

## § 34d

### Ausländische Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018  
(BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

**Ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Absatz 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 oder von 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,
    - aa) wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat oder
    - bb) deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf in einem ausländischen Staat belegenen unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren; für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen;
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. <sup>2</sup>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. <sup>2</sup>Bei unbeweglichem Vermögen, das zum Anlagevermögen eines Betriebs gehört, gelten als Einkünfte im Sinne dieser Nummer auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen;
  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 Absatz 1 Nummer 9 der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat.

Autoren: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt  
für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Dr. Mathias **Link**, Rechtsanwalt/Steuerberater,  
PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt am Main

Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt  
für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

### Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34d	1
--------------------------------------	---

	Anm.
I. Grundinformationen zu § 34d.....	1
II. Rechtsentwicklung des § 34d.....	2
III. Bedeutung des § 34d.....	3
IV. Geltungsbereich des § 34d.....	4

	Anm.		Anm.
<b>V. Verhältnis des § 34d zu anderen Vorschriften . . . . .</b>	<b>5</b>	<b>VI. Isolierende Betrachtungsweise, Einkünfteermittlung . . . . .</b>	<b>7</b>
1. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen . . . . .	5	1. Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise . . . . .	7
2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	6	2. Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte . . . . .	8

**B. Erläuterungen zum Einleitungssatz mit der Rechtsfolge des § 34d: Ausländische Einkünfte (Halbs. 1) . . . . . 10**

**C. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach §§ 13 und 14 (Nr. 1) . . . . . 13**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundfall (Nr. 1 Halbs. 1) . . . . .</b>	<b>13</b>	<b>8 Buchst. c genannten Art (Nr. 1 Teilsatz 2) . . . . .</b>	<b>17</b>
1. Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft nach §§ 13 und 14 . . . . .	13	1. Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art . . . . .	17
2. In einem ausländischen Staat betrieben . . . . .	14	2. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft . . . . .	18
<b>II. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und</b>			

**D. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 und 16 (Nr. 2) . . . . . 21**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal . . . . .</b>	<b>21</b>	<b>III. Erweiterung der sachlichen und persönlichen Anknüpfung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Nr. 2 Buchst. a Teilsatz 2) . . . . .</b>	<b>36</b>
<b>II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (Nr. 2 Buchst. a Halbs. 1) . . . . .</b>	<b>27</b>	<b>IV. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgerschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 2 Buchst. b) . . . . .</b>	<b>40</b>
1. Sachliche und personelle Anknüpfung . . . . .	27		
2. Betriebsstätte . . . . .	28		
3. Ständiger Vertreter . . . . .	29		

	Anm.		Anm.
<p><b>V. 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 (Nr. 2 Buchst. c) . . . . .</b></p>		<p><b>menhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen (Nr. 2 Buchst. c) . . . . .</b></p>	<p>47</p>
		1. Bedeutung der Nr. 2 Buchst. c	47
		2. Merkmale des Grundtatbestands (Nr. 2 Buchst. c Halbs. 1) . . . . .	48
		3. Merkmale des erweiterten Tatbestands (Nr. 2 Buchst. c Halbs. 2) . . . . .	49

**E. Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 (Nr. 3) . . . . . 53**

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Grundfall (Nr. 3 Teilsatz 1) 53</b></p> <p>1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 . . . . . 53</p> <p>2. Ausübung oder Verwertung in einem ausländischen Staat . 54</p>		<p>1. Einkünfte der in Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art . . . . . 57</p> <p>2. Soweit sie zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören . . . . . 58</p>	
<p><b>II. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Nr. 3 Teilsatz 2) . . . . . 57</b></p>			

**F. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Nr. 4) 61**

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal . . . . . 61</b></p>		<p><b>III. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Nr. 4 Buchst. b) . . . . . 69</b></p>	
<p><b>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) . . . . 65</b></p> <p>1. Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen eines Betriebs . . . . 65</p> <p>2. Belegenheit in einem ausländischen Staat . . . . . 66</p>		<p>1. Relevante Anteile an Kapitalgesellschaften. . . . . 69a</p> <p>2. Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat (Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. aa) . . . . . 69a</p> <p>3. Immobilienkapitalgesellschaften (Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb) . . . . . 70</p>	

**G. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 (Nr. 5) . . . . . 72**

	Anm.			Anm.
<b>I. Grundfall (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1) . . . . .</b>	72		<b>II. Erweiterung um Einkünfte aus ausländischen Kassen (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2) . . . . .</b>	74
1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit . . . . .	72		<b>III. Ausnahme: Keine ausländischen Einkünfte bei Einkünften aus inländischen Kassen (Nr. 5 Satz 2) . . . . .</b>	77
2. In einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet . . . . .	73			

**H. Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 (Nr. 6) . . . . . 86**

	Anm.			Anm.
<b>I. Ausländische Einkünfte . .</b>	86		<b>leitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 6 Halbs. 1) . . . . .</b>	90
<b>II. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Kapitalvermögen . . . . .</b>	87		<b>IV. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist (Nr. 6 Halbs. 2) . . . . .</b>	91
<b>III. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäfts-</b>				

**I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 (Nr. 7) . . . . . 94**

	Anm.			Anm.
<b>I. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 . . . . .</b>	94		<b>III. Auslandsbezug . . . . .</b>	98
<b>II. Objekte der Vermietung und Verpachtung (unbewegliches Vermögen; Sachinbegriffe; Rechte) . .</b>	95		<b>IV. Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit vermietetem oder verpachtetem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Nr. 7 Satz 2) . . . . .</b>	99

J. Sonstige Einkünfte nach § 22 (Nr. 8) 101

	Anm.		Anm.
<b>I. Erfasste sonstige Einkünfte</b> . . . . .	101	<b>Staat belegen sind (Nr. 8 Buchst. b)</b> . . . . .	105
<b>II. Wiederkehrende Bezüge, wenn der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. a)</b>	102	<b>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)</b>	107
<b>III. Private Veräußerungsgeschäfte, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen</b>			

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34d

**Allgemeines Schrifttum:** KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuer ausländern, Köln 1982; KANTENWEIN/MELCHER, Der Sachbegriff im Sinne des § 21 Abs 1 Nr 2 EStG, FR 1985, 233; AMANN, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997, 796; HAASE, § 4 Abs. 1 InvStG und ausländische Einkünfte, IStR 2010, 70; WACKER, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats zum Internationalen Steuerrecht, in LÜDICKE (Hrsg.), Internationale Geschäftstätigkeiten in der Nach-BEPS-Welt, Köln 2017, 1 ff.; KRAFT, Der Hinzurechnungsbetrag als „inländische Einkünfte“ – Anmerkungen zum terminologischen und konzeptionellen Verständnis der obersten Finanzbehörden im Nichtanwendungserlass vom 14.12.2015, FR 2016, 237 und 257; ANZINGER, Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung, in SCHÖN/STERNBERG (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, Berlin 2018, 159; CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMITT, Änderungen für Einkünfte mit Bezug zu deutschem Grundbesitz im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018, BB 2018, 1686 und 1751.

1 **I. Grundinformationen zu § 34d**

§ 34d zieht keine persönliche und/oder sachliche StPflicht nach sich, sondern definiert vielmehr „ausländische Einkünfte“ für die Anwendung der StErmäßigungen nach § 34c Abs. 1–5; insoweit kommt der Norm lediglich eine Hilfsfunktion in Hinblick auf § 34c zu. Die Norm bestimmt abschließend, welche Einkünfte für die Anwendung der StErmäßigungen nach § 34c Abs. 1–5 als „ausländische“ anzusehen sind.

2 **II. Rechtsentwicklung des § 34d**

**StÄndG v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Die Norm ersetzt mW ab VZ 1980 den § 68b EStDV (dazu im Einzelnen NIELAND in B/B, § 34d Rz. 3).

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

**„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Der Katalog ausländ. Einkünfte wird ergänzt um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an in- oder ausländ. KapGes., die überwiegend ausländ. Grundbesitz halten (Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb) und dazu wird Nr. 4 Buchst. b in Doppelbuchst. aa und bb untergliedert. Zudem wird der Umfang der ausländ. Einkünfte aus VuV von Auslandsimmobilien in Nr. 7 ergänzt um Wertveränderungen von WG, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (insbes. Forderungsverzichtsgewinne).

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb ist nach § 52 Abs. 34b Satz 1 erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, bei denen die Veräußerung nach dem 31.12.2018 erfolgt, und nur soweit den Gewinnen nach dem 31.12.2018 eingetretene Wertveränderungen zugrunde liegen. Der in Nr. 7 ergänzte Satz 2 ist nach § 52 Abs. 34b Satz 2 erstmals auf Wertveränderungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 eintreten. Aufgrund dieser in beiden Fällen in die Zukunft gerichteten Anwendung stellt sich das Problem einer (un-)echten Rückwirkung uE nicht.

### III. Bedeutung des § 34d

3

**Hauptbedeutung für Berücksichtigung ausländischer Steuern:** Nur wenn ausländ. Einkünfte iSd. § 34d vorliegen, kommt die Anrechnung bzw. der alternative Abzug einer darauf entfallenden ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 1 und 2 sowie eine Steuerpauschalierung oder ein Steuererlass nach § 34c Abs. 5 in Betracht. Handelt es sich dagegen nicht um ausländ. Einkünfte iSd. § 34d, verbleibt unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 3 nur der Abzug der ausländ. Steuer.

**Acht Einkunftsgruppen:** § 34d beschreibt die ausländ. Einkünfte kasuistisch in Anlehnung an den Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1. Die Norm enthält – abweichend von § 2 Abs. 1 – in Nr. 4 eigene Regelungen für Einkünfte aus der Veräußerung von BV und Anteilen an KapGes. Aus diesem Grund enthält der Katalog acht – anstatt wie § 2 Abs. 1 nur sieben – Nummern.

### IV. Geltungsbereich des § 34d

4

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 34d gilt nach ihrem Wortlaut für § 34c Abs. 1 bis 5. Entsprechende Anwendung der Norm ist in allen Fällen geboten, in denen der Begriff der ausländ. Einkünfte verwendet wird, ohne dass eine eigene Definition gegeben wird.

