

Fall 2: Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen (§§ 1, 32b EStG – keine Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG)**Sachverhalt:**

Die bis dahin in Berlin lebende Berta ist am 01.09.2022 in aus beruflichen Gründen in ihr Heimatland zurückgezogen.

Bis zum 31.08.2022 erzielte sie in Deutschland Arbeitslohn i.H.v. 25.000 €.

Ab September 2022 ist sie ausschließlich in Spanien nichtselbstständig tätig und erzielte dort steuerpflichtigen Arbeitslohn i.H.v. 8.000 €. Die mit dem Umzug im Zusammenhang stehenden Ausgaben betragen 2.500 €.

Aufgabe:

Bestimmen Sie Art und Umfang der Besteuerung in 2022.

Lösung:

Berta ist als natürliche Person bis zu ihrem Wegzug aus Deutschland in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Mit dem Wegzug unter Aufgabe des inländischen Wohnsitzes endet die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach ihrem Wegzug ist Berta aus deutscher Sicht nicht mehr nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG persönlich steuerpflichtig. Die in der Zeit ab 01.09.2022 erzielten ausländischen Einkünfte unterliegen mangels inländischer Einkünfte nach § 49 EStG auch nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG und können daher grundsätzlich nicht in Deutschland besteuert werden. Es liegt damit kein Fall des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG vor, da diese Norm nur greift, wenn sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht in einem Kalenderjahr vorliegt.

Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG beeinflussen die außerhalb der unbeschränkten Stpfl. erzielten ausländischen Einkünfte den Steuersatz im Wegzugsjahr (sog. Progressionsvorbehalt, H 32b „Zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht“ EStH). Die Kosten für den Rückumzug zur Aufnahme einer nichtselbständigen Arbeit sind bei der Ermittlung der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte nicht abziehbar, wenn der ausländische Arbeitslohn nicht der deutschen Besteuerung unterliegt und die Steuerpflichtige nicht von vornherein von ihrem Arbeitgeber zeitlich befristet nach Deutschland entsendet wurde, H 9.9 „Umzug ins Ausland“ LStH.

Diese Werbungskosten sind jedoch bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen, da der Umzug aus beruflichen Gründen erfolgte.

Der mit § 50d Abs. 8 EStG geforderte Nachweis der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Ausland (Rückfallklausel, sog. treaty override) ist für den vorliegenden Sachverhalt unbeachtlich. § 50d Abs. 8 EStG greift für den Fall der Freistellung von der deutschen Besteuerung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA). Ab 01.09.2022 ist Berta weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig (vgl. Ausführungen oben).

Fall 3: Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49, 1 Abs. 3 EStG)**Sachverhalt:**

Anton wohnt in Polen. Aus der Vermietung eines in Polen befindlichen Mehrfamilienhauses erzielte er in 2022 nach deutschem Steuerrecht ermittelte Einkünfte von 8.000 €. Für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit erzielte Anton 40.000 €, die nach dem DBA-Polen in Deutschland besteuert werden dürfen.

Die 80-jährige Berta ist bereits im Jahr 2019 nach Österreich verzogen. Sie erzielt dort unstrittige Einkünfte aus der Vermietung einer kleinen Ferienwohnung von jährlich 5.000 € (entsprechende Bescheinigung liegt vor).

Seit ihrem 65. Lebensjahr erhält sie außerdem eine Altersrente aus der gesetzlichen Deutschen Rentenversicherung. Von dem jährlichen Bruttobetrag von 15.000 € ist der zutreffend ermittelte Rentenfreibetrag von 7.500 € abzuziehen.

Aufgabe:

Sind Anton und Berta in Deutschland steuerpflichtig, und wenn ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Anton ist beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG, da er als natürliche Person, die im Inland weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat, inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Mangels unbeschränkter Einkommensteuerpflicht unterliegen nur die inländischen Einkünfte der Besteuerung (kein Welteinkommensprinzip, sondern Territorialitätsprinzip). Die im Ausland erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in Polen) bleiben bei der deutschen Besteuerung unberücksichtigt.

Einem Antrag auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, könnte nicht entsprochen werden. Denn weder unterliegen Antons Welteinkünfte zu mindestens 90% der deutschen Einkommensteuer, noch bleiben die nicht dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegenden Einkünfte (polnische Mieteinkünfte i.H.v. 8.000 €) hinter dem hälftigen (wg. Ländergruppeneinteilung, siehe unten) Grundfreibetrag von 4.584 € (50% von 9.168 €) für 2022 (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) zurück.

Nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG ist der Grundfreibetrag zu kürzen, soweit dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates angemessen ist. Beachten Sie hierzu die Ländergruppeneinteilung zum 01.01.2022 – BMF-Schreiben vom 20.10.2016, Beck StE 1 § 33a/4. Danach ist Polen der Ländergruppe 3 zugeordnet und der Grundfreibetrag nur zu 50 % = 5.174 € zu berücksichtigen. Antons polnische Vermietungseinkünfte i.H.v. 8.000 € übersteigen diesen Wert. Es verbleibt daher bei der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG.

Auch Berta ist grds. nicht unbeschränkt steuerpflichtig, weil sie keinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland innehat, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Vorbehaltlich der Prüfung von § 1 Abs. 3 EStG ist Berta mit den inländischen Einkünften aus der Rente (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG) nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.H.v. 7.500 € beschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 4 EStG. Unter Ausschluss der Anwendung des Grundfreibetrags § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG würde auf diese Einkünfte deutsche Einkommensteuer anfallen.

Für Berta ist ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht möglich. Österreich ist in der Ländergruppeneinteilung zum 01.01.2022 (BMF-Schreiben vom 20.10.2016, Beck StE 1 § 33a/4) der Ländergruppe 1 zugeordnet und der Grundfreibetrag mit 100 % = 9.408 € zu berücksichtigen. Bertas durch amtliche Bescheinigung nachgewiesenen ausländischen Einkünfte (hier 5.000 € Vermietungseinkünfte) übersteigen diesen Grundfreibetrag nicht, § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Die Wirkung des Antrags erstreckt sich nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich nur auf inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG. Die fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht führt nicht zum Welteinkommensprinzip. Die ausländischen Einkünfte sind daher nicht in die Veranlagung einzubeziehen (kein sachliches Besteuerungsrecht). Da das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag liegt, ist keine Einkommensteuer festzusetzen.

