

Lösung:

In beiden Fällen wird zur Gewerbesteuer der Gewerbeertrag in Höhe von 1.400.000 € herangezogen. Auch macht es für die Besteuerung des Gewerbeertrags keinen Unterschied, ob der Eigentümer für Zwecke der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2.3 Besteuerung von Steuerausländern

2.3.1 Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen alle natürlichen Personen, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, und Einkünfte erzielen, die einen besonders engen Bezug zum Inland haben. § 49 EStG bestimmt die inländischen Einkünfte abschließend. Voraussetzung ist weiterhin, dass die natürliche Person nicht der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) unterworfen ist bzw. keinen wirksamen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger (§ 1 Abs. 3 EStG) gestellt hat.

2.3.1.1 Inländische Einkünfte (§ 49 EStG)

2.3.1.1.1 Allgemeines

Zur Bestimmung der inländischen Einkünfte nach § 49 EStG ist zunächst festzustellen, um welche Einkunftsart im Sinne von § 2 Abs. 1, §§ 13-24 EStG es sich im Einzelfall handelt. Zur beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG werden diese Einkünfte nur herangezogen, soweit sie einen territorialen Bezug zum Inland aufweisen.

Eine Besonderheit der beschränkten Steuerpflicht besteht in der isolierenden Betrachtungsweise gemäß § 49 Abs. 2 EStG. Danach sind im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale unbeachtlich, wenn bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte nicht angenommen werden könnten. Diese Regelung, deren Hauptanwendungsbereich ursprünglich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gegeben war, verliert zunehmend an Bedeutung, weil der Gesetzgeber den Katalog der gewerblichen Einkünfte in § 49 EStG immer weiter ausgedehnt hat.

Beispiel:

B ist in Brasilien ansässig und betreibt dort einen Gewerbebetrieb. Aus betrieblichen Mitteln gewährt er einem Geschäftsfreund in Deutschland ein marktüblich verzinstes Darlehen. Das Darlehen ist durch eine Hypothek an einem inländischen Grundstück gesichert.

Lösung:

B erzielt mit den Zinsen originär Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG, die, da sie dem brasilianischen Gewerbebetrieb des B zuzurechnen sind, gemäß § 20 Abs. 8 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

Ohne Berücksichtigung der Zugehörigkeit zum brasilianischen Betriebsvermögen des D, bestände in Bezug auf die Zinsen beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c) Doppelbuchst. aa) EStG. Da es sich wegen § 20 Abs. 8 EStG aber um gewerbliche Einkünfte handelt, könnten sie nicht zur Besteuerung im Inland herangezogen werden, weil sie nicht zu einer inländischen Betriebsstätte gehören (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG.)

Nach § 49 Abs. 2 EStG ist deshalb die Zugehörigkeit zu einem ausländischen Betrieb („im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale“) außer Acht zu lassen. Die Zinsen unterfallen danach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c) Doppelbuchst. aa) EStG.

Die nachfolgenden Ausführungen sind auf die Fälle beschränkt, die in Ausbildung und Praxis am häufigsten auftreten dürften.

2.3.1.1.2 Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Antwort auf die Frage, in welchen Fällen Einkünfte aus Gewerbebetrieb als inländisch einzustufen sind, beantwortet der umfangreiche Katalog des § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) bis g) EStG. Die nachfolgende Darstellung beschränkt sich auf grundlegende Fälle.

