden Aufwendungen und Erträgen fordert die FinVerw. die Erstellung einer Liquidationsbilanz (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.9.2). Demnach finden Betriebseinnahmen und -ausgaben nur bis zu diesem Stichtag Berücksichtigung; danach sind sie dem Stammhaus zuzurechnen. Dabei fällt auf, daß der BS-Erlaß in Tz. 2.9.2 Abs. 2 nicht zwingend die Aufstellung einer „Liquidationsbilanz“ fordert, widersprüchlicherweise diese in Abs. 3 im Zusammenhang mit nachträglichen Einkünften aber voraussetzt (vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 791).

Einstweilen frei.

30–31

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch einen im Ausland tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (personelle Anknüpfung – Nr. 2 Buchst. a erster Teilsatz Alt. 2)

32 a) Überblick

Personelle Anknüpfung: Subsidiär zur sachlichen Anknüpfung der BS kann der Auslandsbezug gewerblicher Einkünfte auch personell durch einen stV hergestellt werden. Wird der Vertreter im Rahmen einer dem inländ. Unternehmen zuzurechnenden festen Geschäftseinrichtung im Ausland tätig, tritt die personelle hinter die sachliche Anknüpfung zurück (§ 49 Anm. 222). Zweckmäßigerweise ist daher regelmäßig in einem ersten Schritt zu prüfen, ob eine BS vorliegt (vgl. BFH v. 30.1.1974 – I R 87/72, 327; PLEIJSIER, Intertax 2001, 167).

Verknüpfung Gewerbebetrieb/ständiger Vertreter: Der stV bildet den personellen ausländ. Anknüpfungspunkt für den Gewerbebetrieb (SKAAR, Permanent Establishment, 1991, 463). Grundlage dieser Anknüpfung im Ausland ist die Tatsache, daß der stV im Ausland tätig ist.

Im Gegensatz zur spiegelbildlichen Definition inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a „Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist“, ist die Bestellung eines stV nicht ausreichend; dieser muß im ausländ. Staat tätig sein; insoweit unterschiedlicher Wortlaut (STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 23).

33 b) Ständiger Vertreter

Definition: Als Vorschrift des nat. Rechts bestimmt sich der Begriff des stV nach seiner Definition in § 13 AO. Definitionen des ausländ. Staates oder auch eines DBA sind für § 34d nicht anwendbar (aA STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 23).

In § 13 AO ist der stV definiert als

- eine Person, die
- nachhaltig
- die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und
- dabei dessen Sachweisungen unterliegt.

Zu den Tatbestandsmerkmalen des stV-Begriffs im nationalen Recht vgl. im einzelnen § 49 Anm. 224 ff., Anm. 400, soweit sie das nationale Recht darstellen.

Hinweis: Während beim Vorliegen einer ausländ. BS die gewstl. Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG greift, rechnet der Gewinn eines im Ausland tätigen stV zum Gewerbeertrag. Der Begründung einer ausländ. BS ist insoweit Vorrang vor einem stV im Ausland einzuräumen.

Beginn und Ende: Analog zur BS beginnt die personelle Anknüpfung, sobald alle Tatbestandsmerkmale vorliegen und endet, wenn ein Tatbestandsmerkmal nicht mehr gegeben ist.

Ermittlung und Abgrenzung der Einkünfte: Aus dem Verweis in Tz. 2 des BS-Erlasses auf die allg. Fremdvergleichsformel des Art. 7 Abs. 2 OECD ergibt sich, daß das Ausmaß der vom Vertreter ausgeübten Funktionen Maßstab für die Bestimmung des ihm zuzurechnenden Gewinns darstellt. (MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1998, Rn. C 179; LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, 363; vgl. im einzelnen § 49 Anm. 400 „Vertreter“).

34–35 Einstweilen frei.

IV. Erweiterung um Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Satz 1 Nr. 2 Buchst. a zweiter Teilsatz)

1. Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art 36

Vgl. zu den Einkünften der in den Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art Anm. 17.

2. „... soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören“ 37

Bedeutung: Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sich die Einkunftsquelle im inländ. Gewerbebetrieb befindet. Dh., ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. a können zB. auch solche aus Kapitalvermögen nach Nr. 6 sein, wenn die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt sind und diese Einkünfte im Rahmen eines inländ. Gewerbebetriebs anfallen. Dabei spielt es für die Frage der Qualifikation dieser Einkünfte als ausländ. Einkünfte keine Rolle, daß diese Einkünfte nicht durch einen im ausländ. Staat betriebenen Gewerbebetrieb erzielt werden.

Gehören: Vgl. Anm. 18.

Einstweilen frei.

38–39

V. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Satz 1 Nr. 2 Buchst. b)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2 Buchst. b 40

Überblick zu Buchst. b: Er erweitert die Palette gewerblicher Einkünfte, die als ausländ. Einkünfte qualifizieren, um Einkünfte aus Bürgschafts- und Avalprovisionen. Dabei kommt es nicht auf die Begründung einer BS oder das Tätigwerden eines stV im Ausland an. Entscheidend ist allein, daß die Provisionen von einem Schuldner im Ausland gezahlt werden.

Bedeutung des Buchst. b: In vielen Staaten unterliegen Einnahmen aus Bürgschafts- oder Avalprovisionen der beschr. StPfl. Solche Einnahmen werden jedoch von Nr. 6 iVm. § 20 nicht erfaßt. Die betroffenen Banken konnten daher bis zum VZ 1980 die entsprechenden ausländ. Steuern bei Gewährung von Bürgschaften und Avalen nach § 34c nicht anrechnen, was eine Verteuerung der Avalgebühren verbunden mit Wettbewerbsnachteilen für deutsche Finanzinstitute bedeutete (BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 27; WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 84).

Einstweilen frei.

41–42

2. Tatbestandsmerkmale des Satz 1 Nr. 2 Buchst. b

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die ... erzielt werden 43

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Buchst. b setzt dem Wortlaut nach Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim unbeschr. stpfl. Vergütungsgläubiger voraus, da der Eingangssatz der Nr. 2 beginnt mit „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“; s. Anm. 24. Keine ausländ. gewerblichen Einkünfte liegen also dann vor, wenn eine Privatperson eine Bürgschaft gewährt.

Die erzielt werden: Es wird lediglich vorausgesetzt, daß Einkünfte erzielt werden. Dabei kommt es nicht auf die Person an, welche diese erzielt. Dies steht in Einklang mit den §§ 15 und 16, weil auch dort an die Einkunftsart und nicht an die Person, die solche Einkünfte erzielt, angeknüpft wird.

44 b) Aus Bürgschafts- und Avalprovisionen

Provisionen: Der Begriff umfaßt das Entgelt für jeden Kaufmann, der in Ausübung seines Handelsgewerbes einem anderen Geschäfte besorgt oder Dienste leistet (§ 354 HGB). Die Provision kann auch ohne vorherige Vereinbarung nach den ortsüblichen Sätzen verlangt werden (BAUMBACH/HOPT, HGB, 2003, § 354 Rn. 7).

Bürgschaft: Vertrag, durch den sich der Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten verpflichtet, für die Erfüllung der Verbindlichkeit des Dritten (Hauptschuld) einzustehen (§ 349 HGB). Bei einem Bürgschaftskredit übernimmt ein Kreditinstitut eine Bürgschaft für seine Kunden. Das Kreditinstitut gibt also keinen Kredit, sondern stellt seine Kreditfähigkeit dem Kunden als Sicherheit zur Verfügung. Für den Bürgschaftskredit werden keine Zinsen, sondern Provisionen berechnet.

Aval: Eine Wechselbürgschaft ist die durch Mitübernahme einer Wechselschuld „als Bürge“ übernommene Verpflichtung (Art. 30–32 WG; BAUMBACH/HOPT, HGB, 2003, § 349 Rn. 4, 21). Im Rahmen eines Avalkredits übernehmen Kreditinstitute für ihre Kunden Haftungen der verschiedensten Art (Bürgschaften, Garantien, ...) und für die verschiedensten Zwecke (für die Ordnungsmäßigkeit und Rechtszeitigkeit von Lieferungen, insbes. Bauleistungen, für die Rückzahlung von Anzahlungen im Fall der Nichtausführung von Lieferungsverträgen, zum Zweck der Fracht- und Zollstundung,...). Für den Avalkredit – der eigentlich kein „Kredit“, sondern eine „Bürgschaft“ für Kredit oder Kreditversprechen ist – wird kein Zins, sondern eine Avalprovision gefordert, die je nach Art der zugrunde liegenden Hauptschuld, Laufzeit oder des Risikos verschieden hoch ist.