► *Unstrittig bei:*

- § 32b Abs. 1 Nr. 3;
- § 34c Abs. 1–5;
- § 34c Abs. 6–7;
- § 50 Abs. 3;
- § 26 KStG sowie
- § 2 Abs. 1 AStG (dort erstreckt sich die erweitert beschränkte EStPflicht auf alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, die bei unbeschränkter ESt-

Pflicht nicht ausländ. Einkünfte iSd. § 34d sind, vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398; SCHAUHOFF/IDLER, IStR 2008, 341).

► *Strittig bei*

- § 4 *InvStG aF*: Die Anwendung der Norm im Rahmen des § 4 InvStG aF ist str. § 4 Abs. 1 InvStG spricht von „aus einem ausländischen Staat stammenden Einkünften“, nicht von ausländ. Einkünften. Dies und systematische Gründe sprechen dafür, dass es sich bei den in § 4 Abs. 1 InvStG genannten Einkünften nicht um ausländ. Einkünfte iSv. § 34d handeln muss, sondern dass die Wendung „aus einem ausländischen Staat stammende Einkünfte“ im Sinne der DBA zu verstehen ist und damit unabhängig von den Voraussetzungen des § 34d alle Einkünfte bezeichnet, die nach einem DBA in Deutschland von der Steuer freigestellt werden (s. HAASE, IStR 2010, 170; STOCK/OBERHOFER in BERGER/STECK/LÜBBEHÜSEN, 2010, InvG/InvStG, § 4 InvStG Rz. 17; aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34d Rz. 3).
- § 47 *InvStG 2018*: Wie zu § 4 InvStG aF vertreten ist uE auch im Rahmen des § 47 InvStG der Begriff der ausländ. Einkünfte nicht wie in § 34d definiert zu verstehen, s. Anhang zu § 20, § 47 InvStG Anm. 5; so auch GLÖBNER in BLÜMICH, § 47 InvStG Rz. 19 [6/2017]; aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34d Rz. 3.

**Persönlicher Geltungsbereich:**

► *Einkommensteuer*: Die Norm gilt für alle unbeschränkt EStpfl. iSd. § 1 Abs. 1-3 ungeachtet der zugrunde liegenden Einkunftsart, dh., die unbeschränkte ESt-Pflicht erstreckt sich nach § 2 Abs. 1 grds. auch auf ausländ. Einkünfte iSd. § 34d (BFH v. 23.10.2018 – I R 74/16, juris); die Norm gilt zudem für beschränkt EStpfl. iSd. § 1 Abs. 4 mit Gewinneinkünften (Verweisung in § 50 Abs. 3).

► *Körperschaftsteuer*: Über die Verweisungsnorm des § 8 Abs. 1 KStG kommt die Norm grds. auch bei KStpfl. zur Anwendung.

**Bedeutung der Norm für Lokalisierung der Einkünfte:** Nach § 34c Abs. 6 Satz 1 sind die Anrechnungsregeln in § 34c Abs. 1 bis 3 nicht anwendbar, wenn die Einkünfte „aus einem ausländischen Staat stammen“, mit dem ein DBA besteht. Es ist str., ob die Kriterien in § 34d (auch) zur Ermittlung des Ursprungsstaats von Einkünften herangezogen werden können. Dagegen spricht, dass § 34c Abs. 6 die Folgen für Einkünfte regelt, auf die ein DBA anzuwenden ist, der Anwendungsbereich des § 34c Abs. 6 also durch das DBA bestimmt wird (s. § 34c Anm. 201). Nach DBA stammen die Einkünfte aus dem ausländ. Staat, wenn sie im DBA entweder als solche definiert sind oder dem ausländ. Staat ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht (BFH v. 20.12.1995 – I R 57/94, BStBl. II 1996, 261; FG München v. 22.4.2008 – 1 K 5245/04, EFG 2008, 1629, rkr.; s. auch Anm. 6). Der BFH (BFH v. 2.3.2010 – I R 75/08, BFH/NV 2010, 1820) geht indes für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit grds. davon aus, dass der Ursprungsstaat von Einkünften (auch) anhand der in § 34d aufgestellten lokalen Anknüpfungspunkte bestimmt werden kann (so wohl auch FG Hamb. v. 17.5.2013 – 6 K 73/12, EFG 2013, 1671, rkr.; differenzierend aber BFH v. 17.11.2010 – I R 76/09, BStBl. II 2012, 276: keine abschließende Klärung). Das Abstellen auf die Kriterien in § 34d ist uE vertretbar, und zwar für sämtliche Einkunftsarten, es sei denn, es besteht Widerspruch zu anwendbaren DBA-Anknüpfungsregeln (ebenso WAGNER in BLÜMICH, § 34d Rz. 5 [2/2019]).

## V. Verhältnis des § 34d zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

5

**Verhältnis zu inländischen Einkünften/kein Spiegelbild von § 49:** Der Katalog der ausländ. Einkünfte entspricht in weiten Teilen dem Katalog der inländ. Einkünfte im Rahmen des § 49; eine Deckungsgleichheit besteht jedoch nicht. Eine Qualifikation als ausländ. Einkünfte schließt die Qualifikation als inländ. Einkünfte grds. nicht aus; daher sieht § 50 Abs. 3 unter den weiteren Voraussetzungen auch die Anrechnung ausländ. Steuern bei beschränkt Stpfl. vor. So erfasst zB § 34d Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. aa Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes., wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat, während nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. inländ. Einkünfte sind, wenn die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Hier kann es also zu Überschneidungen kommen, wenn die Gesellschaft ihren Sitz im Inland und ihre Geschäftsleitung im Ausland (oder umgekehrt) hat (s. auch Anm. 69). Von § 34d Nr. 6 (Einkünfte aus Kapitalvermögen) sind – im Gegensatz zu § 49 Abs. 1 Nr. 5 – auch die in § 20 Abs. 1 Nr. 3 (Investmenterträge), Nr. 3a (Spezial-Investmenterträge) und Nr. 8 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel) sowie die in Abs. 2 (im Wesentlichen Veräußerungsgewinne) genannten Einkünfte erfasst (vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 800 ff.). Schließlich stellt § 49 bei Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7) primär auf eine dingliche Sicherung im Inland ab (vgl. § 49 Anm. 846 f.); demgegenüber muss für das Vorliegen entsprechender ausländ. Einkünfte nicht zwingend eine Besicherung durch ausländ. Grundbesitz gegeben sein; derartige Erträge fallen bereits dann unter § 34d Nr. 6, wenn alternativ dazu der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland hat.

**Hintergrund der Abweichungen:** Beiden Normen liegen unterschiedliche Zielsetzungen zu Grunde, die eine Ableitung der einen aus der anderen Norm nicht zulassen (§ 49: Bestimmung der inländ. Einkünfte, die eine beschränkte StPfl. nach § 1 Abs. 4 auslösen; § 34d: Bestimmung der ausländ. Einkünfte zieht keine persönliche und/oder sachliche StPfl. nach sich, lediglich Definitionskatalog für Anwendung der StErmäßigungen nach § 34c Abs. 1–5). Der Katalog des § 34d ist zudem weiter gefasst als der des § 49, erlaubt es also iVm. § 34c Abs. 1 und 2 in einer vergleichsweise größeren Zahl von Fällen unilateral eine stl. Doppelbelastung im In- und Ausland zu vermeiden. Da § 34d ferner eine Anpassung an die Besteuerungspraxis im Ausland zu erreichen sucht, sind Abweichungen von den Besteuerungstatbeständen des § 49 Abs. 1 unausweichlich. Zur umgekehrt anzuwendenden isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2) s. Anm. 7.

### 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

6

Für die Definition ausländ. Einkünfte im Rahmen der DBA ist die Norm nicht unmittelbar anzuwenden, da Begriffsbestimmungen in den Abkommen selbst Vorrang haben (HANDZIK in LBP, § 34d Rz. 5 [2/2014]; STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rz. 13 [8/2010]; vgl. auch BFH v. 1.7.2009 – I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992). Enthält das jeweilige Abkommen jedoch keine eigene Definition, kommt die Anwendung der Norm über den Verweis in § 34c Abs. 6 Satz 2 in Betracht.

## VI. Isolierende Betrachtungsweise, Einkünfteermittlung

### 7 1. Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise

§ 34d regelt anders als § 49 Abs. 2 nicht explizit eine „isolierende Betrachtungsweise“ für die Feststellung ausländ. Einkünfte. Jedoch ergibt sich ua. aus den Nr. 1, 2, 3 implizit, dass auch § 34d eine umgekehrte iB zugrunde liegt (BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; s. auch BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 [659], zu Dividenden; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34d Rz. 2).

**Isolierende Betrachtungsweise:** Nach § 49 Abs. 2 bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, wenn bei ihrer Berücksichtigung inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 nicht angenommen werden könnten (zu Einzelheiten s. § 49 Anm. 1215 ff.).

**Umgekehrt** bedeutet die iB im Rahmen des § 34d, dass bei der Prüfung, ob ausländ. Einkünfte vorliegen, inländ. Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, 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 zB nur kraft ausdrücklicher Anordnung in Nr. 2 Buchst. a auch dann zu den ausländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn sie nicht in einer ausländ. BS des inländ. Gewerbebetriebs anfallen.

### 8 2. Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte

Einkünfte müssen in persönlicher Hinsicht dem unbeschränkt Stpfl. zugerechnet und in sachlicher Hinsicht seinen ausländ. Einkünften zugeordnet werden (vgl. ROTH in LÜDICKE, Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, 87 ff.; § 49 Anm. 240). Wenn eine entsprechende Zuordnung dem Grunde nach erfolgt ist, müssen die ausländ. Einkünfte der Höhe nach ermittelt werden.

**Zuordnung:** Da nach § 34c Abs. 1 Satz 1 der Höchstbetrag der Anrechnung für jeden ausländ. Staat gesondert zu berechnen ist (sog. per-country-limitation; vgl. § 34c Anm. 81), ist nicht nur eine Zuordnung Inland/Ausland, sondern eine Zuordnung „per country“ vorzunehmen.