Examenstipp! In den Bearbeitungshinweisen wird i.d.R. darauf verwiesen, dass alle erforderlichen Anträge als gestellt gelten. Darunter fällt auch der Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG. Prüfen Sie daher zunächst immer die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sowie die unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag gemäß § 1 Abs. 3 EStG.

Erst dann prüfen Sie § 1 Abs. 4 EStG (vgl. die Einleitung von § 1 Abs. 4 EStG: „Natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind **vorbehaltlich der Absätze 2 und 3** und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig [...]“) sowie ggf. § 2 AStG (erweiterte beschränkte Steuerpflicht).

§ 2 AStG war bereits mehrfach negativ abzugrenzen (Steuerberaterexamen 2017 und 2019; in beiden Fällen handelte es sich nicht um einen „Deutschen“ i.S.d. § 2 Abs. 1 AStG; die negative Abgrenzung gab 1 Punkt). In der Steuerberaterprüfung 2020 waren die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG erstmalig erfüllt.

§ 1 Abs. 2 EStG dürfte u.E. nicht klausurrelevant sein. Zur Anwendbarkeit von § 1a EStG vgl. Fall 5.

Fall 4: Ehegattenveranlagung (§§ 26, 26a, 26b, 32a EStG – R 26 EStR)

Sachverhalt:

Der gewerbetreibende Anton lebt in Berlin und heiratet am 01.03.2022 Berta. Berta ist angestellte Verkäuferin in einem nahe gelegenen Supermarkt.

Aufgabe:

Welche Veranlagungsmöglichkeiten ergeben sich für Anton und Berta? Zeigen Sie auch die sonstigen steuerlichen Auswirkungen der Eheschließung auf.

Lösung:

Das Einkommensteuerrecht sieht für die Festsetzung der Einkommensteuer grundsätzlich die Einzelveranlagung und die Ehegattenveranlagung vor. In beiden Fällen ist das zu versteuernde Einkommen zu ermitteln, das dann die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer bildet. Für Ehegatten gibt es seit dem Veranlagungszeitraum 2013 grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Ehegattenveranlagung:

- die Zusammenveranlagung gemäß § 26b EStG und
- die Einzelveranlagung gemäß § 26a EStG.

Grundvoraussetzung für die Anwendung der Ehegattenveranlagung ist jedoch, dass beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und bei ihnen diese Voraussetzungen entweder zu Beginn des Veranlagungszeitraums schon vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind. Welche Form der Ehegattenveranlagung durchgeführt werden soll, können die Ehegatten grundsätzlich wählen. Dabei ist die Besonderheit zu beachten, dass eine Einzelveranlagung bereits durchgeführt wird, wenn einer der Ehegatten dies beantragt. Werden hingegen keine (wirksamen) Erklärungen zur Veranlagungsform abgegeben, so gilt gemäß § 26 Abs. 3 EStG, dass eine Ehegatten-Zusammenveranlagung durchzuführen ist.

Anton und Berta leben beide in Berlin und sind damit nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Da sie im Laufe des Veranlagungszeitraums 2022 geheiratet haben, ist zwingend eine Ehegattenveranlagung durchzuführen.

Geben die Ehegatten keine Erklärung ab, so ist nach § 26 Abs. 3 EStG i.V.m. § 26b EStG eine Zusammenveranlagung der Ehegatten durchzuführen. Dabei werden die Einkünfte, die die beiden Ehegatten erzielt haben, zunächst getrennt ermittelt, dann zusammengerechnet, beiden Ehegatten gemeinsam zugerechnet und anschließend werden die Ehegatten gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt. Festzuhalten ist somit, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Einkünfte nicht einheitlich, sondern getrennt

ermittelt und erst anschließend, nach der Berechnung der Summe der Einkünfte, die Ehegatten als ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Nicht ausgeschöpfte Höchstbeträge des einen Ehegatten können damit, beispielsweise im Rahmen der Höchstbetragsberechnung für Vorsorgeaufwendungen, beim anderen Ehegatten mitberücksichtigt werden.

Damit die Behandlung als ein Steuerpflichtiger nicht zur Halbierung der Freibeträge führt, ist in den jeweiligen Vorschriften entweder der Ansatz des doppelten Freibetrages, oder der Ansatz der Summe der Höchstbeträge die sich bei Einzelveranlagung ergeben würde, vorgeschrieben, z.B. § 10 Abs. 3 Satz 2, § 10 Abs. 4 Satz 3, § 10c Satz 2, § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG.

Der wesentliche Vorteil einer Ehegatten-Zusammenveranlagung ergibt sich jedoch aus der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 EStG. Denn bei Ehegatten, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, ist das sogenannte Splittingverfahren anzuwenden. Dabei beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens ergibt. Insbesondere bei unterschiedlichen hohen Einkünften zwischen den Ehegatten können sich aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs erhebliche Vorteile ergeben.

Im Rahmen der Einzelveranlagung von Ehegatten werden jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zugerechnet. Gemäß § 26a Abs. 2 EStG werden Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen dem Ehegatten der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, zugerechnet. Auf übereinstimmenden Antrag hin ist auch eine hälftige Aufteilung der Aufwendungen möglich. Gleiches gilt für die nach § 35a EStG zu gewährenden Steuerermäßigungen. Für die Einzelveranlagung ist die Einkommensteuer gemäß § 32a Abs. 1 EStG zwingend nach dem Grundtarif zu ermitteln. Ein Splittingverfahren ist im Rahmen der Einzelveranlagung ohnehin nur in Ausnahmefällen zulässig, § 32a Abs. 6 EStG (z.B. sog. „Gnadensplitting“ bei Verwitweten gemäß § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG und im Falle der Wiederheirat des bisherigen Ehegatten gemäß § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG). Bei einer Einzelveranlagung nach §§ 26, 26a EStG ist das Splittingverfahren in jedem Fall ausgeschlossen, § 32a Abs. 6 Satz 2 EStG.