45 c) Wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat

Schuldner: Der Auslandsbezug wird dadurch hergestellt, daß die Person des Schuldners der Bürgschafts- und Avalprovisionen – etwa eine ausländ. Privatperson oder ein ausländ. Unternehmen – seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz in einem ausländ. Staat hat. Dabei spielt es für die Qualifikation als ausländ. Einkünfte keine Rolle, wer Schuldner der Provision und wer Avalbegünstigter ist (WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 85).

Wohnsitz: Einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird; s. im einzelnen § 1 Anm. 62 ff.

Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO). Dabei kommt – im Gegensatz zur Bestimmung des Sitzes iSd. § 11 AO – der ökonomischen Gebietszugehörigkeit maßgebliche Bedeutung zu; s. im einzelnen § 1 KStG Anm. 13 ff. Nach der Rspr. des BFH kann ein Unternehmen mehrere Orte der Geschäftsleitung haben; s. BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434; v. 16.12.1998 – I R 138/97, FR 1999, 756; vgl. dazu auch PETER, Fortentwicklung des Betriebsstättenprinzips, 2002, 249 ff. und Anm. 400 „Geschäftsleitung“.

Sitz: Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsge-

schäft oder dergleichen bestimmt ist (§ 11 AO); s. im einzelnen § 1 KStG Anm. 17.

In einem ausländischen Staat: s. Anm. 14.

Einstweilen frei.

46

VI. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen (Satz 1 Nr. 2 Buchst. c)

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

47

Überblick: In Buchst. c werden gewerbliche Einkünfte unter ausländ. Einkünfte subsumiert, wenn ein Stpfl. diese aus bestimmten Arten von Beförderungen mit Auslandsberührung mittels bestimmter Transportmittel erzielt. Damit wird für bestimmte Einkünfte aus der Seeschifffahrt und der Luftfahrt spiegelbildlich zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b das BS-Prinzip verlassen (vgl. RITTER, DSStZ 1971, 16 ff.).

Bedeutung des Buchst. c: Er hat nach Aufhebung des § 34c Abs. 4 mit Wirkung ab dem VZ 1999 (SeeschifffahrtsanpassungsG v. 9.9.1998, BStBl. I 1998, 1158) unverändert Bedeutung und bezweckt die Lokalisierung und Abgrenzung der tatsächlichen ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen zur Anwendung der verbliebenen Regelungen des § 34c.

Bis zum VZ 1998 definierte § 34c Abs. 4 für seine Zwecke den Begriff des Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und fingierte dabei 80 vH der daraus erzielten Einkünfte als ausländ. Einkünfte.

2. Tatbestandsmerkmale des Grundtatbestands des Satz 1 Nr. 2 Buchst. c

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die ... erzielt werden

48

Vgl. Anm. 13 ff. sowie im einzelnen § 49 Anm. 430.

Beförderungen: Erfasst werden nur die Beförderungen zwischen ausländ. oder von ausländ. zu inländ. Häfen. Nicht unter die Vorschrift fallen Beförderungen von inländ. zu ausländ. Häfen oder von ausländ. Häfen zur freien See.

Transportmittel: Unter den Anwendungsbereich der Norm fällt ausschließlich der Transport mit Seeschiffen und Luftfahrzeugen. Ausgenommen sind daher der Transport per Bahn sowie die Beförderung durch LKW oder Binnenschifffahrt. Die Seeschiffe oder Luftfahrzeuge müssen entweder im Eigentum des Stpfl. stehen oder von ihm gechartert sein.

b) Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe und Luftfahrzeuge

49

Durch den Betrieb: Ausländ. Einkünfte sind nur durch den Betrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen erzielte Einkünfte. Zentrales Merkmal bildet dabei der Begriff des Betriebs. Betrieb meint hier das Betreiben des Seeschiffs oder Luftfahrzeugs als tatsächliche Handlung, s. BFH v. 8.3.1973 – IV R 59/70, BStBl. II 1973, 610; s. im einzelnen § 49 Anm. 431.

Seeschiffe oder Luftfahrzeuge:

► *Seeschiff*: Im deutschen StRecht existiert keine Legaldefinition des Begriffs Seeschiff. Nach handelsrechtlicher Definition ist ein „Schiff“ „ein schwimmfähiger Hohlkörper von nicht ganz unbedeutender Größe, der fähig und bestimmt ist, auf oder unter dem Wasser fortbewegt zu werden und dabei Personen oder Sachen zu tragen“ (SCHAPS/ABRAHAM, Seerecht, Vor § 476 HGB Rn. 1). Für die Abgrenzung von Seeschiff und Binnenschiff hat die Eintragung im Seeschiffs- oder Binnenschiffsregister nur Indizwirkung, da das Schiffsregisterrecht der Eintragung keine konstitutive Bedeutung für die Einordnung als Binnen- oder Seeschiff zuschreibt. Deshalb ist darauf abzustellen, ob das Schiff regelmäßig zur Seefahrt oder zur Binnenfahrt eingesetzt wird; s. im einzelnen § 49 Anm. 432.

► *Luftfahrzeuge* sind „Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballone, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des Luftraumes bestimmte Geräte, insbes. Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper“ (§ 1 Abs. 2 LuftVG).

Eigenes Fahrzeug: Es ist gegeben, wenn der Betreiber zivilrechtlicher Eigentümer des Seeschiffs oder Luftfahrzeugs ist. Die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse geben in der Praxis Schiffsregister und Luftfahrtrolle wieder.

Gechartertes Fahrzeug: Je nach Ausgestaltung können Charterverträge zivilrechtlich als Frachtverträge, Mietverträge mit Dienstverschaffungselementen und reine Mietverträge eingeordnet werden. Vor diesem Hintergrund kann es für die strechtliche Beurteilung nicht auf die zivilrechtliche Qualifizierung von Charterverhältnissen ankommen. Unter Charter iSd. Vorschrift sind daher bei typologischer Betrachtung alle jene Verhältnisse über den Einsatz von Seeschiffen und Luftfahrzeugen zu verstehen, die in den beteiligten Wirtschaftsräumen als Chartern angesehen werden; zur Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs (Bare Boat Charter, Time Charter, Voyage Charter, Slot Charter, Cross Charter sowie Mischverträge) vgl. ausf. § 49 Anm. 443.

50–51 Einstweilen frei.

52 c) Aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen

Aus Beförderungen:

► *Bedeutung*: Das Merkmal „Beförderungen“ stellt klar, daß nicht alle Einkünfte eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs als ausländ. Einkünfte qualifizieren, sondern ausschließlich solche aus Beförderungen (vgl. MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. 1998, Rn. B 171; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 87).

► *Beförderung*: Unter Beförderung ist der Transport von Personen oder Sachen mit dem Hauptziel einer zeitweiligen nicht bloß unerheblichen Ortsveränderung zu verstehen.

Vgl. zu Beförderung bei einzelnen Schiffsarten § 49 Anm. 446.

► *Einschränkung*: Der Begriff Beförderung wird insoweit eingeschränkt, als es sich um solche

– zwischen ausländ. oder von ausländ. zu inländ. Häfen (s. Anm. 61 f.)

– mit Seeschiffen (s. Anm. 56) oder Luftfahrzeugen (s. Anm. 56)

handeln muß.

Häfen: Unter einem Hafen ist ein Ort zu verstehen, an welchem Schiffe anlegen können (Der Große Duden, 1999). Übertragen auf Luftfahrzeuge handelt es sich um den Ort, an dem diese landen können; vgl. zu Grenzfällen § 49 Anm. 447.