**Ermittlung:** Ausländische Einkünfte werden nach den allgemeinen Grundsätzen des deutschen StRechts ermittelt, da es an einer eigenständigen gesetzlichen Regelung (oder in Fällen des § 34c Abs. 6 Satz 2 einer besonderen Regelung im jeweiligen DBA) fehlt (ebenso WAGNER in BLÜMICH, § 34d Rz. 11 [2/2019]). § 3c ist mangels stfreier Einnahmen nicht anzuwenden (ebenso GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 34d Rz. 5; STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rz. 25 [8/2010]). Die Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen zu den ausländ. Einkünften hängt davon ab, welche Einkunftsart im Rahmen der Norm angesprochen wird. Maßgeblich sind nicht die Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 und die sich danach ggf. ergebenden Abzugsbeschränkungen; abzustellen ist vielmehr auf die Qualifikation der Einkünfte nach § 34d (BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657). Bedeutung hat dies in Fällen, in denen die umgekehrte iB 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, 657 [659]). Weisen Aufwendungen sowohl mit ausländ. Einkünften

ten iSd. § 34d als auch mit inländ. Einkünften oder mit mehreren Arten von ausländ. Einkünften einen nach dem Veranlassungsprinzip (§ 4 Abs. 4) zu bestimmenden Veranlassungszusammenhang auf, so sind sie aufzuteilen oder den Einkünften zuzurechnen, zu denen sie vorwiegend gehören (BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 mwN, dazu WACKER in LÜDICKE, Internationale Geschäftstätigkeiten in der Nach-BEPS-Welt, 2017, 1 ff.; s. zur Bestimmung eines hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhangs nach dem Veranlassungsprinzip auch BFH v. 18.4.2018 – I R 37/16, BStBl. II 2019, 73; FG Münster v. 21.11.2018 – 9 K 4187/14 K, EFG 2019, 547, Az. BFH I R 14/19).

**Besonderheiten:**

► *Direkte Methode der Einkünftezuordnung:* Ausgangspunkt bildet die in Rz. 2 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BS-VG, BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076) dargelegte Aufteilung des BV und der Einkünfte zwischen Stammhaus und BS entsprechend Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Hiernach sind der ausländ. BS die Gewinne zuzuordnen, 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 Rz. 2.2 der BS-VG auch dann anwendbar sein, wenn kein DBA mit dem ausländ. Betriebsstätten-Staat besteht (vgl. ausführl. § 49 Anm. 240 ff.).

► *Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten:* Sie steht nach § 4 Abs. 1 Satz 3 einer Entnahme gleich (vgl. im Einzelnen § 4 Anm. 220 ff. und § 49 Anm. 31).

► *Währungsumrechnung:* Die Umrechnung des ausländ. Steuerbetrags in Euro ist uU erforderlich, gesetzlich aber nicht geregelt. Nach R 34c Abs. 1 EStR werden Währungen auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse umgerechnet, zur Vereinfachung aber auch auf der Grundlage der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse, die monatlich im BStBl. I veröffentlicht werden (R 34c Abs. 1 Satz 3 EStR). Für die Währungsumrechnung der anzurechnenden Steuer ist uE auf den Tag der Zahlung der ausländ. Steuer abzustellen, nicht auf den Tag der Steuerentstehung (so BFH v. 19.3.1991 – II R 134/88, BStBl. II 1991, 521, zur ErbSt).

Einstweilen frei.

9

**B. Erläuterungen zum Einleitungssatz  
mit der Rechtsfolge des § 34d:  
Ausländische Einkünfte (Halbs. 1)**

10

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

Einstweilen frei.

11–12

**C. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach  
§§ 13 und 14 (Nr. 1)**

**I. Grundfall (Nr. 1 Halbs. 1)**

**13 1. Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft nach §§ 13 und 14**

**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 (s. § 13 Anm. 40 ff.). Wichtig ist die Abgrenzung gegenüber gewerblichen Tätigkeiten sowie gegenüber Vermietungs- und Verpachtungsaktivitäten, weil dort andere Anknüpfungspunkte für die Qualifikation als „ausländische Einkünfte“ gelten (zur Abgrenzung gegenüber gewerblicher Tätigkeit s. im Einzelnen § 13 Anm. 160 ff.).

Nicht ersichtlich ist, warum Nr. 1 wie § 49 Abs. 1 Nr. 1 auf „eine“ LuF 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 land- und forstw. 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. 8), kann der Gewinn eines ausländ. land- und forstw. Betriebs entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a ermittelt werden.

**14 2. In einem ausländischen Staat betrieben**

**Ausländischer Staat:** Der Begriff „Ausland“ wird im StRecht anders als der Inlandsbegriff (§ 1 Abs. 1 Satz 2) nicht definiert. Ausländischer Staat ist daher jeder andere Staat als die Bundesrepublik Deutschland. Da es sich jedoch um einen Staat handeln muss, fallen „Niemandsländ“ 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 gehörende Luftraum (BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319). Kauffahrtei- und Seeschiffe unter fremder Flagge werden als schwimmende Gebietsteile des Flaggenstaats 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.

**Betreiben:** 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 Ausland aus

## I. Einkünftegruppen

Anm. 14–21 § 34d

erfolgt und ob sich das bewegliche und unbewegliche Inventar im Inland befindet (s. auch § 49 Anm. 133 zum umgekehrten Fall der beschränkten StPflcht). Der Begriff „in einem ausländischen Staat“ ist uE nicht wörtlich zu nehmen; die LuF kann auch zugleich in mehreren ausländ. Staaten betrieben werden.

Einstweilen frei.

15–16

## II. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Nr. 1 Teilsatz 2)

### 1. Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art

17

Zu den Einkünften aus LuF gehören auch die durch § 34d erfassten Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Nr. 3, s. Anm. 53 ff.), aus Veräußerungen (Nr. 4, s. Anm. 61 ff.), Kapitalvermögen (Nr. 6, s. Anm. 86 ff.), VuV (Nr. 7, s. Anm. 94 ff.) und die sonstigen Einkünfte (Nr. 8 Buchst. c, s. Anm. 107).

### 2. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

18

Einkünfte aus LuF im Sinne der Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sich die Einkunftsquelle in inländ. land- und forstw. Betrieb befindet. Das heißt, 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. land- und forstw. Betriebs anfallen. Dabei spielt es für die Frage der Qualifikation dieser Einkünfte als ausländ. Einkünfte keine Rolle, dass diese Einkünfte nicht durch eine im ausländ. Staat betriebene LuF erzielt werden.

Die genannten Einkünfte „gehören“ zu den Einkünften aus LuF, wenn sie dem inländ. land- und forstw. Betrieb wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Einstweilen frei.

19–20

<p style="text-align: center;"><b>D. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 und 16 (Nr. 2)</b></p>
---

### I. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal

21

**Einkünftegruppen des Satzes 1 Nr. 2:** Die Norm umschließt in der abschließenden Aufzählung:

- ▶ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden* (Buchst. a Alt. 1, Grundtatbestand, 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 aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat* (Buchst. b, s. Anm. 40 ff.).

► *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* (Buchst. c, s. Anm. 47 ff.).

#### §§ 15 und 16 als gemeinsames Tatbestandsmerkmal (Nr. 2 Halbs. 1):

► *Erfasst sind:* Einkünfte aus Gewerbebetrieb, alternativ nach § 15 oder § 16. Dies umfasst die Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs, wozu auch die Aufgabe oder Veräußerung einer ausländ. BS zählt.

► *Nicht erfasst sind:* Einkünfte aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer KapGes. (§ 17), da Nr. 2 nur auf §§ 15 und 16 verweist. Vielmehr ist zu prüfen, ob ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 4 Buchst. b (s. Anm. 69 f.) vorliegen.

22–26 Einstweilen frei.

## II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (Nr. 2 Buchst. a Halbs. 1)

### 27 1. Sachliche und personelle Anknüpfung

Die Einkünfte müssen durch eine in einem ausländ. Staat belegene BS erzielt werden. Das Schrifttum sieht die BS insoweit als sachliches Anknüpfungsmerkmal an (KUMPF in HAARMANN, Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, 33). Der Auslandsbezug kann auch durch einen stV hergestellt werden. Diese personelle Anknüpfung ist subsidiär und tritt zurück, wenn der stV im Rahmen einer dem inländ. Unternehmen zuzurechnenden BS im Ausland tätig wird (vgl. § 49 Anm. 230). Zweckmäßigerweise ist daher im ersten Schritt zu prüfen, ob eine BS vorliegt.

### 28 2. Betriebsstätte

**Definition:** Als Vorschrift des nationalen Rechts bestimmt sich der Betriebsstättenbegriff nach der Definition in § 12 AO (s. BFH v. 30.6.2005 – III R 76/03, BStBl. II 2006, 84), Definitionen des ausländ. Staats oder auch eines DBA sind für § 34d nicht anwendbar (aA STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rz. 35 [8/2010]). Zu den Merkmalen des Betriebsstättenbegriffs vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 190 ff.; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 12 Rz. 1 ff. (4/2017).

Die ausländ. BS kann dabei den gesamten Gewerbebetrieb ausmachen, zB wenn ein inländ. Einzelunternehmer seinen Gewerbebetrieb ausschließlich im Ausland unterhält.

► *Keine Attraktivkraft der Betriebsstätte:* Nur diejenigen Einkünfte, die durch die im ausländ. Staat belegene BS erzielt werden, sind ausländ. Einkünfte; eine sog. Attraktivkraft der BS gibt es nicht (FG Rhld.-Pf. v. 31.10.2018 – 1 K 1880/17, juris).

► *Kein gewerbliches Unternehmen außerhalb der Betriebsstätte erforderlich:* Ferner kommt in der Formulierung in Nr. 2 Buchst. a – anders als in der missverständlichen Formulierung in § 49 (s. KALIGIN in LADEMANN, § 49 Rz. 724 [10/2018]) – klar zum Ausdruck, dass neben der BS kein weiterer Betrieb gegeben sein muss.

**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 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 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; s. auch § 49 Anm. 220).