Der wesentliche Unterschied zur Ehegatten-Zusammenveranlagung besteht jedoch darin, dass die tarifliche Einkommensteuer im Rahmen der Einzelveranlagung grundsätzlich nach dem Grundtarif zu ermitteln ist. Bei der Wahl der Veranlagungsarten spielt damit die tarifliche Auswirkung nach § 32a EStG die entscheidende Rolle. Eine Einzelveranlagung ist also immer nur dann günstiger als eine Ehegatten-Zusammenveranlagung, wenn trotz der Anwendung der Grundtabelle für beide Ehegatten ein besseres Ergebnis, als durch den Splittingtarif zu erreichen ist. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Ehegatte Progressioneinkünfte erzielt.

Fall 5: Ehegattenveranlagung mit Ehegatten im Ausland (§§ 1, 1a, 26, 26a, 26b, 32a EStG – R 26 EStR)

Sachverhalt:

Die selbständige Architektin Berta lebt und arbeitet in Berlin. Berta, deutsche Staatsangehörige, lernt im April 2022 den spanischen Kollegen Anton in Madrid kennen und lieben. Beide heiraten am 30.12.2022. Dennoch bleibt Anton in Madrid und Berta wohnt weiterhin in Berlin.

Aufgabe:

Welche Veranlagungsmöglichkeiten ergeben sich für Anton und Berta?

Lösung:

Ehegatten können nur dann zwischen der Zusammenveranlagung und der Einzelveranlagung wählen, wenn beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben; § 26 Abs. 1 EStG.

Im vorliegenden Fall ist zunächst zu prüfen, ob Berta und der in Madrid lebende Anton unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Für Berta, die in Berlin wohnt und eine natürliche Person ist, sind die Bedin-

Fall 19: Betriebsaufspaltung (§§ 3 Nr. 40, 12, 15, 18, 19, 20, 36 EStG)**Sachverhalt:**

Der in Berlin ansässige Steuerberater Anton gründete im Dezember 2021 die Anton-GmbH mit Sitz in Berlin. Er ist alleiniger Gesellschafter. Er verpachtete dieser Anton-GmbH ab 01.01.2022 den Mandantenstamm seines als Einzelunternehmen geführten Steuerbüros für angemessene 3.000 € monatlich. Die Anton-GmbH überwies diese Pacht regelmäßig vorschüssig zum 10. eines jeden Monats auf das Privatkonto des Anton. Dieser erklärte diese Einnahmen als sonstige Einnahmen nach § 22 Nr. 3 EStG. Nach den vertraglichen Beziehungen zur GmbH ist Anton vom Wettbewerbsverbot befreit und auch weiterhin berechtigt, einzelne Mandanten aus dem verpachteten Mandantenstamm herauszunehmen und als selbständiger Steuerberater zu betreuen.

Anton erzielte im Kalenderjahr 2022 aus seiner Tätigkeit als selbständiger Steuerberater unstrittige Einkünfte in Höhe von 80.000 €. Sein nicht zu beanstandender Arbeitsvertrag als alleiniger Geschäftsführer mit der Anton-GmbH führte im Kalenderjahr 2022 zu weiteren Einnahmen (Bruttolohn) von 42.000 €. Die ordnungsgemäß durchgeführte (Vorab-)Gewinnausschüttung der Anton-GmbH führte zu weiteren Einnahmen auf dem Privatkonto von Anton in Höhe von 3.681,25 €. Die ordnungsgemäße Steuerbescheinigung über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag liegt vor.

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie die Einkünfte aus dem vorgenannten Sachverhalt.

Lösung:**Verpachtung des Mandantenstamms – Betriebsaufspaltung**

Bei der Verpachtung des Mandantenstamms an die Anton-GmbH handelt es sich um gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da die Voraussetzungen des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung nach H 15.7 Abs. 4 EStH vorliegen.

Der BFH bestätigte mit Beschluss vom 08.04.2011, VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135 das Urteil des FG München vom 10.06.2010, 8 K 460/10, EFG 2011, 47, wonach der Mandantenstamm eines Steuerberaters als eigenständiges Wirtschaftsgut Gegenstand eines Pachtvertrages sein kann und dass es sich dabei regelmäßig um den wesentlichsten und werthaltigsten Teil des Betriebsvermögens handelt. Aufgrund der Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage ist eine **sachliche Verflechtung** gegeben.

Im vorliegenden Sachverhalt ist der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer Anton in der Lage, sowohl in der GmbH wie auch in seinem Einzelunternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Eine **personelle Verflechtung** ist somit zweifelsfrei zu bejahen.

Die verpachtende Tätigkeit des freiberuflichen **Besitzunternehmens** an die gewerbliche **Betriebsgesellschaft** führt damit zu einer Betriebsaufspaltung und daraus folgend zu gewerblichen Einkünften.

Das Besitzunternehmen umfasst zum einen den Mandantenstamm und zum anderen auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft.

Die zugeflossenen 36.000 € Pachteinnahmen sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren, weil aus dem Sachverhalt keine Betriebsausgaben für diesen Bereich ersichtlich sind. Die Erklärung der Einkünfte als solche nach § 22 Nr. 3 EStG ist unzutreffend.

Da die Anteile an der Betriebsgesellschaft dem gewerblichen Besitzunternehmen zuzuordnen sind, führt die Gewinnausschüttung aufgrund des Subsidiaritätsprinzips nach § 20 Abs. 8 EStG ebenfalls zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Betriebsaufspaltung „färbt“ allerdings nach den vorgenannten Urteilen nicht auf die freiberufliche Tätigkeit des Steuerberaters ab, da § 18 EStG keine dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entsprechende Vorschrift enthält.