Zwischen ausländischen Häfen (s. im einzelnen § 49 Anm. 448):

- ▶ *Erfasste Beförderungen:*
 - ▷ *Grundfall* ist die Reise zwischen zwei ausländ. Häfen. Daneben werden auch Reisen erfaßt, bei denen das Schiff zwischen den beiden ausländ. Häfen internationale oder sogar inländ. Hoheitsgewässer durchfährt.
 - ▷ *Nur ein Hafen:* Beförderung iSd. Vorschrift meint nicht zwingend die Reise zwischen verschiedenen Häfen. Vielmehr ist entscheidend, daß sowohl Ausgangs- als auch Endpunkt der Beförderung im Ausland liegen müssen.
- ▶ *Nicht erfasste Beförderungen:* Handelt es sich um Beförderungen zwischen mehr als einem ausländ. Hafen, müssen sie von dem einen Hafen als Ausgangspunkt zu dem anderen Hafen als Endpunkt führen. Beförderungen, bei denen ein ausländ. Hafen lediglich als Zwischenhafen fungiert, unterfallen nicht der Vorschrift. Es ist zB keine ausländ. Beförderung gegeben, wenn ein Schiff Container in einem inländ. für einen anderen inländ. Hafen lädt und auf dieser Reise zwei ausländ. Häfen anläuft; vgl. im einzelnen § 49 Anm. 449.

Von ausländischen zu inländischen Häfen:

- ▶ *Erfasste Beförderungen:*
 - ▷ *Grundfall* ist jeder Transport von einem ausländ. zu einem inländ. Hafen. Dabei ist ein vorangegangener Transport zwischen zwei ausländ. Häfen unschädlich.
 - ▷ *Durchfuhr mit Umladung im Ausland:* Vgl. spiegelbildlich hierzu, dh. Durchfuhr mit Umladung im Inland § 49 Anm. 450.
- ▶ *Nicht erfasste Beförderungen:*
 - ▷ *Beförderung zur freien See:* Erfaßt wird nur der Transport zu inländ. Häfen.
 - ▷ *Durchfuhr ohne Umladung im Ausland:* Das Anlaufen eines ausländ. Zwischenhafens vor Erreichen des ausländ. Löschhafens macht die Beförderung nicht zu einer ausländ.; s. im einzelnen § 49 Anm. 451.

3. Ergänzungstatbestand des Satz 1 Nr. 2 Buchst. c

53

Einschließlich: Der Begriff verdeutlicht, daß es sich um die Regelung eines weiteren Tatbestands handelt, der die Qualifikation der hieraus resultierenden Einkünfte als ausländ. Einkünfte vorsieht; s. im einzelnen § 49 Anm. 455 zur spiegelbildlichen Regelung bei inländ. Einkünften.

Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen:

- ▶ *Einkünfte aus anderen Beförderungsleistungen:*
 - ▷ *Beförderungsmittel:* Im Gegensatz zum Grundtatbestand geht es hier nicht nur um Seeschiffe und Luftfahrzeuge. Denn ein konkretes Beförderungsmittel nennt die Vorschrift nicht. Insoweit kommen alle Arten von Beförderungsmitteln, dh. auch Binnenschiff, LKW oder Bahn in Frage.
 - ▷ *Abgrenzung Beförderung zu Beförderungsleistung:* Aus der unterschiedlichen Wortwahl „Beförderungen“ und „Beförderungsleistungen“ läßt sich nicht der gesetzgeberische Wille zu einem unterschiedlichen Bedeutungsinhalt ableiten. Insoweit werden beide Begriffe synonym verwendet; vgl. ausf. § 49 Anm. 456.

- ▷ *Abgrenzung Beförderungsleistungen zu Nebenleistungen:* Die in der Norm genannte Beförderungsleistung muß von ihrem wirtschaftlichen Gehalt her eine Beförderung sein, nicht hingegen eine Dienstleistung, bei der Güter auch eine Ortsveränderung erfahren. Damit scheiden zB Vor-, Zwischen- oder Nachlagerungen sowie mit der Beförderung zusammenhängende Umschlagsleistungen aus.
- ▶ *Mit solchen Beförderungen zusammenhängende Beförderungsleistungen:* Zu ausländ. Einkünften führen nur die ausländ. mit dem See- und Lufttransport zusammenhängenden, nicht die davon zu trennenden selbständigen Beförderungsleistungen. Beförderungen und Beförderungsleistungen hängen dann zusammen, wenn sie sich wirtschaftlich als einzelne Akte eines auf Erreichung eines Gesamtzwecks gerichteten Handelns darstellen.

Sich auf das Ausland erstreckende Beförderungsleistungen: Durch dieses zusätzliche Tatbestandsmerkmal werden die „zusammenhängenden“ Beförderungsleistungen auf solche eingeschränkt, die sich auf das Ausland erstrecken. Sie müssen sich nicht ausschließlich auf das Ausland erstrecken. Vielmehr fallen auch Zutransporte aus dem Inland zum ausländ. Ausgangshafen unter den Anwendungsbereich der Norm, allerdings nur mit ihrem ausländ. Teil. Dementsprechend muß in diesem Fall der Einkunftsanteil des sich auf das Ausland erstreckenden Transportabschnitts geschätzt werden (BFH v. 2.3.1988 – I R 57/84, BStBl. II 1988, 596); kritisch zu dem vom BFH entschiedenen Fall § 49 Anm. 458.

54–55 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 3: Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18) mit Auslandsbezug

56 I. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)

Selbständige Arbeit (§ 18): Durch Klammerzusatz wird für die Definition der selbständigen Arbeit auf § 18 verwiesen; sie ist daher deckungsgleich mit derjenigen im Rahmen der unbeschr. und beschr. StPflicht (vgl. § 49 Anm. 660).

§ 18 enthält keine Definition der selbständigen Arbeit, sondern in Abs. 1 eine abschließende Aufzählung, was unter Einkünften aus selbständiger Arbeit zu verstehen ist; Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind demnach Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (Nr. 1), Einkünfte als Einnehmer einer staatlichen Lotterie (Nr. 2), Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Nr. 3) sowie Einkünfte als Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft (vgl. ieS § 18 Anm. 50 ff.).

Für die Abgrenzung der selbständigen Arbeit insbes. zum Gewerbebetrieb gelten die allg. Grundsätze (vgl. § 18 Anm. 16 ff.).

Einkünfte: Durch Verweis auf § 18 gelten auch § 18 Abs. 2 und Abs. 3, dh. die Einkünfte können sowohl aus laufender Tätigkeit als auch aus der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens stammen. In diesem Fall muß die Veräußerung den Ausübungs- oder Verwertungstatbestand im Ausland erfüllen. Des weiteren können die Einkünfte aus einer lediglich vorübergehenden Tätigkeit stammen.

II. Einkünfte aus in einem ausländischen Staat ausgeübter oder verwerteter selbständiger Arbeit (Nr. 3 erster Teilsatz)

1. Überblick

57

Tatbestandsmerkmal ist die Ausübung der selbständigen Arbeit in einem ausländ. Staat. Neben die Ausübung im ausländ. Staat tritt gleichberechtigt der Verwertungstatbestand in einem ausländ. Staat. Zum Verhältnis zwischen Ausübungs- und Verwertungstatbestand vgl. Anm. 60.

Ausländischer Staat: vgl. Anm. 14.

2. Ausübung der selbständigen Arbeit

58

Ausgeübt wird die selbständige Arbeit in der Regel durch aktives Tätigwerden; im Einzelfall kann die Ausübung jedoch auch in einem Unterlassen bestehen, auf die Dauer der Tätigkeit kommt es nicht an (vgl. § 49 Anm. 670 f.). Die Tätigkeit kann sich aus zahlreichen Einzeltätigkeiten zusammensetzen.