**Betriebsstätteneinkünfte vor Beginn der sachlichen Anknüpfung:** Praktische Bedeutung hat der Beginn der Anknüpfung vor allem im Hinblick auf den Ansatz bzw. die Zuordnung von Gründungsaufwendungen, insbes. dann, wenn es sich um vorweggenommene vergebliche Aufwendungen handelt, eine BS also danach tatsächlich nicht begründet wird. Die FinVerw. ordnet den Gründungsaufwand sowie sonstige vor der Errichtung einer BS entstandene Aufwendungen dieser zu, soweit sie in einem Veranlassungszusammenhang mit ihr stehen (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.1). Der BFH hat diese Auffassung bestätigt und es damit abgelehnt, der Gegenauffassung zu folgen, nach der das ortsbezogene Besteuerungsrecht des Quellenstaats die Existenz der festen Einrichtung und das Ausüben einer selbständigen Arbeit durch sie voraussetze (BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703 mwN). Es bestehe kein Anlass, die Zuordnungsfrage je nachdem unterschiedlich zu beantworten, ob der Objektbezug in tatsächlicher Hinsicht realisiert wurde oder nicht, und diese Überlegungen seien im Rahmen der beschränkten StPfl. in einer sog. Inbound-Situation gleichermaßen maßgeblich wie im umgekehrten Fall entsprechender Ausländereinkünfte (§ 34d Nr. 2 Buchst. a) in einer sog. Outbound-Situation. Dadurch vermindern sich bei einer ausländ. BS eines inländ. Investors dessen ggf. freizustellende Einkünfte bzw. verringert sich der Anrechnungshöchstbetrag (vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 790; aA WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 7 OECD-MA Rz. 295). Es gilt das Veranlassungsprinzip, das gerade in grenzüberschreitenden Zusammenhängen Vorrang vor anderen Erwägungen hat (BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703 mwN). Hiernach sind der BS die Aufwendungen und Erträge zuzuordnen, die sowohl durch ihre Tätigkeit als auch durch ihre Existenz veranlasst sind; der Entstehungszeitpunkt ist demgegenüber unbeachtlich. Siehe dazu auch § 49 Anm. 53.

**Einkünfteabgrenzung während des Bestehens der Betriebsstätte:** Siehe Anm. 8 sowie im Einzelnen § 49 Anm. 240 ff.

**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 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.2).

**Betriebsstätteneinkünfte nach Erlöschen der sachlichen Anknüpfung:** Ausländische 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 34d EStR). Bezüglich der Zuordnung von nachlaufenden Aufwendungen und Erträgen fordert die FinVerw. ohne Rechtsgrundlage (s. BFH v. 20.5.2015 – I R 75/14, BFH/NV 2015, 1687) die Erstellung einer Liquidationsbilanz (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.2). Ferner sollen BE und BA nur bis zu diesem Stichtag Berücksichti-

gung finden; danach seien sie dem Stammhaus zuzurechnen. Auch dafür fehlt bzw. fehlte ursprünglich eine Rechtsgrundlage (s. BFH v. 20.5.2015 – I R 75/14, BFH/NV 2015, 1687, offen gelassen für die Rechtslage seit Schaffung von § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG 2002 idF des Gesetzes v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) und § 16 Abs. 3 iVm. Abs. 3a EStG 2009 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768); zu weiteren Folgeüberlegungen aufgrund der Regelungen in § 1 Abs. 5 Sätze 1 bis 7 AStG zur Umsetzung des Authorized OECD Approachs s. DÜRRSCHMIDT, IStR 2015, 885; Anhang zu § 49 Anm. 1 ff.). Es fällt auf, dass der Betriebsstätten-Erlass in Rz. 2.9.2 Abs. 2 nicht zwingend die Aufstellung einer „Liquidationsbilanz“ fordert („soll“), widersprüchlicherweise diese in Abs. 3 im Zusammenhang mit nachträglichen Einkünften aber voraussetzt (vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 790 [791]).

### 29 3. Ständiger Vertreter

**Definition:** Als Vorschrift des nationalen Rechts bestimmt sich der Begriff „ständiger Vertreter“ nach der Definition in § 13 AO. Definitionen des ausländ. Staats oder auch eines DBA sind für § 34d nicht anwendbar (aA STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rz. 35 [8/2010]).

In § 13 AO ist der stV definiert als eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Zu den Merkmalen des Begriffs des stV s. im Einzelnen § 49 Anm. 230 ff.

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 vielmehr im ausländ. Staat tätig sein (STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rz. 35 [8/2010]).

**Ermittlung und Abgrenzung der Einkünfte:** Aus dem Verweis in Rz. 2 des Betriebsstätten-Erlasses auf die allgemeine 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 ist (SCHMITZ/LOOKS in LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2. Aufl. 2011, Rz. E 1032 ff.; s. § 49 Anm. 240 ff.).

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

30–35 Einstweilen frei.

### 36 III. Erweiterung der sachlichen und persönlichen Anknüpfung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Nr. 2 Buchst. a Teilsatz 2)

**Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art:** Siehe Anm. 17.

**Soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören:** Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne der Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sie einem ausländ. Gewerbebetrieb wirtschaftlich zuzurechnen sind. Auch zB Einkünfte aus Kapitalvermögen können also ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. a sein, wenn die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt sind und sie 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. Zur Zugehörigkeit vgl. Anm. 18.

Einstweilen frei.

37–39

#### IV. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 2 Buchst. b) 40

**Bedeutung:** In vielen Staaten unterliegen Einnahmen aus Bürgschafts- oder Avalprovisionen der beschränkten StPflcht. Solche Einnahmen werden jedoch von Nr. 6 iVm. § 20 nicht erfasst. Die betroffenen Banken konnten daher bis VZ 1980 die entsprechenden ausländ. Steuern nicht nach § 34c anrechnen; dies hätte zur Verteuerung der Avalgebühren verbunden mit Wettbewerbsnachteilen für deutsche Finanzinstitute führen können (WASSERMAYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rz. 84 [11/1990]).

##### **Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 Nr. 2 Buchst. b:**

- ▶ *Erzielung von gewerblichen Einkünften:*
  - ▷ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb:* Buchst. b setzt Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim unbeschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger voraus, s. Anm. 24. Nicht ausreichend ist daher, wenn eine Privatperson zB eine Bürgschaft gewährt.
  - ▷ *Die erzielt werden:* Es wird lediglich vorausgesetzt, dass Einkünfte erzielt werden. Daher keine Einschränkung im Hinblick auf Personenkreis, der Einkünfte erzielt.
- ▶ *Gewerbliche Einkünfte 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).
  - ▷ *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; HOPF in BAUMBACH/HOPF, 38. Aufl. 2018, § 349 HGB Rz. 21). Im Rahmen eines Avalkredits übernehmen Kreditinstitute für ihre Kunden Haftungen der verschiedensten Art (Bürgschaften, Garantien etc.) und für die verschiedensten Zwecke (für die Ordnungsmäßigkeit und Rechtzeitigkeit von Lieferungen, insbes. Bauleistungen, für die Rückzahlung von Anzahlungen im Fall der Nichtausführung von Lieferungsverträgen, zum Zweck der Fracht- und Zollstundung etc.). 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, der Laufzeit oder des Risikos verschieden hoch ist.

- ▶ *Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat:*
- ▷ *Schuldner:* Vom Wortlaut her könnte sowohl auf den Schuldner der Provision als auch auf den Schuldner der Hauptforderung (so WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rz. 85 [11/1990]) abzustellen sein. Für die zweite Auslegung spricht, dass das Gesetz differenziert: In Nr. 2 Buchst. b ist schlicht vom „Schuldner“, in Nr. 8 Buchst. c vom „zur Vergütung der Leistung Verpflichteten“ die Rede. Die Unterscheidung wird relevant, wenn nicht der Begünstigte der Bürgschaft, sondern ein Dritter die Bürgschaftsprovision übernimmt.
- ▷ *Wohnsitz:* Einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat jemand dort, wo er eine Wohnung uU 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. 20.
- ▷ *Sitz:* Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist (§ 11 AO); s. im Einzelnen § 1 KStG Anm. 21.
- ▷ *In einem ausländischen Staat:* Siehe Anm. 14.

41–46 Einstweilen frei.

**V. 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 (Nr. 2 Buchst. c)**

47 **1. Bedeutung der Nr. 2 Buchst. c**

**Überblick:** Buchst. c erfasst als ausländ. Einkünfte solche, die ein Stpfl. aus bestimmten Arten von Beförderungen mit Auslandsberührung mittels bestimmter Transportmittel (Seeschiffe und Luftfahrzeuge) erzielt. Dabei kommt es nicht auf das Vorliegen einer ausländ. BS an.

**Ersatz für § 34c Abs. 4:** Nr. 2 Buchst. c bezweckt gerade nach Aufhebung des § 34c Abs. 4 mW ab VZ 1999 (SeeschiffahrtsanpassungsG v. 9.9.1998, BStBl. I 1998, 1158) die Lokalisierung und Abgrenzung der ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von insbes. Handelsschiffen zur Anwendung der übrigen Regelungen des § 34c.

48 **2. Merkmale des Grundtatbestands (Nr. 2 Buchst. c Halbs. 1)**

**Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb:** Siehe Anm. 40.

**Einkünfte aus dem Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge:**

- ▶ *Betrieb* meint das Betreiben des Seeschiffs oder Luftfahrzeugs als tatsächliche Handlung, s. im Einzelnen § 49 Anm. 431.

► *Seeschiff*: Im deutschen StRecht existiert keine Legaldefinition des Begriffs Seeschiff. Nach handelsrechtl. Definition ist ein „Schiff“ „ein schwimmfähiger Hohlkörper von nicht ganz unbedeutender Größe, der fähig und bestimmt ist, auf oder unter dem Wasser fortbewegt zu werden und dabei Personen oder Sachen zu tragen“ (SCHAPS/ABRAHAM, Seerecht, 4. Aufl. 1978, Vor § 476 HGB Rz. 1). Siehe dazu und zur Abgrenzung zu den Begriffen Binnenschiff und Handelsschiff 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, insbesondere Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper“ (§ 1 Abs. 2 LuftVG).