Dividendenausschüttung der GmbH

Nach dem Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG gehen die gewerblichen Einkünfte denen des § 20 EStG vor. Es liegen somit Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 EStG vor. Gemäß § 12 Nr. 3 EStG handelt es sich bei den Steuern vom Einkommen um nicht abzugsfähige Ausgaben. Die Gewinnausschüttung von 3.681,25 € ist daher um die Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.250 € und den Solidaritätszuschlag von 68,75 € auf 5.000 € zu erhöhen.

Damit ist im vorliegenden Sachverhalt die Dividende nach § 2 Abs. 5b EStG in die Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen, weil keine Kapitalerträge i.S.d. § 32d Abs. 1 EStG vorliegen. Gleichzeitig ist auch der Ausschluss des Werbungskostenabzugs nach § 20 Abs. 9 EStG und die Versagung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG gemäß § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG nicht anzuwenden.

Die Gewinnausschüttung in Höhe von 5.000 € ist danach zu 40 % steuerfrei, sodass die verbleibenden 3.000 € steuerpflichtig sind. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag sind nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Somit ergeben sich im vorliegenden Sachverhalt gewerbliche Einkünfte in Höhe von 39.000 € (36.000 € aus den Pachteinnahmen und 3.000 € aus dem steuerpflichtigen Teil der Gewinnausschüttung).

Einkünfte als Steuerberater

Die Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater in dem Einzelunternehmen sind nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit 80.000 € zu berücksichtigen.

Einkünfte als angestellter Geschäftsführer

Für die Tätigkeit als angestellter Geschäftsführer sind Einnahmen in Höhe von 42.000 € nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Nach den Angaben im Sachverhalt liegt ein Arbeitsvertrag und damit auch ein Arbeitsverhältnis vor. Da dem Sachverhalt keine Werbungskosten nach § 9 EStG zu entnehmen sind, ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG in Höhe von 1.200 € zu berücksichtigen, sodass die Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 40.800 € betragen.

Fall 20: Betriebsverpachtung (§ 16 Abs. 3, 3b, 4 und § 34 EStG, BMF-Schreiben vom 22.11.2016 „Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG“, Beck StE 1 § 16/4)

Sachverhalt:

Berta betreibt auf einem eigenen Grundstück in attraktiver Lage in der Berliner Innenstadt eine Gaststätte mit angeschlossenem Club. Ihr liegt ein Kaufangebot vor, wonach sie das Grundstück mit Gaststätte und Club mit einem Gewinn von insgesamt 600.000 € veräußern könnte. Der Gewinn von 600.000 € resultiert aus den stillen Reserven des Grund und Bodens, des Gebäudes und für 100.000 € auf den selbst geschaffenen Firmenwert. Berta will jedoch ihr Unternehmen nicht veräußern, sich aber gleichzeitig aus dem aktiven Geschäft zurückziehen. Sie verpachtet daher ab dem 01.07.2022 die Gaststätte an Anton für monatlich 5.000 €.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Möglichkeiten ergeben sich für Berta aufgrund der Verpachtung des Gewerbebetriebs?

Lösung:

Gemäß § 16 Abs. 3b EStG gilt ein Gewerbebetrieb im Falle der Betriebsverpachtung im Ganzen grundsätzlich als nicht aufgegeben. Eine Betriebsverpachtung im Ganzen ermöglicht dem Verpächter oder seinem Rechtsnachfolger daher objektiv die Möglichkeit, den Betrieb selbst später fortzuführen. Im Falle der Betriebsverpachtung ist damit grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung solange von einer Fortführung des Gewerbebetriebs auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde und die Möglichkeit besteht, den Betrieb fortzuführen.

Wird keine Betriebsaufgabe erklärt und gilt der Gewerbebetrieb somit als **fortgeführt**, handelt es sich bei den Pachteinnahmen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und die im Betrieb entstandenen stillen Reserven müssen nicht aufgedeckt werden. Es verbleibt dann bei einer jährlichen Besteuerung der erzielten Pachteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Damit verbundene Ausgaben sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die so erzielten Einkünfte unterliegen nach R 2.2 GewStR regelmäßig nicht der Gewerbesteuer (keine werbende Tätigkeit).

Wird der Betrieb hingegen **aufgegeben**, sind zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die stillen Reserven gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu versteuern, da eine Entnahme in das Privatvermögen stattfindet. Hierbei ist nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG grundsätzlich der gemeine Wert der entsprechenden Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. Auch für die Betriebsaufgabe sind die möglichen Vergünstigungen – der Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die ermäßigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 3 EStG – zu prüfen. Wird sodann das Privatvermögen weiter verpachtet, liegen Einkünfte i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor.

Berta kann sich daher **entscheiden**, ob sie die Betriebsaufgabe erklärt und damit die stillen Reserven der Besteuerung zuführt oder auch weiterhin laufende gewerbliche Einkünfte erzielt.

Soll im Rahmen der Betriebsverpachtung die Betriebsaufgabe gewählt werden, so muss Berta dies gemäß § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 EStG dem Finanzamt ausdrücklich **erklären**. Gemäß § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG besteht die Möglichkeit, die Aufgabenerklärung spätestens drei Monate rückwirkend abzugeben.

Der § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 EStG unterstellt außerdem **zwingend** eine Betriebsaufgabe im Falle einer Betriebsverpachtung, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufgabe vorliegen. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn die bisherige Tätigkeit nach der Verpachtung nicht mehr ausgeübt werden kann, weil beispielsweise eine Konzessionsrückgabe erfolgt oder der künftige Betrieb in der bisherigen Gaststätte einen Blumeneinzelhandel betreiben würde.

Für den Fall einer Betriebsaufgabe ist zu beachten, dass bei der Ermittlung des Aufgabegewinns weder der originäre noch ein derivativer **Geschäfts- oder Firmenwert** anzusetzen ist, da dieser nicht privatisierbar ist. Dieser Wert ist erst dann zur Versteuerung heranzuziehen, wenn bei einer späteren Veräußerung des Unternehmens ein Entgelt für ihn geleistet wird. Siehe hierzu BFH, Urteil vom 30.01.2002, X R 56/99, BStBl II 2002, 387 und H 16 Abs. 5 „Geschäfts- oder Firmenwert“ EStH.