Ort der Ausübung: Grds. wird die selbständige Arbeit dort ausgeübt, wo sich der Stpfl. in Ausübung seiner Tätigkeit physisch, dh. körperlich aufhält (vgl. RFH v. 29.1.1935, RStBl. 1935, 759; BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, Tz. 2.3). Dabei ist die Art der ausgeübten Tätigkeit mit zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 15.11.1971 – GrS 1/71, BStBl. II 1972, 68; v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372); ein Schriftsteller, Komponist oder Gutachter übt seine Tätigkeit an dem Ort aus, an dem die geistige Leistung zu Papier gebracht wird bzw. anderweitig festgehalten wird; nicht entscheidend ist dabei, wo die geistige Leistung vorbereitet wird (beispielsweise durch das Sammeln von Ideen, das Strukturieren und Ordnen von Gedanken), denn diese geistige Leistung ist erst vollbracht, wenn sie sich in einem Schriftstück, in einer Datei oder anderweitig konkretisiert hat (vgl. BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660 zu einem Textdichter). Anders hingegen bei einem Erfinder, er übt seine Tätigkeit dort aus, wo er seine Erfindereien planmäßig verwirklicht, dazu gehört bereits der Beginn der Entwicklung, dh. das Sammeln von Ideen. Seine Tätigkeit hat sich mit dem Finden seiner Idee bereits ausreichend konkretisiert (BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530). Hat der Erfinder für die Auswertung seiner Erfindung Lizenzen vergeben und stellt die Ausübung seiner Rechte aus den Lizenzverträgen schon für sich allein eine freiberufliche Tätigkeit dar, so wird die Tätigkeit, aus der die Lizenzeinnahmen herrühren, dort ausgeübt, von wo der Stpfl. seine Rechte aus den Lizenzverträgen geltend macht (vgl. BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; v. 11.4.1990 – I R 82/86, BFH/NV 1991, 143). Weitere Einzelfälle zum Ort der Ausübung vgl. § 49 Anm. 672.

Unerheblich ist, ob für die Tätigkeit im Ausland eine BS oder feste Einrichtung unterhalten wird. Ausnahmsweise kann eine selbständige Tätigkeit ohne körperliche Anwesenheit des selbständig Tätigen ausgeübt werden, nämlich im Fall des Einsatzes von Mitarbeitern durch den selbständig Tätigen. Vgl. iES § 49 Anm. 670 und 672; zum Ort der Ausübung der Gesellschafter von grenzüberschreitenden freiberuflichen PerGes. vgl. § 49 Anm. 673.

Wird die Tätigkeit teilweise im Inland und teilweise im Ausland ausgeübt, so gehört nur der Teil des Entgelts zu den ausländ. Einkünften, der auf die im Ausland ausgeübte Tätigkeit entfällt. Unerheblich ist dabei, ob das Entgelt im Inland oder im Ausland gezahlt wird. Unter Umständen ist das Entgelt im Schätzungsweg aufzuteilen.

Zeitpunkt der Ausübung: vgl. § 49 Anm. 677.

59 **3. Verwertung der selbständigen Arbeit**

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind bei Nicht-Ausübung in einem ausländ. Staat dennoch ausländ. Einkünfte, wenn sie in einem ausländ. Staat verwertet werden oder worden sind.

Verwertet werden kann die selbständige Arbeit nur dann, wenn sie sich in einem verwertbaren Produkt oder Recht niederschlägt, welches als Ergebnis der selbständigen Arbeit einem ausländ. Staat zugeführt werden kann (vgl. BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; ebenso BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 130). Für die Qualifikation als ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 3 kann nur die eigene selbständige Tätigkeit verwertet werden, nicht jedoch die eines anderen. Dabei kommt es grds. auf die Verwertung durch den Stpfl. selbst an (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377), vgl. auch § 49 Anm. 680 ff.

Zu Einzelfällen für die Verwertung vgl. § 49 Anm. 681.

Ort der Verwertung: vgl. § 49 Anm. 682.

Zeitpunkt der Verwertung: durch den Wortlaut der Nr. 3 sind auch nachträgliche Einkünfte aus einer ausländ. Verwertung erfaßt, vgl. § 49 Anm. 683.

60 **4. Verhältnis von Ausübung und Verwertung**

Gleichberechtigt stehen die beiden Tatbestandsmerkmale Ausübung und Verwertung nebeneinander. Sowohl bei Ausübung als auch bei Verwertung der selbständigen Arbeit in einem ausländ. Staat liegen ausländ. Einkünfte vor. Somit unterscheidet sich das Verhältnis beider Tatbestandsmerkmale im Rahmen dieser Norm von dem Verhältnis der beiden Tatbestandsmerkmale im Rahmen des § 49; für letztere Norm hat der BFH einen Vorrang des Ausübungstatbestands vor dem Verwertungstatbestand erkannt (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 269/83, BStBl. II 1987, 372), vgl. dazu § 49 Anm. 685.

Bedeutung: Während die Unterscheidung zwischen Ausübung und Verwertung im Rahmen des § 49 in Hinblick auf ein DBA Bedeutung erlangt (bei bloßer Verwertung ist eine deutsche Besteuerung idR ausgeschlossen), hat die Unterscheidung im Rahmen dieser Norm für das Vorliegen von ausländ. Einkünften grds. keine Bedeutung.

61–62 Einstweilen frei.

63 **III. Erweiterung (Satz 1 Nr. 1 zweiter Teilsatz): Einkünfte der in den Nummern 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art**

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören auch die durch § 34d erfaßten Einkünfte aus Veräußerungen (Nr. 4, s. Anm. 67 ff.), Kapitalvermögen (Nr. 6, s. Anm. 86 ff.), Vermietung und Verpachtung (Nr. 7, s. Anm. 94 ff.) und die sonstigen Einkünfte (Nr. 8 Buchst. c, s. Anm. 107).

Bedeutung: Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sich die Einkunftsquelle im inländ. selbständigen Bereich befindet. Dh., ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 3 können zB. auch solche aus Kapitalvermögen nach Nr. 6 sein, wenn die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt sind und diese Einkünfte im Rahmen eines inländ. selbständigen Betriebs anfallen. Dabei spielt es für die Frage der Qualifikation dieser Einkünfte als ausländ. Einkünfte keine Rolle, daß diese Einkünfte nicht im Rahmen einer in einem ausländ. Staat ausgeübten bzw. verwerteten selbständigen Arbeit angefallen sind.

Gehören: Das deutsche Steuerrecht kennt keine Definition des Begriffs „gehören“. ISd Erweiterung bedeutet er, daß die dort genannten Einkünfte dem inländ. selbständigen Betrieb wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Einstweilen frei.

64–66

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 4: Einkünfte aus der Veräußerung von ausländischen Wirtschaftsgütern und Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften

I. Überblick

67

Verhältnis der Nr. 4 zu den Nr. 1–3: Sie ist als Ergänzung zu den Nr. 1–3 zu sehen. Wenn die WG bzw. die Anteile an KapGes. zu einer BS in einem ausländ. Staat gehören, sind die entsprechenden Veräußerungsgewinne bereits nach den Nr. 1–3 als ausländ. Einkünfte zu qualifizieren. Ergänzend greift Nr. 4 für sonstige Veräußerungsgewinne. Damit wird eine Berücksichtigung ausländ. Steuer in den Fällen ermöglicht, in denen ein ausländ. Staat die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf die bloße Belegenheit von Wirtschaftsgütern stützt bzw. bezüglich der Anteile an KapGes. auf Sitz oder Geschäftsleitung in seinem Hoheitsgebiet abstellt. Die Norm bezieht sich auf die Veräußerung von Betriebs- und Privatvermögen. Privatvermögen kann jedoch nur hinsichtlich der Anteile an KapGes. vorliegen.

Die Einbeziehung der Nr. 4 in die Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 bedeutet, daß sie als subsidiär zu den Nrn. 1, 2 Buchst. a und 3 anzusehen ist, dh. nur soweit Einkünfte nicht zu den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören, kann Nr. 4 einschlägig sein.

Einkünfte aus der Veräußerung:

► *Veräußerung* bedeutet die Übertragung des rechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. BFH v. 30.6.1983 – IV R 113/81, BStBl. II 1983, 640; BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 273; BFH 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344). Für den Begriff der Veräußerung hat ein Rückgriff auf §§ 17, 23 zu erfolgen, demnach ist auch ein Tausch eine Veräußerung iSd. Vorschrift (ebenso STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 32), ebenso die zeitlich unbefristete Überlassung eines Rechts, nicht hingegen die verdeckte Einlage, vgl. auch § 49 Anm. 622.