► *Eigenes Fahrzeug*: In der Regel sind Seeschiffe in Schiffsregistern (in Deutschland § 3 SchiffsregisterO) und Luftfahrzeuge in Luftfahrrollen (in Deutschland § 2 LuftVG) eingetragen, die die zivilrechtl. Eigentumsverhältnisse wiedergeben.

► *Gechartertes Fahrzeug*: Je nach Ausgestaltung können Charterverträge zivilrechtl. als Frachtverträge, Mietverträge mit Dienstverschaffungselementen und reine Mietverträge eingeordnet werden. Für die strechtl. Beurteilung kommt es uE nicht auf die zivilrechtl. Qualifizierung an. Unter Charter sind bei typologischer Betrachtung alle jene Verhältnisse über den Einsatz von Seeschiffen und Luftfahrzeugen zu verstehen, die in den beteiligten Wirtschaftsräumen als Charterern angesehen werden; zur Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs (Bare Boat Charter, Time Charter, Voyage Charter, Slot Charter, Cross Charter sowie Mischverträge) s. ausführl. § 49 Anm. 443.

► *Eigenes oder gechartertes Fahrzeug*: Die Zusatzqualifikation, dass es sich um eigene oder gecharterte Fahrzeuge handeln muss, ist jedenfalls in § 34d (anders uU für § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, dazu § 49 Anm. 441) nicht einschränkend, sondern vielmehr als Klarstellung dahingehend zu verstehen, dass es auf die sachenrechtl. Rechtsbeziehung des Stpfl. zu seinem Beförderungsmittel nicht ankommt, also in beiden Fällen ausländ. Einkünfte vorliegen, wenn der Stpfl. das Beförderungsmittel betreibt (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rz. E 49 [7/2004]). Daraus folgt uE, dass das auch gelten muss, wenn der Stpfl. nicht zivilrechtl. Eigentümer des von ihm betriebenen Beförderungsmittels ist, es ihm aber nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen ist.

#### **Einkünfte aus den Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen:**

► *Beförderung*: Unter Beförderung ist der Transport von Personen oder Sachen mit dem Hauptziel einer zeitweiligen nicht bloß unerheblichen Ortsveränderung zu verstehen. Siehe dazu im Einzelnen § 49 Anm. 447 ff. Durch dieses Merkmal wird klargestellt, dass nicht alle Einkünfte im Zusammenhang mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug als ausländ. Einkünfte qualifizieren, sondern ausschließlich solche aus Beförderungen.

► *Häfen*: Mangels einer Legaldefinition ist als Hafen ein Ort zu verstehen, an welchem Schiffe anlegen können (vgl. Duden, 2019). Übertragen auf Luftfahrzeuge handelt es sich um den Ort, an dem diese landen können.

► *Zwischen ausländischen Häfen* (vgl. § 49 Anm. 448 f.):

▷ *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 im Sinne der 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.
- ▶ *Von ausländischen zu inländischen Häfen* (vgl. § 49 Anm. 450 f.):
- ▷ *Grundfall* ist jeder Transport von einem ausländ. zu einem inländ. Hafen. Dabei ist ein vorangegangener Transport zwischen zwei ausländ. Häfen unschädlich.
- ▷ *Nicht erfasste Beförderungen*: Beförderung zur freien See; Durchfuhr ohne Umladung im Ausland. Das Anlaufen eines ausländ. Zwischenhafens vor Erreichen des ausländ. Löschhafens macht die Beförderung nicht zu einer ausländ. Beförderung.

#### 49 3. Merkmale des erweiterten Tatbestands (Nr. 2 Buchst. c Halbs. 2)

**Weitere ausländische Einkünfte aus bestimmten in Zusammenhang stehenden Beförderungsleistungen:** Es handelt sich um die Regelung eines weiteren Tatbestands, der jedoch die Tatbestandsmerkmale des Grundtatbestands (vgl. Anm. 48) voraussetzt; vgl. § 49 Anm. 455 zur spiegelbildlichen Regelung bei inländ. Einkünften.

**Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen:**

- ▶ *Einkünfte aus anderen Beförderungsleistungen* (vgl. § 49 Anm. 456):
- ▷ *Beförderungsmittel*: Anders als beim Grundtatbestand geht es hier nicht nur um Seeschiffe und Luftfahrzeuge. Ein konkretes Beförderungsmittel nennt die Vorschrift nicht. Insoweit kommen auch Binnenschiffe, Lkw. oder die Bahn in Frage.
- ▷ *Abgrenzung Beförderung zu Beförderungsleistung*: Aus der unterschiedlichen Wortwahl „Beförderungen“ und „Beförderungsleistungen“ lässt sich uE nicht der gesetzgeberische Wille zu einem unterschiedlichen Bedeutungsinhalt ableiten. Insoweit werden beide Begriffe synonym verwendet.
- ▷ *Abgrenzung Beförderungsleistungen zu Nebenleistungen*: Vom Wortlaut her werden nur Beförderungsleistungen erfasst, nicht Nebenleistungen. Damit scheidet 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 jedoch 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 (vgl. § 49 Anm. 457).
- ▶ *Beförderungsleistungen, die sich auf das Ausland erstrecken*: Erfasst werden nicht alle Beförderungsleistungen, sondern nur solche, die sich auf das Ausland (aber nicht

notwendigerweise ausschließlich) erstrecken. Auch Zutransporte aus dem Inland zum ausländ. Ausgangshafen fallen 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); vgl. § 49 Anm. 458.

Einstweilen frei.

50–52

## E. Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 (Nr. 3)

### I. Grundfall (Nr. 3 Teilsatz 1)

#### 1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18

53

**Selbständige Arbeit:** Der Begriff bestimmt sich nach § 18 (Klammerzusatz). Er ist deckungsgleich mit demjenigen im Rahmen der unbeschränkten und beschränkten StPflcht (vgl. § 49 Anm. 660). § 18 enthält keine Definition der selbständigen Arbeit, sondern in Abs. 1 eine abschließende Aufzählung. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind demnach Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (Nr. 1), Einkünfte als Einnahmer einer staatlichen Lotterie (Nr. 2), Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Nr. 3) sowie Einkünfte als Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft (vgl. im Einzelnen § 18 Anm. 50 ff.). Zur 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 3, dh., die Einkünfte können sowohl aus laufender Tätigkeit als auch aus der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens stammen. Des Weiteren können die Einkünfte aus einer lediglich vorübergehenden Tätigkeit stammen.

#### 2. Ausübung oder Verwertung in einem ausländischen Staat

54

**Ausländischer Staat:** Siehe Anm. 14.

##### **Ausübung der selbständigen Arbeit:**

► *Ausgeübt* wird die selbständige Arbeit idR durch aktives Tätigwerden; im Einzelfall kann die Ausübung jedoch auch in einem Unterlassen bestehen, auf die Dauer der Tätigkeit kommt es nicht an. Die Tätigkeit kann sich aus zahlreichen Einzelaktivitäten zusammensetzen. Siehe im Einzelnen § 49 Anm. 670 f.

► *Ort der Ausübung:* Grundsätzlich 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 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 2.3). Dabei ist die Art der ausgeübten Tätigkeit mit zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372). Unerheblich ist, ob für die Tätigkeit im Ausland eine BS 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. Siehe im Einzelnen § 49 Anm. 672.

Wird die Tätigkeit teilweise im Inland und teilweise im Ausland ausgeübt, 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. Das Entgelt ist uU im Schätzungsweg aufzuteilen.

► *Zeitpunkt der Ausübung:* Durch den Wortlaut der Nr. 3 sind auch nachträgliche Einkünfte aus einer ausländ. Ausübung erfasst, vgl. § 49 Anm. 677.

#### **Verwertung der selbständigen Arbeit:**

► *Verwertet* werden kann die selbständige Arbeit nur, wenn sie sich in einem verwertbaren Produkt oder Recht niederschlägt, das als Erg. der selbständigen Arbeit einem ausländ. Staat zugeführt werden kann (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377). 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 Stpf. selbst an, vgl. dazu im Einzelnen § 49 Anm. 680 ff.

► *Ort der Verwertung:* Siehe § 49 Anm. 682.

► *Zeitpunkt der Verwertung:* Durch den Wortlaut der Nr. 3 sind auch nachträgliche Einkünfte aus einer ausländ. Verwertung erfasst, vgl. § 49 Anm. 682.

#### **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; dort hat der Ausübungstatbestand vor dem Verwertungstatbestand Vorrang (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 269/83, BStBl. II 1987, 372), vgl. § 49 Anm. 685.

► *Bedeutung:* Dem Verwertungstatbestand kommt eigenständige Bedeutung zu, wenn eine im Inland ausgeübte Tätigkeit durch eine zusätzliche Handlung im Ausland verwertet wird (zB durch Veräußerung oder Übertragung von Nutzungsrechten, s. auch FALLER in B/B, § 34d Rz. 51 [3/2016]).

55–56 Einstweilen frei.

## **II. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Nr. 3 Teilsatz 2)**

### **57 1. Einkünfte der in Nr. 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. 61 ff.), Kapitalvermögen (Nr. 6, s. Anm. 86 ff.), VuV (Nr. 7, s. Anm. 94 ff.) und die sonstigen Einkünfte (Nr. 8 Buchst. c, s. Anm. 107).

### **58 2. Soweit sie zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören**

Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne der Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sich die Einkunftsquelle im inländ. selbständigen Bereich befindet. Das

heißt, 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, vgl. Anm. 18. Gehören umgekehrt ausländ. Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu einem land- und forstw. Betrieb oder einem Gewerbebetrieb (ausländ. BS), gehen Nr. 1 bzw. Nr. 2 Buchst. a vor. Zur Zugehörigkeit vgl. Anm. 18.

Einstweilen frei.

59–60

**F. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Nr. 4)**

**I. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal** 61

**Einkünftegruppen:** Nr. 4 unterscheidet zwischen zwei Kategorien:

- Buchst. a erfasst Einkünfte aus der Veräußerung von WG, die zum AV eines Betriebs gehören, wenn die WG in einem ausländ. Staat belegen sind (s. Anm. 65 ff.);
- Buchst. b erfasst Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat (s. Anm. 69 ff.).