Würde Berta also die Betriebsaufgabe erklären und die stillen Reserven versteuern, würde dies nicht für den Firmenwert gelten. Das hätte auch zur Folge, dass die monatlichen Pachteinnahmen, soweit sie anteilig auf den Firmenwert entfallen ($\frac{1}{6}$), weiterhin gewerbliche Einkünfte darstellen und nur die übrigen Pachteinnahmen ($\frac{5}{6}$) den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wären.

Hinweis! Beachten Sie bei Betriebsverpachtungen auch das **BMF-Schreiben** vom 22.11.2016 „Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG“, Beck StE 1 § 16/4.

Fall 21: Betriebsveräußerung mit Teileinkünfteverfahren (§§ 3, 16, 34 EStG)

Sachverhalt:

Der 58-jährige Anton, wohnhaft in Berlin, verkauft seinen Gewerbebetrieb zum 31.12.2022 für 1 Mio. €. Anton fallen unstreitig Veräußerungskosten in Höhe von 20.000 € an.

Seine Schlussbilanz zum 31.12.2022 weist folgende Werte aus:

9. Kapitaleinkünfte

Fall 47: Dividenden als Kapitalerträge (§§ 11, 20, 32d, 43, 44 EStG)

Sachverhalt:

Am 15.12.2022 beschloss die Gesellschafterversammlung der liquiden X-GmbH eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2021. Auf Anton, der zu 75 % an der X-GmbH beteiligt ist und die Anteile in seinem Privatvermögen hält, entfällt ein Betrag von 20.000 €. Die X-GmbH hat vorschriftsmäßig nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Kapitalertragsteuer in Höhe von 5.000 € einbehalten. Da weder die Satzung noch der Ausschüttungsbeschluss einen Fälligkeitstag vorsah, wurde der Gewinnanteil erst Mitte Januar 2023 an Anton überwiesen.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen und Möglichkeiten ergeben sich aus dem vorgenannten Sachverhalt im Veranlagungszeitraum 2022?

Auf den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.

Lösung:

Anton erzielt mit der erhaltenen Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Gewinnausschüttung ist vorliegend keiner anderen vorrangigen Einkunftsart zuzurechnen, sodass das Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG nicht zur Anwendung kommt. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Überschusseinkunftsart). Damit ist das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG maßgebend. Zu beachten ist jedoch § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG, wonach ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Einnahmen sind beim Gesellschafter nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG bei **Zufluss** zu erfassen. § 44 Abs. 2 EStG regelt lediglich den Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer, was sich aus der Überschrift des Paragraphen „Entrichtung der Kapitalertragsteuer“ und auch aus der systematischen Stellung der Vorschrift im Gesetz ergibt. Folglich ist die Gewinnausschüttung grundsätzlich in 2023 zu erfassen.

Nach H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH ist die Dividende jedoch vorliegend bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung – also hier im Veranlagungszeitraum 2022 – zu berücksichtigen, da ein beherrschender Gesellschafter die Ausschüttung erhält und entsprechende Liquidität der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Beschlussfassung besteht. Anton hält 75 % der Anteile der X-GmbH und ist somit zweifelsfrei beherrschender Gesellschafter. Die Ursache für den Zuflusszeitpunkt bei Beschlussfassung ist die Stellung des Gesellschafters und der daraus resultierende Einfluss auf den Auszahlungszeitpunkt.

Hinweis! Unter die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind insbesondere Gewinnanteile von Kapitalgesellschaften wie AG oder GmbH zu subsumieren.

Im Rahmen des **KöMoG** hat der Gesetzgeber für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ab 2022 die Möglichkeit zur **Option zur Körperschaftbesteuerung** geschaffen. Entsprechende Gesellschaften können nach § 1a KStG auf unwiderruflichen Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden.

Dies führt dazu, dass auch Gewinnausschüttungen aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft zu Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen. Zivilrechtlich ist der Gesellschafter zwar weiterhin an einer Personengesellschaft beteiligt, ertragsteuerlich wird dieser Beteiligung hingegen als Anteil an einer Kapitalgesellschaft fingiert. Siehe hierzu auch die gesetzliche Anpassung des **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG** durch das KöMoG, der nunmehr auch die optierende Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG aufführt. Vgl. auch § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG.

Nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen Dividenden grundsätzlich dem besonderen Einkommensteuersatz von 25 %. Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kann Anton jedoch beantragen, dass die Besteuerung der Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der tariflichen Besteuerung unterworfen wird. Die Voraussetzung des **§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG** (Mindestbeteiligung von 25 % an der Kapitalgesellschaft) ist erfüllt.

Ein derartiger Antrag ist allerdings nur innerhalb der Ausschlussfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG – spätestens mit der Einkommensteuererklärung für 2022 – zu stellen. Zu beachten ist, dass dieser Antrag sodann für weitere vier Jahre unwiderruflich gilt.

Die Folgen eines derartigen Antrags wären die tarifliche Besteuerung der Gewinnausschüttung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens und dem Abzug von tatsächlichen Werbungskosten statt des Sparer-Pauschbetrags. Zudem würde die beschränkte Verlustverrechnung des § 20 Abs. 6 EStG nicht zum Tragen kommen. Dies deshalb, weil § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG die Nichtanwendung des § 3 Nr. 40 Satz 2 und § 20 Abs. 6, 9 EStG anordnet.

Sofern Anton nicht zum individuellen Steuersatz gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG optiert, gilt § 43 Abs. 5 EStG. Mit dem Einbehalt und der Abführung der 25 %igen Kapitalertragsteuer ist die Einkommensteuer auf die Gewinnausschüttung abgegolten. Sollte der Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € noch nicht für andere Kapitalerträge verbraucht worden sein, kann Anton einen Antrag nach § 32d Abs. 4 stellen und den bisher nicht ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrag bei der Dividende berücksichtigen. Die insoweit zu hoch einbehaltene Kapitalertragsteuer wird Anton sodann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung angerechnet.