► *Ermittlung der Einkünfte:* Die Ermittlung hat nach den deutschen strechtlichen Vorschriften zu erfolgen und nicht beispielsweise nach den Vorschriften des ausländ. Staats, in dem das veräußerte WG belegen war. Nr. 4 enthält weder eine eigene Regelung zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns noch einen direkten Verweis auf andere Regelungen; der Veräußerungsgewinn ist daher im Fall der Nr. 4 Buchst. a sowie im Fall der Nr. 4 Buchst. b, wenn die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden, nach den für das inländ. Unternehmen geltenden Vorschriften zu ermitteln, also grds. als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den Veräußerungskosten sowie den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Dabei kann es sich sowohl um Veräußerungsgewinne iSd. § 15 (laufende Veräußerungsgewinne) als auch um Veräußerungsgewinne iSd. § 16 (Veräußerung von geschlossenen Komplexen) handeln. Werden die

Anteile im Fall der Nr. 4 Buchst. b im Privatvermögen gehalten, ist der Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 zu ermitteln als der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.

68 **II. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind (Nr. 4 Buchst. a)**

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eines Betriebs:

► *Wirtschaftsgut:* Der Begriff des WG hat im Rahmen der Ertragsteuern insbes. Bedeutung für die Gewinnermittlung nach den §§ 4 ff. (s. insbes. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 1715 ff.). Dieser WG-Begriff gilt auch hier, wobei er sich in diesem Zusammenhang ausschließlich auf die Aktivseite der Bilanz bezieht, dh. WG sind hier als positive WG zu verstehen.

► *Anlagevermögen:* Dazu gehören diejenigen WG, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, § 247 Abs. 2 HGB. Diese eigentlich handelsrechtliche Definition gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip auch für das StRecht. Zum Begriff des Anlagevermögens vgl. § 6 Anm. 253 ff. UE fällt auch das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers unter die Norm, da nicht der handelsrechtliche Umfang des Anlage- und somit des Betriebsvermögens entscheidend ist, sondern die strechtliche Qualifikation (ebenso WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 111).

► *Eines Betriebs:* damit ist jede betriebliche Einheit gemeint unabhängig von der Einordnung der von ihr erzielten Einkünfte in den Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1. Unerheblich ist daher auch, ob es sich um einen aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Betrieb handelt oder nicht (im Gegensatz zum Betriebsbegriff iSd InvZV, vgl. BFH v. 7.9.2000 – III R 44/96, BStBl. II 2001, 37).

Belegenheit in einem ausländischen Staat:

► *Ausländischer Staat:* vgl. Anm. 14.

► *Belegenheit:* Das Substantiv kommt von dem Verb „liegen“; sprachlich kann Belegenheit daher nur materielle WG wie Grundstücke erfassen. Der Begriff der Belegenheit ist hier jedoch sehr weit auszulegen und als „sich befinden“ aufzufassen, so daß es bei beweglichen materiellen WG auf ihren Standort ankommt. Bei Rechten und anderen immateriellen WG ist entscheidend, wo sie ausgeübt oder genutzt werden; bei Forderungen ist grds. auf die Ansässigkeit des Schuldners in einem ausländ. Staat abzustellen, wobei die Eintragung in ausländ. öffentliche Bücher oder Register für die Herstellung des Auslandsbezugs von entscheidender Bedeutung ist, analog § 49 Abs. 1 Nr. 6, vgl. § 49 Anm. 943 f.

69 **III. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 4 Buchst. b)**

Anteile an Kapitalgesellschaften:

► *KapGes.* sind nicht nur die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannten Gesellschaften (AG, KGaA, GmbH), sondern alle ausländ. Gesellschaften, die nach Aufbau und Struktur einer deutschen KapGes. vergleichbar sind. Nicht entscheidend ist,

ob die Gesellschaft nach dem nationalen Recht ihres Ansässigkeitsstaates als KapGes. behandelt wird.

► *Anteile* an einer KapGes. sind Anteile am Nennkapital der Gesellschaft. Unter die Norm fallen Anteile an KapGes. unabhängig davon, ob nach nationalem Recht § 17 einschlägig ist und unabhängig davon, ob nach nationalem Recht § 23 einschlägig ist (ebenso BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 42, STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 33).

Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat:

► *Geschäftsleitung* ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO), vgl. ausf. § 1 KStG Anm. 13.

► *Sitz* ist der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung bestimmte Ort (§ 11 AO), vgl. ausf. § 1 KStG Anm. 17.

► *Ausländ. Staat:* vgl. Anm. 14.

Einstweilen frei.

70–71

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 5: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) mit Auslandsbezug

I. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

72

Durch Klammerzusatz wird für die Definition der nichtselbständigen Arbeit auf § 19 verwiesen; sie ist daher deckungsgleich mit derjenigen im Rahmen der unbeschr. und beschr. StPflcht (vgl. § 49 Anm. 730).

§ 19 enthält keine Definition der nichtselbständigen Arbeit, sondern in Abs. 1 eine Aufzählung, was unter Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu verstehen ist; Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lassen sich grds. unter dem Begriff des Arbeitslohns zusammenfassen und verstehen sich als alle Einnahmen, die dem ArbN aus dem Dienstverhältnis zufließen (§ 2 Abs. 1 LStDV), vgl. i. e. § 19 Anm. 100 ff. Die Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von den übrigen Einkunftsarten erfolgt nach den allg. Grundsätzen.

Einstweilen frei.

73–74

II. Einkünfte aus in einem ausländischen Staat ausgeübter oder – bei Nichtausübung im Inland – in einem ausländischen Staat verwerteter Arbeit (Nr. 5 Satz 1 erster Teil)

1. Überblick

75

Zu den ausländ. Einkünften zählen solche aus nichtselbständiger Arbeit, die in einem ausländ. Staat ausgeübt werden oder wurden. Subsidiär zur Ausübung in einem ausländ. Staat tritt als alternatives Tatbestandsmerkmal die Verwertung in einem ausländ. Staat hinzu (bei Nichtausübung im Inland).

Nr. 5 setzt wie Nr. 3 eine Ausübung oder Verwertung im Ausland voraus; daher kann zur Auslegung dieser Begriffe auch auf die Nr. 3 verwiesen werden. Es ist zu beachten, daß das Verhältnis der beiden Tatbestände nicht dem der Nr. 3 entspricht (vgl. Anm. 60).

Ausländischer Staat: vgl. Anm. 14.

76 **2. Ausübung der nichtselbständigen Arbeit**

Ausübung: vgl. Anm. 58.

Ort der Ausübung der nichtselbständigen Arbeit ist der Präsenzort des ArbN während der Ausführung der Tätigkeit, vgl. § 49 Anm. 740 ff. Im Gegensatz zum Ort der Ausübung im Rahmen der selbständigen Arbeit (vgl. Anm. 58) gibt es hier keine Ausnahme.

In Abweichung zu § 49, der in Abs. 1 Nr. 4c ab dem VZ 2002 für Gesellschaften mit inländ. Geschäftsleitung die beschr. StPflcht von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern unabhängig vom Arbeitsort dieser Personen normiert, üben Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder iRd. Nr. 5 ihre nichtselbständige Tätigkeit dort aus, wo sie sich persönlich in Ausübung ihrer Tätigkeit aufhalten.

Zeitpunkt der Ausübung: vgl. § 49 Anm. 746.

77 **3. Verwertung der nichtselbständigen Arbeit**

Begriff: Unter der Verwertung der nichtselbständigen Arbeit ist ein Vorgang zu verstehen, „durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner Arbeit dem Arbeitgeber zuführt“ (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379), vgl. § 49 Anm. 750.

Verwerter ist also stets der ArbN und verwertet werden kann nur das Ergebnis einer Tätigkeit, nicht aber die Tätigkeit selbst. Dies wiederum setzt voraus, daß sich das Ergebnis der Tätigkeit in einem materiellen oder immateriellen Gegenstand konkretisiert hat, der einer eigenständigen Nutzung zugänglich ist; vgl. ieS § 49 Anm. 750.