**Verhältnis der Nr. 4 zu den Nr. 1–3:** Nr. 4 ist als Ergänzung zu 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 Nr. 1–3 als ausländ. Einkünfte zu qualifizieren. Ergänzend greift Nr. 4 für sonstige Veräußerungsgewinne. Damit wird eine Berücksichtigung ausländ. Steuern in den Fällen ermöglicht, in denen ein ausländ. Staat die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf die bloße Belegenheit von WG stützt bzw. bezüglich der Anteile an KapGes. auf Sitz oder Geschäftsleitung in seinem Hoheitsgebiet abstellt. Die Norm bezieht sich auf die Veräußerung von BV und PV; PV 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 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 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.

**Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus der Veräußerung:**

► *Veräußerung* bedeutet die Übertragung des rechtl. oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344). Zum Verständnis des Begriffs muss auf §§ 17, 23 zurückgegriffen werden; demnach ist auch ein Tausch eine Veräußerung im Sinne der Vorschrift, ebenso die zeitlich unbefristete Überlassung eines Rechts, nicht hingegen die verdeckte Einlage, vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 620.

► *Ermittlung der Einkünfte:* Die Ermittlung hat nach den deutschen strechtl. Vorschriften zu erfolgen und nicht 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 so-

wie im Fall der Nr. 4 Buchst. b, wenn die Anteile in einem BV 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 AK bzw. HK. 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 PV gehalten, ist der Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 zu ermitteln als der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt.

62–64 Einstweilen frei.

## 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)

### 65 1. Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen eines Betriebs

**Wirtschaftsgut:** Der WG-Begriff der §§ 4 ff. (s. im Einzelnen Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 350 ff.) gilt auch hier, wobei er sich ausschließlich auf die Aktivseite der Bilanz bezieht, dh., WG sind hier als positive WG zu verstehen.

**Anlagevermögen:** Zum AV gehören diejenigen WG, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Diese handelsrechtl. Definition gilt infolge des Maßgeblichkeitsprinzips auch für das StRecht. Zum Begriff des AV vgl. § 6 Anm. 253 ff. Auch das SonderBV eines Mitunternehmers fällt uE unter die Norm, da nicht der handelsrechtl. Umfang des AV und somit des BV entscheidend ist, sondern die strechtl. Qualifikation (ebenso WASSERMEYER/LÜDICKE in FWBS, § 34d Rz. 111 [11/1990]).

**Betrieb:** Damit ist jede betriebliche Einheit gemeint, unabhängig von der Einordnung der von ihr erzielten Einkünfte in den Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1. Unerheblich ist uE, ob es sich um einen aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Betrieb handelt oder nicht.

### 66 2. Belegenheit in einem ausländischen Staat

**Ausländischer Staat:** Siehe Anm. 14.

**Belegen** kommt von dem Verb „liegen“; sprachlich kann Belegenheit daher nur materielle WG wie Grundstücke erfassen. Der Begriff der Belegenheit ist hier jedoch 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. 942 f.

67–68 Einstweilen frei.

**III. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Nr. 4 Buchst. b)** 69

**1. Relevante Anteile an Kapitalgesellschaften**

**Anteile an Kapitalgesellschaften:** Gemeinsames Tatbestandsmerkmal der beiden Fälle der Nr. 4 Buchst. b ist, dass es sich um Einkünfte aus der Veräußerung von KapGes. handeln muss. Kapitalgesellschaften 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 (Typenvergleich, vgl. § 1 KStG Anm. 26 f.). Nicht entscheidend ist, ob die Gesellschaft nach dem nationalen Recht ihres Ansässigkeitsstaats als KapGes. behandelt wird.

**Anteile** sind Anteile am Nennkapital der Gesellschaft. Unter die Norm fallen Anteile unabhängig davon, ob sie im BV oder PV gehalten werden und unabhängig davon, ob eine wesentliche Beteiligung iSv. § 17 vorliegt (ebenso STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rz. 55 [8/2010]).

**Keine wesentliche Beteiligung:** Anders als § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc verlangt Nr. 4 nicht das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung iSv. § 17 („unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt“). Grund ist wohl, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass ein ausländ. Staat die Besteuerung nicht von einer entsprechenden Mindestbeteiligung abhängig machen könnte. Der Anwendungsbereich des § 34d Nr. 4 Buchst. b ist damit (deutlich) weiter als der des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc.

**2. Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat (Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. aa)** 69a

**Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat:** Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. sind nach Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. aa zum einen ausländ. Einkünfte, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat, vgl. Anm. 14 und 40.

**Verknüpfung mit „oder“:** Doppelbuchst. aa lässt es genügen, dass die Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in einem ausländ. Staat hat. Hier kann es zu Überschneidungen mit inländ. Einkünften nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa kommen, wenn die Gesellschaft ihren Sitz im Inland und ihre Geschäftsleitung im Ausland (oder umgekehrt) hat (s. auch Anm. 5).

**3. Immobilienkapitalgesellschaften (Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb)** 70

**Anteile an sog. Immobilienkapitalgesellschaft:** Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. sind nach Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb auch ausländ. Einkünfte, wenn deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf in einem ausländ. Staat belegenem unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren. Erfasst sind sowohl KapGes. mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland als auch KapGes. ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Für erst-

genannte sollte allerdings Nr. 4 Buchst. a Doppelbuchst. bb vorrangig anzuwenden sein, so dass sich der Anwendungsbereich praktisch auf inländ. KapGes. (Sitz und Geschäftsleitung im Inland) beschränken sollte.

Ausweislich der Begr. des Regierungsentwurfs soll mit dieser Änderung die Ausweitung der beschränkten StPflcht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc für Zwecke der Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c nachvollzogen werden (BTDrucks. 19/4455, 46 f.; s. auch § 49 Anm. 584). Hintergrund ist, dass zahlreiche der (neueren) zwischen der Bundesrepublik und anderen Staaten geschlossenen DBA eine Regelung enthalten, die sich an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA orientiert und für Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu 50 % unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, ein Besteuerungsrecht für den Belegenheitsstaat vorsieht. Anders als die Gesetzesbegründung suggeriert (BTDrucks. 19/4455, 46), betrifft die Erweiterung des § 34d nicht nur den Nicht-DBA-Fall, sondern kann auch in DBA-Fällen relevant werden, in denen der Methodenartikel auf die innerstaatlichen Anrechnungsvorschriften verweist. Diese Erweiterung des § 34d erscheint sachgerecht, da zu erwarten ist, dass andere Staaten die betreffenden Einkünfte auch tatsächlich besteuern werden.

**Immobilienquote:** Der Anteilswert muss zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf in einem ausländ. Staat belegenen unbeweglichem Vermögen beruhen oder beruht haben.

▶ *Unbewegliches Vermögen:* Zum Begriff des unbeweglichen Vermögens s. Anm. 95. Dieser Begriff ist uE unzutreffend gewählt, da er (vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1) ggf. auch Schiffe erfassen würde. Gemeint ist uE dagegen (ausschließlich) „unbewegliches Vermögen“ iSv. Art. 13 Abs. 4 iVm. Art. 6 OECD-MA, das sich auf Grundvermögen beschränkt und zB Schiffe ausdrücklich ausnimmt. Siehe dazu und zu den übrigen Merkmalen (insbes. zur Berechnung der 50 %-Quote) die Ausführungen zum wortlautidentischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc in § 49 Anm. 584.

▶ *Rückbetrachtungszeitraum:* Die Immobilienquote muss (nur) zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung erfüllt gewesen sein; s. dazu die Ausführungen zum wortlautidentischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc in § 49 Anm. 584. Abzuwarten bleibt, ob die ausländ. Staaten tatsächlich eine solche Abgrenzung vornehmen oder vielmehr (analog der Regelung in vielen DBA) für die Frage des Vorliegens einer Immobilien-KapGes. (ausschließlich) auf den Zeitpunkt der Veräußerung abstellen. Auch dieser Fall sollte aber vom insoweit weiteren Wortlaut der deutschen Anrechnungsregelung erfasst sein.

**Zurechnung:** Die Anteile müssen dem Veräußerer nach Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb zu dem Zeitpunkt, in dem die Immobilienquote erfüllt wurde, zuzurechnen gewesen sein. Gemeint ist eine Zurechnung nach § 39 AO. Dass die Anteile dem Veräußerer auch im Zeitpunkt der Veräußerung zuzurechnen gewesen sein müssen, ist hier nicht explizit geregelt, ergibt sich aber schon daraus, dass er mit der Veräußerung den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht (§ 38 AO; s. Einf. ESt. Anm. 633; § 2 Anm. 100 ff.).

71 Einstweilen frei.

**G. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19  
(Nr. 5)**

**I. Grundfall (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)**

**1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

72

**Nichtselbständige Arbeit:** Der Begriff bestimmt sich nach § 19 (Klammerzusatz). Er ist deckungsgleich mit demjenigen im Rahmen der unbeschränkten und beschränkten StPflcht (vgl. § 49 Anm. 730). § 19 enthält keine Definition der nichtselbständigen Arbeit, sondern in Abs. 1 eine beispielhafte Aufzählung (vgl. im Einzelnen § 19 Anm. 51 ff.). Die Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den übrigen Einkunftsarten erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen (vgl. § 19 Anm. 19 ff.).

**Einkünfte** aus nichtselbständiger Arbeit sind der Überschuss der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit über die WK (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2). Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sind alle Einnahmen, die dem ArbN aus dem Dienstverhältnis zufließen (Arbeitslohn, s. § 2 Abs. 1 LStDV), vgl. im Einzelnen § 19 Anm. 100 ff.

**2. In einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet**

73

**Ausländischer Staat:** Siehe Anm. 14.

**Ausübung der nichtselbständigen Arbeit:**

► *Ausübung* setzt ein persönliches Tätigwerden des ArbN im Ausland voraus. Dieses kann aktiver oder passiver Natur sein, vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 735.

► *Ort der Ausübung* der nichtselbständigen Arbeit ist der Präsenzort des ArbN während der Ausführung der Tätigkeit, vgl. § 49 Anm. 740 f. Abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 4c (wonach seit VZ 2002 Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder von Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland stets und unabhängig von ihrem tatsächlichen Arbeitsort mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der beschränkten StPflcht unterliegen) sind Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder etc. von ausländ. Gesellschaften nur insoweit von Nr. 5 erfasst, als sie sich in Ausübung ihrer Tätigkeit tatsächlich im Ausland aufhalten.