Hinweis! Der **Sparer-Pauschbetrag** i.S.d. § 20 Abs. 9 EStG wurde durch das JStG 2022 ab dem Jahr 2023 von 801 € auf 1.000 € angehoben.

Der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, wird entsprechend von 1.602 € auf 2.000 € erhöht.

Fall 48: Kapitalerträge und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

(§§ 3, 4, 11, 12, 15, 20, 32d, 36 EStG, BMF-Schreiben vom 19.05.2022 „Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer; Neuveröffentlichung des BMF-Schreibens“, Beck StE 1 § 43/1)

Sachverhalt:

Der konfessionslose und alleinstehende Anton ist gewerblich in Berlin tätig. Seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelte er für 2022 zutreffend und zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG.

Anton ist zu 20 % an der X-GmbH mit Sitz in Berlin beteiligt. Diese Beteiligung wurde unstreitig dem Betriebsvermögen zugeordnet. Die X-GmbH schüttet in 2022 Gewinne an die Anteilseigner aus. Anton erhielt einen Betrag von insgesamt 1.875 € auf sein Konto überwiesen. Anton hatte den Erwerb der Anteile an der X-GmbH finanziert. In 2022 musste er daher 1.000 € Zinsen an die finanzierende Bank zahlen.

Der steuerrechtliche Gewinn des Anton aus seiner gewerblichen Tätigkeit beträgt im Jahr 2022 – ohne die Gewinnausschüttung und die Finanzierungskosten für den X-GmbH-Anteil – 3.000 €, da Anton in 2022 hohe Betriebsausgaben hatte.

Anton ist zudem zu 20 % an der Y-GmbH mit Sitz in Berlin beteiligt. Diese Beteiligung hält Anton in seinem Privatvermögen. Die Y-GmbH schüttet in 2022 Gewinne an die Anteilseigner aus. Anton erhielt einen Betrag von insgesamt 1.875 € auf sein Konto überwiesen. Anton hatte den Erwerb der Anteile an der Y-GmbH finanziert. In 2022 musste er daher 1.000 € Zinsen an die finanzierende Bank zahlen.

Weitere Einkünfte erzielt Anton in 2022 nicht.

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie für Anton die Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2022. Sofern Anträge zu einem günstigeren Ergebnis führen, gelten diese als gestellt.

Auf den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.

Lösung:

Anton erzielt laut Sachverhalt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 3.000 €. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sind die Einkünfte der Gewinn. Der Gewinn wird vorliegend durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, sodass das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG Anwendung findet.

Die Gewinnausschüttung der **X-GmbH** stellt eine **Betriebseinnahme** dar, weil nach § 20 Abs. 8 EStG die gewerblichen Einkünfte den Einkünften aus Kapitalvermögen vorgehen.

Der Bruttobetrag der Gewinnausschüttung ist als Betriebseinnahme anzusetzen, da die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig ist. 1.875 € wurden nach Abzug der Kapitalertragsteuer von 25 % an Anton überwiesen, sodass der Bruttobetrag 2.500 € beträgt.

Die Finanzierungskosten von 1.000 € stellen Betriebsausgaben dar.

Da sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben in 2022 gezahlt wurden, sind diese gemäß § 11 Abs. 1, 2 EStG im Veranlagungszeitraum 2022 zu berücksichtigen.

Auf diese den gewerblichen Einkünften zuzurechnende Gewinnausschüttung und Finanzierungskosten ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG und § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG das Teileinkünfteverfahren anzuwenden.

Von der Bruttogewinnausschüttung in Höhe von 2.500 € sind daher nur 1.500 € (60 % von 2.500 €) als Betriebseinnahmen und 600 € (60 % der Finanzierungskosten von 1.000 €) als Betriebsausgaben zu erfassen.

Die gewerblichen Einkünfte sind damit für den Veranlagungszeitraum 2022 auf 3.900 € zu erhöhen.

Für die im **Privatvermögen** gehaltenen Anteile an der **Y-GmbH** liegen hinsichtlich der Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Die Gewinnausschüttung ist vorliegend keiner anderen vorrangigen Einkunftsart zuzurechnen, sodass das Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG nicht zur Anwendung kommt. Auch hier ist gemäß § 12 Nr. 3 EStG der Bruttobetrag von 2.500 € anzusetzen und es gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG.

Die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (nicht zu mindestens 25 % beteiligt oder zu 1 % beteiligt und für die Y-GmbH tätig) sind vorliegend nicht erfüllt, sodass die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 i.V.m. § 43 Abs. 5 EStG zur Anwendung kommt. Das Teileinkünfteverfahren ist nicht anzuwenden, weil kein Vorrang anderer Einkunftsarten nach § 20 Abs. 8 EStG für diese anteilige Gewinnausschüttung vorliegt. Vgl. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG.

Gemäß § 32d Abs. 6 EStG wird Anton jedoch die **Günstigerprüfung** für diese privaten Kapitalerträge beantragen. Die nach § 20 EStG ermittelten Einkünfte werden sodann den anderen Einkünften nach § 2 EStG hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Im § 32d Abs. 6 EStG ist für diesen Fall aber keine Aufhebung des § 20 Abs. 9 EStG vorgesehen, sodass trotz der Anwendung der tariflichen Besteuerung die tatsächlichen Werbungskosten – hier 1.000 € – nicht berücksichtigt werden dürfen, BMF-Schreiben vom 19.05.2022 „Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungssteuer; Neuveröffentlichung des BMF-Schreibens“, Beck StE 1 § 43/1, Rn. 150. Vielmehr kann nur der Sparer-Pauschbetrag im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen demnach 1.699 € (2.500 € Einnahmen abzüglich Sparer-Pauschbetrag von 801 €).

Da bereits die Summe der Einkünfte (3.900 € + 1.699 €) von 5.599 € den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erreicht, wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer von 0 € angerechnet und in voller Höhe erstattet.