Ort der Verwertung ist dort, wo das Ergebnis der nichtselbständigen Arbeit dem ArbG zugeführt wird, vgl. § 49 Anm. 751.

Einzelfälle der Verwertung: vgl. § 49 Anm. 751.

Zeitpunkt der Verwertung: Sowohl die frühere als auch die gegenwärtige Verwertung führt zur Qualifikation als ausländ. Einkünfte nach Nr. 5.

78 **4. Vorrang der Ausübung vor der Verwertung**

In Abweichung zu der Nr. 3 stehen die beiden Tatbestandsmerkmale Ausübung und Verwertung im Rahmen der Nr. 5 nicht gleichberechtigt nebeneinander, sondern die Ausübung geht der Verwertung vor (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372). Wird die nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt und in einem ausländ. Staat verwertet, liegen keine ausländ. Einkünfte vor, das Tatbestandsmerkmal der Ausübung hat Vorrang. Diese Handhabung wird in der Lit. mit Verweis auf den Gleichheitssatz des Art. 3 GG uE zu Recht kritisiert (vgl. BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 45).

79–80 Einstweilen frei.

81 **III. Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden (Nr. 5 Satz 1 zweiter Teil)**

Überblick: Entsprechend dem sogenannten Kassenstaatsprinzip fallen unter Nr. 5 auch Einkünfte, die von einer ausländ. öffentlichen Kasse für ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Die Gewährung derartiger Einkünfte ist neben Ausübung und unter Umständen Verwertung im Aus-

land die dritte Möglichkeit ausländ. Einkünfte im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dieser dritte Tatbestand steht gleichberechtigt neben den anderen beiden, Überschneidungen sind möglich.

Typischerweise handelt es sich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, um Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder oder andere Bezüge oder Vorteile aus früheren Dienstleistungen iSd. § 19 Abs. 1 Nr. 2.

Einkünfte: Die Regelung spricht von Einkünften, was ungenau ist, gemeint sind Einnahmen.

Gewährung aus einer ausländischen öffentlichen Kasse:

▶ *Gewährung:* Die ausländ. öffentliche Kasse muß die Zahlungen aus ihren Haushaltsmitteln leisten, sie muß die Zahlungen wirtschaftlich tragen, vgl. § 49 Anm. 763.

▶ *Ausländ. öffentliche Kasse:* Dies sind Kassen einer ausländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts sowie solche Kassen, die einer Dienstaufsicht und Prüfung ihres Finanzgebahrens durch die (jeweilige) öffentliche Hand unterliegen (vgl. BFH v. 1.4.1971 – IV 113/65, BStBl. II 1971, 519). Zum Begriff der öffentlichen Kasse vgl. § 49 Anm. 761.

Mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis:

▶ *Dienstverhältnis:* Unter einem Dienstverhältnis ist ein Arbeitsverhältnis iSv. § 1 Abs. 2 LStDV zu verstehen, vgl. § 49 Anm. 767.

▶ *Mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis:* Unter die Norm fallen nicht jegliche Einnahmen von ausländ. öffentlichen Kassen, sondern nur solche, die in Hinblick auf eine nichtselbständige Arbeit geleistet werden, vgl. § 49 Anm. 768. Unbeachtlich ist dabei, ob die Einnahmen in Hinblick auf ein im Zeitpunkt der Zahlung bestehendes Dienstverhältnis (gegenwärtiges Dienstverhältnis) oder in Hinblick auf ein früheres Dienstverhältnis gezahlt werden, vgl. § 49 Anm. 769.

IV. Einkünfte, die von inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden (Nr. 5 Satz 2)

82

Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank:

▶ *Einkünfte:* Die Regelung spricht von Einkünften, was ungenau ist, gemeint sind Einnahmen.

▶ *Inländ. öffentliche Kasse:* vgl. § 49 Anm. 761.

▶ *Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank:* Die Nennung im Gesetz hat nur klarstellende Bedeutung, da auch diese Kassen zu den öffentlichen Kassen zählen, vgl. § 49 Anm. 762. Allerdings entspricht „Kasse der deutschen Bundesbank“ im Gegensatz zur Formulierung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht der derzeitigen Sachlage und sollte ihr de lege ferenda angepaßt werden.

Gewährung mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis:

► *Gewährung:* Die inländ. öffentliche Kasse muß die Zahlungen aus ihren Haushaltsmitteln leisten, sie muß die Zahlungen wirtschaftlich tragen, vgl. § 49 Anm. 763.

► *Dienstverhältnis:* Unter einem Dienstverhältnis ist ein Arbeitsverhältnis iSv. § 1 Abs. 2 LStDV zu verstehen, vgl. § 49 Anm. 767.

► *Mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis:* Unter die Norm fallen nicht jegliche Einnahmen von inländ. öffentlichen Kassen, sondern nur solche, die in Hinblick auf eine nichtselbständige Arbeit geleistet werden, vgl. § 49 Anm. 768. Unbeachtlich ist dabei, ob die Einnahmen in Hinblick auf ein im Zeitpunkt der Zahlung bestehendes Dienstverhältnis (gegenwärtiges Dienstverhältnis) oder in Hinblick auf ein früheres Dienstverhältnis gezahlt werden, vgl. § 49 Anm. 769.

Ausnahme zu Nr. 5 Satz 1 erster Teil: Liegen die genannten Tatbestandsmerkmale vor, handelt es sich auch dann um inländ. Einkünfte, wenn die Tätigkeit in einem ausländ. Staat ausgeübt wird oder worden ist. Normalerweise wären bei Ausübung der nichtselbständigen Arbeit im Ausland ausländ. Einkünfte iSd Nr. 5 Satz 1 erster Teil gegeben. Die Ausnahme beruht auf dem Kassenstaatsprinzip (spiegelbildlich zu Nr. 5 Satz 1 zweiter Teil).

Bedeutung der Wortwahl „inländische“ Einkünfte: Die Vorschrift fingiert inländ. Einkünfte. Gemeint sind jedoch keine inländ. Einkünfte iSd. § 49, sondern lediglich, daß es sich nicht um ausländ. Einkünfte handelt.

Der Wortlaut der Norm ist daher nicht eindeutig. Da Einkünfte gleichzeitig inländ. und ausländ. sein können, ist nach dem Wortlaut der Norm eine Qualifikation als ausländ. Einkünfte neben der Fiktion als inländ. Einkünfte nicht ausgeschlossen. Vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Regelung (die Annahme nicht-ausländ. Einkünfte) wird in der Literatur die Ansicht vertreten, die Norm sei dahingehend auszulegen, daß in diesem Fall die Annahme inländ. Einkünfte die gleichzeitige Annahme ausländ. Einkünfte ausschließe (vgl. WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 145). Als Folge davon könnten ausländ. Steuern auf diese Einkünfte nicht angerechnet werden, was mit dem allg. Zweck der Vorschrift, Doppelbesteuerungen zu vermeiden bzw. zu mildern, nicht vereinbar wäre (ebenso STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 35). In der Lit. wird sogar eine Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut vertreten, vgl. BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 46; STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 35. UE muß die Auslegung nicht gegen den Gesetzeswortlaut erfolgen, der gerade nicht eindeutig ist, wohl aber entgegen dem speziellen Ziel der Regelung, so daß im Ergebnis neben der Fiktion inländ. Einkünfte ausländ. Einkünfte angenommen werden können.

Kein Verwertungstatbestand: die Fiktion inländ. Einkünfte erfolgt nur bei Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit im ausländ. Staat, nicht bei Verwertung der Tätigkeit im ausländ. Staat. Dies ist vor dem Hintergrund des Aufbaus der Nr. 5 schlüssig. Das Fehlen des Verwertungstatbestands ist mit dem Vorrang der Ausübung gegenüber der Verwertung im Rahmen der Nr. 5 zu erklären. Wird eine nichtselbständige Tätigkeit im Ausland lediglich verwertet, so ist sie grds. im Inland ausgeübt worden; in solchen Fällen sind bereits nach Nr. 5 Satz 1 erster Teil keine ausländ. Einkünfte gegeben, vgl. Anm. 75 ff.