► *Zeitpunkt der Ausübung:* Siehe § 49 Anm. 746.

**Verwertung der nichtselbständigen Arbeit:**

► *Verwertung:* Verwertung ist der Vorgang, „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). Verwerter ist also stets der ArbN; verwertet werden kann nur das Erg. einer Tätigkeit, nicht aber die Tätigkeit selbst. Dies setzt voraus, dass sich das Erg. der Tätigkeit in einem materiellen oder immateriellen Gegenstand konkretisiert hat, der einer eigenständigen Nutzung zugänglich ist; vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 750.

► *Ort der Verwertung:* Siehe § 49 Anm. 751 sowie BFH v. 17.11.2010 – I R 76/09, BStBl. II 2012, 276.

► *Zeitpunkt der Verwertung:* Siehe § 49 Anm. 755.

§ 34d Anm. 73–77 G. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Nr. 5)

**Verhältnis von Ausübung und Verwertung:**

- ▶ *Vorrang der Ausübung:* Abweichend von Nr. 3 stehen die beiden Tatbestandsmerkmale Ausübung und Verwertung im Rahmen der Nr. 5 nicht gleichberechtigt nebeneinander, sondern die Ausübung geht der Verwertung vor, wird die Arbeit also im Inland ausgeübt, aber im Ausland verwertet, liegen keine ausländ. Einkünfte vor (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372).
- ▶ *Bedeutung:* Die Unterscheidung ist bedeutsam bei Eingreifen eines DBA, da ausländ. Besteuerung bei bloßer Verwertung regelmäßig ausgeschlossen ist.

74 **II. Erweiterung um Einkünfte aus ausländischen Kassen  
(Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)**

**Bedeutung:** Entsprechend dem sog. Kassenstaatsprinzip fallen unter Nr. 5 auch Einkünfte, die von einer ausländ. öffentlichen Kasse für ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Dieser dritte Tatbestand steht gleichberechtigt neben Ausübung und Verwertung, Überschneidungen sind möglich.

**Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen gewährt werden:**

- ▶ *Einkünfte:* Der Begriff ist ungenau. Gemeint sind Bezüge bzw. Einnahmen.
- ▶ *Ausländische öffentliche Kasse:* Dies sind Kassen einer ausländ. jPÖR sowie Kassen, die einer Dienstaufsicht und Prüfung ihres Finanzgebarens durch die (jeweilige) öffentliche Hand unterliegen (vgl. BFH v. 1.4.1971 – IV 113/65, BStBl. II 1971, 519). Siehe im Einzelnen § 49 Anm. 761.
- ▶ *Gewährung:* Die ausländ. öffentliche Kasse muss die Zahlungen aus ihren Haushaltsmitteln leisten, dh. sie wirtschaftlich tragen, vgl. § 49 Anm. 761.

**Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis**

- ▶ *Dienstverhältnis* meint ein Arbeitsverhältnis iSv. § 1 Abs. 2 LStDV, vgl. § 49 Anm. 767.
- ▶ *Mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis:* Unter die Norm fallen nicht alle Bezüge aus ausländ. öffentlichen Kassen, sondern nur solche, die in Hinblick auf eine nichtselbständige Arbeit geleistet werden. Das Dienstverhältnis muss im Zeitpunkt der Zahlung bereits bestehen oder vorher bestanden haben. Typische Anwendungsfälle für nachträgliche Zahlungen sind Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder. Zahlungen für ein künftiges Dienstverhältnis sind nicht erfasst; vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 767.

75–76 Einstweilen frei.

77 **III. Ausnahme: Keine ausländischen Einkünfte bei Einkünften  
aus inländischen Kassen (Nr. 5 Satz 2)**

**Bedeutung:** Nr. 5 Satz 2 normiert eine Ausnahme: Liegen Einkünfte aus inländ. öffentlichen Kassen 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 Teil 1 gegeben. Die Ausnahme beruht auf dem Kassenstaatsprinzip (spiegelbildlich zu Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2).

**Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank gewährt werden:**

► *Einkünfte*: Siehe Anm. 74.

► *Inländische öffentliche Kasse*: Dies sind Kassen einer inländ. jPöR, 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 Bundesbahn“ im Gegensatz zur Formulierung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht der derzeitigen Sachlage (heute: Kasse des Bundeseisenbahnvermögens) und sollte ihr de lege ferenda angepasst werden.

► *Gewährung*: Siehe § 49 Anm. 761.

**Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis**: Siehe Anm. 74.

**Rechtsfolge: Inländische Einkünfte, auch wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist:**

► *Fiktion*: Die Vorschrift fingiert „inländische Einkünfte“. Gemeint sind uE jedoch keine inländ. Einkünfte iSd. § 49; Ziel ist vielmehr, dass es sich dabei nicht um ausländ. Einkünfte iSv. § 34d handelt. Die Ausklammerung aus dem Kanon der ausländ. Einkünfte hat zur Folge, dass eine auf derartige Einkünfte im ausländ. Staat gezahlte Steuer nicht nach § 34c Abs. 1 anrechenbar ist, sondern lediglich abzugsfähig nach § 34c Abs. 3. Dies ist mit dem allgemeinen Zweck der Vorschrift, Doppelbesteuerungen zu vermeiden bzw. zu mildern, eigentlich nicht vereinbar (ebenso FALLER in B/B, § 34d Rz. 69 [3/2016]). Aus diesem Grund wird in der Literatur teilweise eine Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut vertreten (STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rz. 68 [8/2010]). Unseres Erachtens ist vielmehr ein Erl. aus sachlichen Billigkeitsgründen im Umfang der verbleibenden Doppelbesteuerung (§§ 163, 227 AO) angebracht (ebenso FALLER in B/B, § 34d Rz. 69 [3/2016]; WAGNER in BLÜMICH, § 34d Rz. 46 [2/2019]).

► *Kein Verwertungsstatbestand*: 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 Verwertungsstatbestands 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 Teil 1 keine ausländ. Einkünfte gegeben, vgl. Anm. 73.

Einstweilen frei.

78–85

**H. Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 (Nr. 6)**

**I. Ausländische Einkünfte**

86

Ausreichend für die Einordnung als ausländ. Einkünfte ist das Vorliegen eines der beiden genannten Anknüpfungsmerkmale, dh. der Schuldner hat Wohnsitz,

Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat (vgl. Anm. 90) oder das Kapitalvermögen ist durch ausländ. Grundbesitz gesichert (vgl. Anm. 91). Dies gilt auch, 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.

87

## II. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Kapitalvermögen

**Kapitalvermögen:** Der Begriff bestimmt sich nach § 20 (Klammerzusatz). Er ist deckungsgleich mit demjenigen im Rahmen der unbeschränkten StPflcht. In § 20 abschließend aufgezählt sind alle Tatbestände, die zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen können; die Aufzählung der Einnahmearten selbst in § 20 Abs. 1 Nr. 1–11 ist dagegen nicht abschließend, vgl. § 20 Anm. 46. Siehe zu den einzelnen Tatbeständen § 20 Anm. 50 ff.

Unter die Norm 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. Zur Berücksichtigung von Währungsgewinnen/-verlusten s. BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BStBl. II 2012, 115.

**Ermittlung der Einkünfte:** Die Einkünfte aus Kapitalvermögen ergeben sich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 als Überschuss der Einnahmen über die entsprechenden WK, vgl. § 20 Anm. 31 ff.

88–89 Einstweilen frei.

## 90 III. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 6 Halbs. 1)

**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); gleichwohl fallen uE auch diese Einkünfte unter Nr. 6.

**Zu Wohnsitz, Geschäftsleitung und Sitz im ausländischen Staat** vgl. Anm. 14 und 41.

## 91 IV. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist (Nr. 6 Halbs. 2)

**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. 13.4.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743). Anders als § 49 Abs. 1 Nr. 5 spricht die Norm nicht von einer unmittelbaren oder mittelbaren Sicherung. Auch hier muss uE eine mittelbare Sicherung ausreichen. Siehe zu diesen Begriffen im Einzelnen § 49 Anm. 847.

Die dingliche Sicherung erfolgt nach den jeweiligen ausländ. Rechtsvorschriften. Sie muss in dem Zeitpunkt bestehen, in dem die entsprechenden Einnahmen zu erfassen sind, vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 847.

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

Einstweilen frei.

92–93

### I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 (Nr. 7)

#### I. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 94

Aufgrund des Klammerverweises auf § 21 sind Einkünfte aus VuV iSd. Nr. 7 Einkünfte aus der VuV von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1), aus der VuV von Sachinbegriffen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2), 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). VuV bedeutet entsprechend die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt, vgl. § 21 Anm. 54ff. sowie § 49 Anm. 926; 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 VuV von den übrigen Einkunftsarten gelten die allgemeinen Grundsätze. Nr. 7 deckt sich nicht mit § 49 Abs. 1 Nr. 6.

#### II. Objekte der Vermietung und Verpachtung (unbewegliches Vermögen; Sachinbegriffe; Rechte) 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 VuV durch Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen erzielt werden.

**Unbewegliches Vermögen:** Der Begriff des unbeweglichen Vermögens, den Nr. 7 verwendet, ist im EStG nicht definiert. Zu Einzelheiten s. die beispielhafte Aufzählung in § 21 Abs. 1 Nr. 1 (unbebaute Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile, in ein Schiffsregister eingetragene Schiffe, und analog dazu in eine Luftfahrzeugrolle eingetragene Luftfahrzeuge, BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467) sowie Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen; s. auch § 21 Anm. 100ff. sowie § 49 Anm. 929.

**Sachinbegriffe:** Das EStG definiert den Begriff des Sachinbegriffs nicht; allg. wird darunter eine Mehrheit von Sachen verstanden, die nach ihrer Zweck-

bestimmung eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg v. 25.3.1994 – I 308/92, EFG 1994, 970, rkr.; KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233; WENDLAND, DB 1992, 1699; s. auch § 21 Anm. 140 und § 49 Anm. 930).