Fall 98: Betriebsstättengewinne im Ausland ohne DBA (§§ 1, 34c, 34d EStG)**Sachverhalt:**

Berta ist in Berlin wohnhaft. Sie betreibt mit dem Handel von Getreidemöhlen ein gewerbliches Unternehmen. In einem Staat, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, hat sie eine Zweigniederlassung.

Der Handelsbilanzgewinn für 2022 beträgt 300.000 €, von dem durch getrennte Buchführungen ein nach deutschem Steuerrecht ermittelter Gewinn von 60.000 € auf die ausländische Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO entfällt.

Die ausländische Erwerbsteuer (die mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar ist) i.H.v. 12.000 € hat den Gewinn nicht gemindert.

Aufgabe: Bestimmen Sie Art und Umfang der Besteuerung in 2022. Unterstellen Sie dabei unstrittige Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen von insgesamt 20.000 €.

Lösung:

Da Berta aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland auch mit ihren ausländischen Einkünften der Besteuerung unterliegt, ist der nach deutschem Steuerrecht und in getrennten Buchführungen ermittelte Gewinn der ausländischen Betriebsstätte in Deutschland zu besteuern, §§ 1 Abs. 1 Satz 1, 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Die ausländische Erwerbsteuer darf nach § 12 Nr. 3 EStG den nach deutschem Recht ermittelten Betriebsstättengewinn nicht mindern.

Zwischen Deutschland und dem Ausland besteht laut Sachverhaltsangaben kein DBA. Die drohende Doppelbesteuerung ist daher nur nach nationalem Recht vermeidbar; § 34c Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 bis 5 EStG.

Anrechnungsmethode nach § 34c Abs. 1 EStG**Voraussetzungen:**

- Unbeschränkt steuerpflichtig,
- ausländische Einkünfte gemäß § 34d Nr. 2 EStG,
- im Ausland einer der deutschen Einkommensteuer vergleichbaren Steuer unterworfen, Anlage 6 zu R 34c EStR,
- keine Einkünfte gemäß § 32d Abs. 1, Abs. 3-6 EStG.

Berechnung	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 EStG	300.000 €
Unterstellte Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen	./ 20.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	280.000 €
Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG	108.397 €
Anrechnung soweit der deutschen Einkommensteuer entsprechend	12.000 €
Festzusetzende Einkommensteuer	96.397 €

Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 EStG**Voraussetzungen:**

- Nur auf Antrag,
- entgegen § 12 Nr. 3 EStG wird die ausländische Steuer bei Ermittlung des Gewinns abgezogen – es erfolgt dann keine Anrechnung.

Berechnung	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 EStG	300.000 €
abzüglich Erwerbsteuer	./. 12.000 €
Unterstellte Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen	./. 20.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	268.000 €
Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG zugleich festzusetzende Einkommensteuer	102.998 €

Pauschalierung nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. mit BMF-Schreiben vom 10.04.1984 „Schreiben betr. Pauschalierung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte gemäß § 34c Abs. 5 EStG und § 26 Abs. 6 KStG“, Beck StE 1 § 34c/1

Voraussetzungen:

- Nur auf Antrag,
- unbeschränkt steuerpflichtig,
- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG,
- aktive gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte.
- Der Betriebsstättengewinn ist nicht in die Berechnung des zu versteuernden Einkommens einzubeziehen. Der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a EStG wird aber die pauschale Steuer von 25 % des Betriebsstättengewinns hinzugerechnet.

Berechnung	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 EStG (ohne Betriebsstätte)	240.000 €
Unterstellte Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen	./. 20.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	220.000 €
Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG	81.398 €
zuzüglich Pauschalierung des Betriebsstättengewinns ($60.000 \times 25 \%$)	15.000 €
Festzusetzende Einkommensteuer	96.398 €

Hinweis! Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG gilt die Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG bzw. der Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 2 EStG nur, wenn die ausländischen Einkünfte aus einem Staat kommen, mit dem kein DBA abgeschlossen worden ist.

Wegen § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG gelten die Vorschriften jedoch auch, wenn durch ein DBA die Anrechnung der ausländischen Steuer vorgesehen ist, insbesondere bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG findet die Norm auch dann Anwendung, wenn das DBA selbst keine Beseitigung der Doppelbesteuerung regelt.

Über § 26 Abs. 1 i.V.m. § 26 Abs. 6 KStG gilt § 34c EStG auch im Körperschaftsteuerrecht.

Fall 99: Betriebsstättengewinne im Ausland mit DBA (§§ 1 Abs. 1, 15 Abs. 1, 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG)

Sachverhalt:

Berta ist in Berlin ansässig, wo sie ein Bauunternehmen betreibt. Sie hat den Ausbau einer Straße in der Türkei (alternativ Spanien) übernommen und diese Bauarbeiten in 9 Monaten erstellt. Der Gewinn aus diesem Bauvorhaben beträgt umgerechnet 150.000 €.

Anton ist ebenfalls in Deutschland ansässig. Er betreibt in Berlin ein Handelsunternehmen mit Lederhosen. In der Türkei (alternativ in Spanien) hat er eine Zweigniederlassung. Der Handelsbilanzgewinn für 2022 beträgt 300.000 €, von dem nach deutschem Steuerrecht ein Gewinn i.H.v. 60.000 € auf die (unstrittige) ausländische Betriebsstätte entfällt. Die ausländische Steuer von 9.000 € hat den Gewinn nicht gemindert.

Aufgabe: Bestimmen Sie Art und Umfang der Besteuerung in Deutschland.

Lösung:**Berta**

Berta ist als natürliche Person in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie ihren Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland (Berlin) hat, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Damit unterliegen grundsätzlich alle Einkünfte, die Berta erzielt, in Deutschland der Besteuerung (Welteinkommensprinzip).