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 6: Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20) mit Auslandsbezug

I. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20)

86

Unter die Regelung fallen sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Auslandsbezug; somit ist der Begriff der ausländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen weiter gefaßt als der spiegelbildliche Fall der inländ. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 5.

Durch Klammerzusatz wird für Inhalt und Umfang des Begriffs der Einkünfte aus Kapitalvermögen auf § 20 verwiesen; er ist daher deckungsgleich mit demjenigen im Rahmen der unbeschr. StPfl. § 20 beinhaltet alle Tatbestände (insoweit abschließende Aufzählung), die zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen können; die Aufzählung der Einnahmearten selbst in Abs. 1 Nr. 1–10 ist nicht abschließend, vgl. § 20 Anm. 105. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen ergeben sich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 als Überschuß der Einnahmen über die entsprechenden Werbungskosten.

Einen Überblick über die verschiedenen Einnahmearten, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen können, gibt § 20 Anm. 1; zu detaillierten Erl. vgl. § 20 Anm. 150 ff.

Einstweilen frei.

87–88

II. Varianten für den Auslandsbezug

1. Überblick

89

Auslandsbezug: Die Qualifikation der Einkünfte aus Kapitalvermögen als ausländ. Einkünfte erfordert einen bestimmten Auslandsbezug; nach der Regelung ist der Auslandsbezug alternativ in zwei Fällen gegeben:

- Schuldner hat Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat (vgl. Anm. 90);
- Kapitalvermögen ist durch ausländ. Grundbesitz gesichert (vgl. Anm. 91).

Inländische und ausländische Einkünfte: Ausreichend für die Einordnung als ausländ. Einkünfte ist das Vorliegen eines der beiden genannten Anknüpfungsmerkmale. Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte gleichzeitig inländ. Einkünfte darstellen, zB bei Doppelwohnsitz des Schuldners der Kapitalerträge. In diesem Fall ist zunächst die ausländ. Steuer nach Maßgabe des § 34c anzurechnen bzw. abzuziehen, dann die inländ. KapErtrSt. nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 anzurechnen.

2. Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat

90

Schuldner: Maßgeblich für den Auslandsbezug sind ausschließlich die Verhältnisse des Schuldners der Kapitalerträge; der Auslandsbezug ist nicht gegeben, wenn lediglich der Zahlende, also beispielsweise die auszahlende Bank, nicht aber der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat.

Der Begriff des Schuldners ist weit auszulegen; zB. trifft der Begriff nicht exakt bei Einkünften aus einer stillen Gesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 4), unstreitig kön-

nen aber auch diese Einkünfte unter Nr. 6 fallen, vgl. BFH v. 22.8.1990 – I R 69/89, BStBl. II 1991, 38.

Wohnsitz: vgl. § 1 Anm. 62 ff.

Geschäftsleitung: vgl. § 1 KStG Anm. 13 ff.

Sitz: vgl. § 1 KStG Anm. 17.

Ausländischer Staat: vgl. Anm. 14.

91 3. Sicherung des Kapitalvermögens durch ausländischen Grundbesitz

Sicherung des Kapitalvermögens: Nur das Kapitalvermögen muß durch ausländ. Grundbesitz gesichert sein, nicht hingegen die daraus resultierenden Erträge.

Kapitalvermögen ist durch ausländ. Grundbesitz gesichert, wenn zur Sicherheit des Gläubigers der Kapitalforderung ein Grundpfandrecht oder ein Verwertungsrecht an einem Grundpfandrecht rechtswirksam bestellt wurde (dingliche Sicherung, vgl. BFH v. 13.04.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743); vgl. auch § 49 Anm. 847 „Sicherung“. Die dingliche Sicherung erfolgt nach den jeweiligen ausländ. Rechtsvorschriften.

Die dingliche Sicherung des Kapitalvermögens muß in dem Zeitpunkt bestehen, in dem die entsprechenden Einnahmen zu erfassen sind; vgl. ausf. § 49 Anm. 847 „Zeitpunkt der Sicherung“.

Ausländischer Grundbesitz bedeutet Grundstücke, Betriebsgrundstücke und Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§ 19 Abs. 1 BewG; zum Begriff des Grundbesitzes vgl. auch § 49 Anm. 847 „Inländischer Grundbesitz“), die in einem ausländ. Staat belegen sind.

92–93 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 7: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) von bestimmten Wirtschaftsgütern mit Auslandsbezug

94 I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)

Durch Klammerzusatz wird für die Bestimmung der Einkünfte aus VuV auf § 21 verwiesen. Einkünfte aus VuV sind daher Einkünfte aus der VuV von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1), Einkünfte aus der VuV von Sachinbegriffen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2), Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Nr. 3) sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4). Durch die Bezugnahme auf § 21 bedeutet VuV die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt, vgl. § 21 Anm. 57 ff. sowie § 49 Anm. 926; begrifflich nicht eingeschlossen ist die Veräußerung der Objekte. Ebenfalls nicht unter Nr. 7 fallen Einkünfte aus der Nutzung einzelner beweglicher Sachen sowie Einkünfte aus der Überlassung von Know-how. Für die Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von den übrigen Einkunftsarten gelten die allg. Grundsätze.

Die Regelung ist nicht deckungsgleich mit § 49 Abs. 1 Nr. 6 im Rahmen der inländ. Einkünfte.

II. Objekte der Vermietung und Verpachtung

95

Überblick: Durch den Verweis auf § 21 kommen als Objekte der VuV das unbewegliche Vermögen, Sachinbegriffe sowie Rechte in Frage. Des weiteren können Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden durch die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen.

Unbewegliches Vermögen: Der strechtliche Begriff des unbeweglichen Vermögens ist gesetzlich nicht definiert. Das unbewegliche Vermögen umfaßt nach der beispielhaften Aufzählung in § 21 Abs. 1 Nr. 1 unbebaute Grundstücke (vgl. § 21 Anm. 94), Gebäude (vgl. § 21 Anm. 95), Gebäudeteile (vgl. § 21 Anm. 96), in ein Schiffsregister eingetragene Schiffe (vgl. § 21 Anm. 97), analog dazu in eine Luftfahrzeugrolle eingetragene Luftfahrzeuge (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467, vgl. auch § 21 Anm. 99 sowie § 49 Anm. 929) sowie Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (vgl. § 21 Anm. 98).

Der strechtliche Begriff des unbeweglichen Vermögens ist folglich nicht gleichzusetzen mit dem zivilrechtlichen Begriff der unbeweglichen Sache(n): in ein Schiffsregister eingetragene Schiffe sowie in eine Luftfahrzeugrolle eingetragene Luftfahrzeuge sind zivilrechtlich bewegliche Sachen, nach nationalem deutschen StRecht unbewegliche WG und nach bilateralem StRecht, dh. nach dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel bewegliche WG (vgl. Art. 6 Abs. 2 OECD-MA).

Sachinbegriffe: Der Begriff des Sachinbegriffs ist gesetzlich nicht definiert; allgemein wird darunter eine Mehrheit von Sachen verstanden, die nach ihrer Zweckbestimmung eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg. v. 25.3.1994, EFG 1994, 970, rkt.; KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233; WENDLAND, DB 1992, 1699; s. auch § 21 Anm. 103, 104 und § 49 Anm. 930).

Rechte: Der Begriff des Rechts bzw. der Rechte ist in § 21 Abs. 1 Nr. 3 nicht definiert; beispielhaft werden aufgezählt schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle. Wie an der Formulierung „insbesondere“ im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 3 zu erkennen ist, ist die Aufzählung nicht abschließend. Vgl. zu der Aufzählung der einzelnen Rechte insbes. § 21 Anm. 110 ff. sowie § 49 Anm. 931 ff.

Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen: Durch den Verweis auf § 21 werden von Nr. 7 auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4) erfaßt (vgl. § 21 Anm. 116). Nr. 7 enthält keine explizite Regelung des Auslandsbezugs für die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, da eine solche nicht erforderlich ist. Miet- und Pachtzinsforderungen iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 4 sind Forderungen aus der VuV von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1), von Sachinbegriffen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2) und von Rechten (§ 21 Abs. 1 Nr. 3, § 21 Anm. 116), für die jeweils der Auslandsbezug in Nr. 7 geregelt ist; eine explizite Regelung des Auslandsbezugs ist somit für die Miet- und Pachtzinsforderungen selbst entbehrlich. Ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 7 sind daher auch Einkünfte aus der Veräußerung von Forderungen aus der VuV von in einem ausländ. Staat belegtem unbeweglichen Vermögen oder Sachinbegriffen sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Forderungen aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten in einem ausländ. Staat (vgl. analog § 49 Anm. 936).

Einstweilen frei.

96–97

III. Varianten für den Auslandsbezug

Überblick: Einkünfte aus VuV sind ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 7, soweit das unbewegliche Vermögen bzw. die Sachinbegriffe in einem ausländ. Staat belegen sind oder wenn die Rechte zur Nutzung in einem ausländ. Staat überlassen worden sind. Keinen expliziten Auslandsbezug schreibt Nr. 7 für die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen vor.

Soweit Belegenheit in einem ausländischen Staat:

► *Soweit:* die Wortwahl „soweit“ bedeutet, daß die Einkünfte aus VuV aufzuteilen sind, wenn Objekte der VuV sowohl im Inland als auch im Ausland belegen sind. Ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 7 sind nur die Einkünfte, die auf den im Ausland belegenen Teil der Objekte der VuV entfallen.

► *Belegenheit in einem ausländ. Staat:* s. Anm. 68.

Überlassung in einem ausländischen Staat: Die Rechte müssen in einem ausländ. Staat überlassen worden sein. Der Begriff der Überlassung entspricht im wesentlichen der VuV, vgl. § 21 Anm. 107.

99–100 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 8: Sonstige Einkünfte (§ 22) mit Auslandsbezug

I. Sonstige Einkünfte iSd. § 22

Sonstige Einkünfte sind Einkünfte, die der ESt. unterliegen, aber nicht zu den ersten sechs Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–6) gehören. Zu den sonstigen Einkünften gehören verschiedene Arten von Einkünften, die in § 22 abschließend aufgezählt sind und die grds. nicht durch gemeinsame Merkmale miteinander verbunden sind; vgl. zum Begriff der sonstigen Einkünfte § 22 Anm. 50 ff.

Nr. 8 erfaßt nicht alle Arten von sonstigen Einkünften iSd. § 22, sondern enthält seinerseits als Auffangtatbestand eine abschließende Aufzählung der sonstigen Einkünfte, die gegebenenfalls als ausländisch einzustufen sind:

- Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (wenn der Verpflichtete seinen Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat);
- Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (wenn die veräußerten WG in einem ausländ. Staat belegen sind);
- Einkünfte aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9 (wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete seinen Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat).

Der Wortlaut der Norm ist nicht so auszulegen, daß nur für die genannten Fälle ein Auslandsbezug vorgesehen sei und für alle anderen Fälle des § 22 für die Annahme ausländ. Einkünfte ein Auslandsbezug nicht erforderlich sei. Diese Auslegung wäre wohl vom Wortlaut gedeckt, sie widerspräche aber dem Zweck der Norm.

**II. Wiederkehrende Bezüge, wenn der zur Leistung Verpflichtete
Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat
(Nr. 8 Buchst. a)**

102

Wiederkehrende Bezüge sind Einnahmen, die nicht nur einmalig, sondern mit einer gewissen Regelmäßigkeit zufließen und die aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder einheitlichen Rechtsgrundes gewährt werden, vgl. § 22 Anm. 100; zum Tatbestandsmerkmal „Bezüge“ vgl. ausf. § 22 Anm. 103 ff., zum Tatbestandsmerkmal „Wiederkehrend“ vgl. ausf. § 22 Anm. 108 ff., zur Besteuerung von Einzelfällen der wiederkehrenden Bezüge vgl. § 22 Anm. 138 ff.

Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz: Für die Qualifikation der wiederkehrenden Bezüge als ausländ. Einkünfte muß der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat haben.

- ▶ *Wohnsitz:* vgl. § 1 Anm. 62 ff.
- ▶ *Geschäftsleitung:* vgl. § 1 KStG Anm. 13.
- ▶ *Sitz:* vgl. § 1 KStG Anm. 17.

Einstweilen frei.

103–104

**III. Private Veräußerungsgeschäfte, wenn die veräußerten
Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind
(Nr. 8 Buchst. b)**

1. Private Veräußerungsgeschäfte

105

Überblick: Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören nach § 22 Nr. 2, der auf § 23 verweist, zu den sonstigen Einkünften; die ursprüngliche Bezeichnung „Einkünfte aus Spekulationsgeschäften“ wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) abgeändert in „Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften“. Diese Änderung führt jedoch zu keiner inhaltlichen Änderung. Zu den privaten Veräußerungsgeschäften vgl. Erl. zu § 23.

Verhältnis zur Nr. 4: Da Nr. 8 Auffangtatbestand ist (vgl. Anm. 101), ist Nr. 4 vorrangig zu prüfen.

2. Belegenheit in einem ausländischen Staat

106

Belegenheit: vgl. Anm. 68.

Ausländischer Staat: vgl. Anm. 14.

Beispiele: Bei privaten Veräußerungsgeschäften, die Grundstücke zum Gegenstand haben, wird für den Auslandsbezug auf den Ort (Belegenheitsort) des Grundstücks abgestellt. Handelt es sich bei den veräußerten WG um Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (zB Erbbaurechte, Mineralgewinnungsrechte), wird für den Auslandsbezug auf den Belegenheitsort des Grundstücks abgestellt, auf welches sich das entsprechende Recht bezieht. Bei Wertpapieren wird auf die Ansässigkeit des Schuldners abgestellt (vgl. BLÜMICH/WIED, § 34d Rn. 61).

IV. Einkünfte aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. c)

Einkünfte aus Leistungen: Nr. 8 Buchst. c qualifiziert Einkünfte aus Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 sowie Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 mit Auslandsbezug als ausländ. Einkünfte.

Der Begriff der Leistung ist gesetzlich nicht definiert; nach stRspr. des BFH fallen unter Einkünfte aus Leistungen Einkünfte aus jedem Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und das um des Entgelts willen erbracht wird; ausgenommen sind Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür gezahlt wird, daß ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (vgl. BFH v. 28.11.1990 – X R 197/87, BStBl. II 1991, 300; v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619; v. 19.12.2000 – IX R 96/97, BFH NV 2001, 837). In einem neueren Urteil hat der BFH an dem Merkmal „um des Entgelts willen“ nicht mehr festgehalten, vgl. BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH NV 2002, 643. Ausreichend ist demnach ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung in der Weise, daß die Gegenleistung durch das Verhalten des Stpfl. „ausgelöst“ worden ist. Der Leistende muß keine Gegenleistung erwarten; es reicht vielmehr, wenn er eine solche im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner Leistung annimmt. Erhält zB jemand im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer von ihm erbrachten Leistung eine Provision und nimmt er sie als Gegenleistung an, so ist das Entgelt nach § 22 Nr. 3 steuerbar, vgl. BFH v. 21.9.2004 – IX R 13/02, BFH NV 2004, 1725.

Zum Leistungsbegriff vgl. auch § 22 Anm. 382 ff.

Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9: Nach Nr. 8 Buchst. c sind auch Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 – also eigentlich inländ. Einkünfte – bei Auslandsbezug als ausländ. Einkünfte einzuordnen.

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 bezieht sich seinerseits auf § 22 Nr. 3, erfaßt jedoch nicht sämtliche in § 22 Nr. 3 genannten Einkünfte, sondern nur solche aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland und aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten.

Vgl. auch § 49 Anm. 1051 ff.

Möglichkeiten des Auslandsbezugs: Einkünfte aus Leistungen sowie Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 sind dann als ausländ. Einkünfte zu qualifizieren, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz (vgl. § 1 Anm. 62 ff.), Geschäftsleitung (vgl. § 1 KStG Anm. 13) oder Sitz (vgl. § 1 KStG Anm. 17) in einem ausländ. Staat (vgl. Anm. 14) hat.