**Rechte:** Der Begriff des Rechts bzw. der Rechte ist in Nr. 7 und in § 21 Abs. 1 Nr. 3 nicht definiert; beispielhaft, dh. nicht abschließend („insbesondere“), werden aufgezählt schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle. Siehe auch insbes. § 21 Anm. 150 ff. sowie § 49 Anm. 931 ff.

**Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen:** Aufgrund des Verweises auf § 21 erfasst Nr. 7 auch Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4, vgl. § 21 Anm. 160). 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. 160), für die jeweils der Auslandsbezug in Nr. 7 geregelt ist; eine explizite Regelung des Auslandsbezugs ist somit für die Miet- und Pachtzinsforderungen selbst entbehrlich. Ausländische Einkünfte iSd. Nr. 7 sind daher auch Einkünfte aus der Veräußerung von Forderungen aus der VuV von in einem ausländ. Staat belegenem unbeweglichem Vermögen oder Sachinbegriffen sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Forderungen aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten in einem ausländ. Staat (vgl. § 49 Anm. 936).

96–97 Einstweilen frei.

98

### III. Auslandsbezug

**Überblick:** Einkünfte aus VuV sind ausländ. Einkünfte iSd. Nr. 7 Satz 1, 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 (s. Anm. 95).

#### 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. Ausländische Einkünfte iSd. Nr. 7 sind nur die Einkünfte, die auf den im Ausland belegenden Teil der Objekte der VuV entfallen.

▶ *Belegenheit in einem ausländischen Staat:* Siehe Anm. 66.

**Überlassung in einem ausländischen Staat:** Die Rechte müssen in einem ausländ. Staat überlassen worden sein. Zum Begriff der Überlassung vgl. § 21 Anm. 151.

99

### IV. Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit vermietetem oder verpachtetem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Nr. 7 Satz 2)

**Erweiterung der ausländischen Immobilieneinkünfte:** Nach Nr. 7 Satz 2 zählen zu den Einkünften aus der Vermietung von ausländ. unbeweglichem Ver-

mögen, das zum AV eines Betriebs gehört, auch Wertveränderungen von WG, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

**Ausländisches unbewegliches Vermögen, das zum Anlagevermögen eines Betriebs gehört:** Ausgangspunkt ist das Vorliegen von ausländ. unbeweglichem Vermögen (s. Anm. 95), das zum AV eines Betriebs gehört (s. dazu Anm. 65).

**Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern:** Die sperrige Formulierung erschließt sich durch einen Blick auf die parallele Norm des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4. Dort sollen in erster Linie Einkünfte aus dem Verzicht auf eine Darlehensforderung erfasst werden, die der Finanzierung der ausländ. Immobilie dient (vgl. BTDrucks. 19/4455, 49 f.). Der Wortlaut der Norm ist jedoch weiter und kann – je nach ausländ. Recht – zB auch Abzinsungs- oder Währungsgewinne erfassen. Siehe dazu auch die Ausführungen zum wortlautidentischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 in § 49 Anm. 634 f.

**Wirtschaftlicher Zusammenhang mit ausländischem unbeweglichen Vermögen:** Die Begr. des Gesetzentwurfs enthält Anhaltspunkte dafür, was ein relevanter wirtschaftlicher Zusammenhang ist, nicht zu Nr. 7 Satz 2 (vgl. BTDrucks. 19/4455, 47), sondern zu der parallelen Norm des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 (vgl. BTDrucks. 19/4455, 49 f.; s. § 49 Anm. 634 f.). Danach soll sich die Zurechnung aus dem Veranlassungsprinzip (§ 4 Abs. 4; s. § 4 Anm. 785 ff.) ergeben. So sei bei der Zuordnung von Verbindlichkeiten zum BV auf den auslösenden Vorgang ihrer Entstehung abzustellen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Ein Darlehen steht damit für Zwecke des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 mit dem inländ. unbeweglichen Vermögen in hinreichendem Zusammenhang, wenn es ursprünglich der Immobilienfinanzierung diene (BTDrucks. 19/4455, 49). Mit Nr. 7 Satz 2 soll für WG des BV die Modifizierung des Umfangs des inländ. BV in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 auch für Zwecke der Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c nachvollzogen werden und deshalb sollen für Zwecke des § 34c keine anderen Grundsätze für die Ermittlung der Höhe der ausländ. Einkünfte gelten (BTDrucks. 19/4455, 47). Das spricht auf den ersten Blick dafür, dieselben Kriterien wie bei § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 auch bei Nr. 7 Satz 2 anzuwenden. Die praktische Relevanz der Vorschrift wird sich allerdings erst zeigen, wenn ausländ. Staaten tatsächlich solche Wertveränderung von WG im Zusammenhang mit (aus deren Sicht inländ.) Immobilieneinkünften besteuern.

**Rechtsfolge Fiktion ausländischer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:** Nach Nr. 7 Satz 2 gelten (Fiktion) die Wertveränderungen als „Einkünfte im Sinne dieser Nummer“, also der Nr. 7, und damit als Einkünfte aus VuV. Insoweit weicht die Norm von der parallelen Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 ab, nach der diese Wertveränderungen zu den Einkünften aus der Veräußerung der Immobilie gehören (sollen). Der Anwendungsbereich der Nr. 7 Satz 2 ist daher uE weiter als der des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4, da von Nr. 7 Satz 2 – anders als nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 – auch ein Gewinn aus zB einem Darlehensverzicht auch dann erfasst sein sollte, wenn die Immobilie nicht veräußert, aber weiter vermietet wird (vgl. CLOER/HAGEMANN/LICHEL/SCHMITT, BB 2018, 1751 [1755]; § 49 Anm. 634 f.). Das vom Gesetzgeber beabsichtigte „Nachvollziehen“ der Änderung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 ist damit nicht völlig geglückt.

Einstweilen frei.

100

**J. Sonstige Einkünfte nach § 22 (Nr. 8)**

101

**I. Erfasste sonstige Einkünfte**

**Abschließende Aufzählung:** Nr. 8 erfasst nicht alle, sondern nur die darin abschließend aufgezählten Arten von sonstigen Einkünften iSd. § 22, nämlich

- Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (wenn der Verpflichtete 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 Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat).

**Der nicht ganz eindeutige Wortlaut** der Nr. 8 ist wohl nicht so auszulegen, dass alle sonstigen Einkünfte iSd. § 22 erfasst sein sollen (mit der Folge, dass ausländ. Steuer darauf immer anrechenbar wäre, § 34c Abs. 1, s. Anm. 3).

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

**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, zu Einzelheiten s. § 22 Anm. 100 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. Siehe Anm. 14 und 40.

103–104 Einstweilen frei.

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

**Private Veräußerungsgeschäfte:** Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören nach § 22 Nr. 2, der auf § 23 verweist, zu den sonstigen Einkünften. Zu den privaten Veräußerungsgeschäften s. § 22 Anm. 381 und die Erläuterungen zu § 23.

**Belegenheit des veräußerten Wirtschaftsguts in einem ausländischen Staat:**

► *Belegenheit:* Siehe Anm. 66. Anders als in § 49 Abs. 1 Nr. 6, der neben der Belegenheit einen alternativen Inlandsbezug für Rechte enthält (s. § 49 Anm. 942 f.) kann daraus, dass Nr. 8 Buchst. b das Wort „belegen“ verwendet, uE nicht abgeleitet werden, die Vorschrift erfasse nur Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken (so aber wohl GEURTS in FROTSCHER/GEURTS, § 34d Rz. 96 [1/2014]), zumal kein sachlicher Grund dafür zu erkennen ist, eine etwaige ausländ.

Steuer auf Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften mit anderen Gegenständen nicht auf die deutsche ESt anzurechnen (§ 34c Abs. 1). „Belegen“ ist daher uE hier iwS als „sich befinden“ zu verstehen (ebenso WAGNER in BLÜMICH, § 34d Rz. 61 [2/2019]).

► *Ausländischer Staat*: Siehe 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), sollte uE für den Auslandsbezug auf den Belegenheitsort des Grundstücks abgestellt werden, auf welches sich das entsprechende Recht bezieht. Werden bewegliche Sachen veräußert, kommt es uE darauf an, ob sich die beweglichen Sachen im Ausland befinden. Zur Belegenheit im Ausland bei Termingeschäften (Abstellen auf Belegenheit des Basiswertes oder Sitz des Handelsplatzes) s. EGNER/HEINZ/KOETZ, IStR 2007, 41 (47).

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

Einstweilen frei.

106

#### 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)

107

**Einkünfte aus Leistungen:** Nr. 8 Buchst. c qualifiziert Einkünfte aus Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 mit Auslandsbezug als ausländ. Einkünfte. Zum im EStG nicht definierten Begriffs der Leistung s. § 22 Anm. 388 ff.

**Einschließlich Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9:** Nach Nr. 8 Buchst. c sind bei entsprechendem Auslandsbezug ausländ. Einkünfte solche aus Leistungen (iSd. § 22) „einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9“. § 49 Abs. 1 Nr. 9 regelt, wann bestimmte Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 (also nur einige, nicht alle der in § 22 Nr. 3 genannten Leistungen, s. § 49 Anm. 1090) – bei entsprechendem Inlandsbezug – inländ. Einkünfte eines beschränkt Stpfl. sind. Da Nr. 8 Buchst. c vorbehaltlich des Auslandsbezugs alle Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 ohnehin schon umfasst, mag der Verweis auf Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 als Klarstellung begriffen werden (so FALLER in B/B, § 34d Rz. 82 [3/2016]). In der Tat schließen sich der für Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 geforderte Inlandsbezug (zB in Gestalt der Nutzung im Inland) und der in Nr. 8 Buchst. c vorgesehene Auslandsbezug (Schuldner im Ausland) nicht aus, da es für § 49 Abs. 1 Nr. 9 nicht darauf ankommt, wo der Vergütungsschuldner sitzt und für § 34d Nr. 8 Buchst. c unerheblich ist, wo zB eine überlassene bewegliche Sache genutzt wird.

**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, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländ. Staat hat (vgl. Anm. 14 und 40).

§ 34d