Mit dem Straßenbauunternehmen erzielt Berta Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Gewinn, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Da die Arbeiten lt. Sachverhalt in der Türkei bzw. in Spanien ausgeführt werden, ist davon auszugehen, dass auch die Türkei bzw. Spanien ein Interesse an der Besteuerung dieser Gewinne hat. Eine Doppelbesteuerung kann drohen, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden kann.

Das DBA ist sachlich und persönlich auf Berta anzuwenden, Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 3 DBA-Türkei und DBA-Spanien. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Türkei und DBA-Spanien ist Berta in Deutschland ansässig. Nach Art. 7 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 2 DBA-Türkei und DBA-Spanien wird dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht zugewiesen.

Wenn eine Bauausführung länger als 6 Monate dauert, begründet sie nach innerstaatlichem Recht eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 2 Nr. 8 AO. Eine in einem DBA vorgenommene, von § 12 AO abweichende Definition des Begriffs „Betriebsstätte“ ist nur im Rahmen des DBA anwendbar, sofern im innerstaatlichen Recht nichts anderes bestimmt ist (AEAO zu § 12 Nr. 3 Satz 3).

Gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-Türkei ist eine Bauausführung nur dann Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 6 Monate überschreitet. Gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA-Spanien ist eine Bauausführung nur dann Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet.

Die Bauausführung in der Türkei begründet damit eine Betriebsstätte in der Türkei. Das Besteuerungsrecht besitzt die Türkei. Nach Art. 22 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a DBA-Türkei werden diese Einkünfte von der Inlandsbesteuerung ausgenommen (Freistellungsmethode), weil sie nicht unter Buchst. b) fallen. Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 22 Abs. 2 Satz 1 DBA-Türkei unterliegen die Einkünfte dem Progressionsvorbehalt. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG, wonach die Anwendung des Progressionsvorbehalts für Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten, die nicht in einem Drittstaat liegen, ausgeschlossen ist, findet für die Türkei keine Anwendung. Die Türkei ist ein Drittstaat und die Einkünfte unterliegen damit dem Progressionsvorbehalt.

Für die Bauausführungen in Spanien liegt nach den obigen Ausführungen keine Betriebsstätte vor. Das Besteuerungsrecht verbleibt damit für die Bauausführungen in Spanien in Deutschland. Die Einkünfte sind in die Inlandsbesteuerung voll mit einzubeziehen.

Anton

Anton ist in Deutschland gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 EStG mit seinen gesamten in- und ausländischen Einkünften steuerpflichtig. Bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten – hier mit dem DBA-

Staat Türkei, alternativ Spanien – kann das Welteinkommensprinzip durch die DBA-Türkei oder alternativ Spanien eingeschränkt werden.

Mit dem Handelsunternehmen erzielt Anton Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Gewinn, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Das DBA ist auf Anton sachlich und persönlich anwendbar, Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 3 DBA-Türkei und Spanien. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Türkei und Spanien ist Anton in Deutschland ansässig. Gemäß Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 2 DBA-Türkei und Spanien wird dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht zugewiesen.

Nach Art. 22 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a DBA-Türkei und Spanien werden diese Einkünfte von der Inlandsbesteuerung ausgenommen (Freistellungsmethode), weil sie nicht unter Buchst. b) fallen.

Wegen § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 22 Abs. 2 Satz 1 DBA-Türkei und Spanien unterliegen die Einkünfte dem Progressionsvorbehalt. Hier folgt nun eine Unterscheidung zwischen den beiden Staaten Türkei und Spanien.

Wegen § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG, wonach die Anwendung des Progressionsvorbehalts für Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten, die nicht in einem Drittstaat liegen, ausgeschlossen ist, greift grds. nur für Spanien. Die Türkei ist ein Drittstaat, sodass es bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts bleibt.

Der in § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG geregelte Ausschluss des Progressionsvorbehalts bei den Einkünften aus Spanien findet jedoch ebenfalls keine Anwendung. Anton übt mit dem Handel von Lederhosen eine sog. aktive/produktive Tätigkeit aus und erfüllt damit eben von der Art der Tätigkeit her die Voraussetzungen von § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG, § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG. Damit liegt kein Ausschluss des Progressionsvorbehalts gemäß § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG vor.

Fall 100: Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland (§§ 4 Abs. 1 Satz 3–5, 4g EStG)

Sachverhalt:

Berta betreibt eine Textilfabrik. Der Hauptsitz (Stammhaus) der Textilfabrik befindet sich in Berlin. In Spanien befindet sich eine Betriebsstätte. Der Gewinn lt. StB beträgt insgesamt 500.000 €. Darin enthalten ist der nach deutschem Steuerrecht ermittelte Betriebsstättengewinn von 200.000 €.

Für das inländische Stammhaus hat sie im Januar 2019 eine Fertigungsmaschine angeschafft und linear über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben. Die Anschaffungskosten betrugen 100.000 €. Ende Juni 2022 überführt Berta die Maschine in ihre in Spanien gelegene Betriebsstätte. Der Teilwert der Maschine beträgt zu diesem Zeitpunkt 75.000 €, der gemeine Wert 78.000 €. Die AfA von 10.000 € ist im Wirtschaftsjahr 2022 zur Hälfte bei der Ermittlung des inländischen Gewinns und zur Hälfte bei Ermittlung des ausländischen Gewinns abgezogen worden. Weitere Folgerungen hat Berta aus diesem Sachverhalt nicht gezogen.

Berta ist aufgrund des bestehenden DBA-Spanien in der Bundesrepublik Deutschland ansässig. Gemäß Art. 7 Abs. 2, 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Spanien werden die ausländischen Betriebsstättengewinne unter Progressionsvorbehalt bei der Inlandsbesteuerung ausgenommen (Freistellungsmethode).

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen sind aus der Überführung des Wirtschaftsguts in die spanische Betriebsstätte im Jahre 2022 zu ziehen, wenn Sie davon ausgehen, dass Berta in diesem Veranlagungszeitraum ein möglichst geringes zu versteuerndes Einkommen wünscht?

Lösung:

Berta ist in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, da sie ihren Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland hat und eine natürliche Person ist. Mit dem Gewerbebetrieb erzielt sie Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.