Gewerbliche Einkünfte bei Betriebsstätte oder ständigem Vertreter

Nach der grundlegenden Vorschrift in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG sind gewerbliche Einkünfte als inländische zu werten, wenn sie in einer inländischen Betriebsstätte oder über einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden. Beide Begriffe sind in den §§ 12 bzw. 13 AO definiert. Soweit die Besteuerung an das Vorhandensein eines ständigen Vertreters gemäß § 13 AO anknüpft, ist allerdings die in R 49.1 Abs. 1 S. 2 und 3 EStR getroffene Billigkeitsregelung in Betracht zu ziehen, mit der die Finanzverwaltung wichtige Typen ständiger Vertreter – entgegen dem Wortlaut von § 13 AO – für die Begründung inländischer Einkünfte ausnimmt. Mit dieser Ausnahme ist eine Gleichstellung von Fällen, in denen ein DBA besteht, mit Fällen, in denen kein DBA besteht, beabsichtigt (zum Vertreter nach DBA vgl. Kap. 3.2.2.3.3).

Eine umfangreiche Darstellung zu Einzelfällen der Betriebsstätte findet sich im BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – VWG Betriebsstätte). Nach der grundlegenden Definition in § 12 Satz 1 AO ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient; in Satz 2 der Vorschrift finden sich wichtige Fälle einer Betriebsstätte, darunter Fabrikationsstätten und Montagebetriebsstätten.

Beispiel:

Der ausländische Unternehmer AU betreibt die Produktion von Fahrzeugteilen. Zu diesem Zweck unterhält er je eine Fabrik in seinem Wohnsitzstaat und in Deutschland.

Lösung:

AU erzielt mit der Produktion von Fahrzeugteilen gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 EStG. Nach § 12 Satz 2 Nr. 4 AO stellt die im Inland gelegene Fabrik eine Betriebsstätte dar. Die Einkünfte des AU unterliegen deshalb gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG der beschränkten Steuerpflicht, soweit sie auf die inländische Fabrik entfallen.

Beispiel:

Der ausländische Unternehmer AU betreibt ein Unternehmen, dessen Zweck die Montage umfangreicher Anlagen ist. Im Jahr 23 montieren einige Arbeitnehmer seines Unternehmens eine Anlage in Deutschland; die Arbeiten dauern insgesamt acht Monate.

Lösung:

Aus der Montage erzielt AU Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG. Die Montagearbeiten begründen aufgrund ihrer achtmonatigen Dauer eine Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr. 8 a) AO. AU erzielt deshalb inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG; steuerpflichtig ist der Anteil am Unternehmensgewinn, der auf die Montagebetriebsstätte entfällt.

Der Gewinnanteil, der auf eine inländische Betriebsstätte entfällt, ist nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Die grundlegende Vorschrift dazu findet sich im Außensteuergesetz (AStG).

Nach § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG ist bei der Gewinnermittlung von der Fiktion auszugehen, es handele sich bei der Betriebsstätte um ein eigenständiges, vom ausländischen Stammhaus unabhängiges Unternehmen. Umfangreiche Erläuterungen zu § 1 Abs. 5 AStG finden sich in der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BSGAV) und den dazu ergangenen Verwaltungsgrundsätzen Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa: BMF vom 22.12.2016, IV B 5 – S 1341/12/10001 – 03). Vgl. dazu näher Kap. 4.3.

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG findet auch Anwendung, wenn die inländische Betriebsstätte von einer in- oder ausländischen Personengesellschaft, an der ausländische Mitunternehmer beteiligt sind, unterhalten wird. In diesem Fall ist die Mitunternehmerschaft selbst Schuldnerin der Gewerbesteuer, für Zwecke der Einkommensteuer ist die Betriebsstätte und auf die sie entfallenden Anteile am laufenden Gewinn aufgrund § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG den ausländischen Mitunternehmern im Verhältnis ihrer Anteile an der Personengesellschaft zuzurechnen. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind zu berücksichtigen.

Beispiel:

Die inländische D-KG betreibt in Köln eine Fabrik. Am Vermögen der KG ist der in Brasilien wohnhafte B zu 50 % beteiligt.

Lösung:

B erzielt aus seiner Beteiligung an der D-KG Einkünfte im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Fabrik in Köln ist eine Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr. 4 AO, die dem B anteilig zuzurechnen ist. B erzielt somit inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG.

Im Fall einer Mitunternehmerschaft richtet sich die Gewinnermittlung nicht nach § 1 Abs. 5 AStG, sondern folgt den allgemeinen Regelungen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, da es diesen Fällen keiner Gewinnabgrenzung zwischen ausländischen Stammhaus und inländischer Betriebsstätte bedarf. § 1 Abs. 5 AStG ist auf Mitunternehmerschaften aber insoweit anwendbar, als diese selbst sowohl inländische als auch ausländische Betriebsstätten unterhalten (VWG BsGa, a.a.O., Rz. 13).



Hinweis! Eine in- oder ausländische Personengesellschaft, die nach § 1a KStG wirksam zur Körperschaftbesteuerung optiert hat, begründet keine Betriebsstätte für ihre Gesellschafter.

Gewerbliche Einkünfte nach § 17 EStG

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG erfasst Fälle der Beteiligungsveräußerung nach § 17 EStG. Diese Einkünfte sind als inländische einzustufen, wenn es sich um Anteile an einer Gesellschaft handelt:

- die ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat,
- die aus einer Umwandlung oder Einbringung entstanden sind, bei der die Anteile zu Buchwerten angesetzt wurden, oder
- deren Wert in den 365 Tagen vor der Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt zu mindestens 50 % aus inländischem Grundbesitz bestand.

Beispiel:

Der in Brasilien wohnhafte B ist seit acht Jahren zu 20 % an der D-GmbH, die Sitz und Geschäftsleitung im Inland hat, beteiligt. Er veräußert die Anteile mit einem Gewinn von 200.000 €.

Lösung:

Aus der Veräußerung entstehen dem B gewerbliche Einkünfte nach § 17 EStG. Da die D-GmbH Sitz und Geschäftsleitung im Inland hat, handelt es sich auch um inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG. Der Veräußerungsgewinn von 200.000 € unterliegt der deutschen Einkommensteuer.

2.3.3 Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG)

Auf Antrag können Personen, die eigentlich beschränkt steuerpflichtig sind, zwar wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden. Damit ist aber, anders als bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG, keine Erweiterung des Besteuerungsumfangs über die beschränkt steuerpflichtigen Inlandseinkünfte hinaus verbunden. Es bleibt für diesen Personenkreis bei einer Besteuerung der inländischen Einkünfte. Der Vorteil eines Antrags liegt vor allem darin, dass personen- und familienbezogene Steuerbegünstigungen berücksichtigt werden können, was bei beschränkter Steuerpflicht nicht der Fall ist.

Nach § 1 Abs. 3 Satz 6 EStG sind die Vorschriften über den Quellensteuerabzug nach § 50a EStG weiterhin anzuwenden. Dies ist nachvollziehbar, denn die Frage, ob eine Person die Antragsvoraussetzungen erfüllt, kann verbindlich erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entschieden werden. Andererseits ist im Fall, dass der Steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt, schon bei Beginn des Beschäftigungsverhältnisses bzw. zu Beginn eines Kalenderjahres zu berücksichtigen, ob unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag bestehen wird. In diesen Fällen ist nach § 46 Abs. 2 Nr. 7 EStG zwingend eine Veranlagung durchzuführen, und zwar auch dann, wenn ansonsten eine Veranlagung nicht erforderlich wäre, weil der Steuerpflichtige z.B. einzeln veranlagt wird und keine nennenswerten anderen Einkünfte hat.

Personen- und familienbezogene Steuervergünstigungen, die für den Fall gelten, dass der Zahlungsempfänger oder der Ehegatte im Ausland ansässig ist, ergeben sich aus § 1a EStG (vgl. dazu Kap. 2.4.1.3).

Im Übrigen sind die Vorschriften zur „normalen“ unbeschränkten Steuerpflicht anzuwenden (vgl. dazu Kap. 2.4).

2.3.4 Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Einkommensteuerpflicht

Nimmt ein beschränkt Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz im Inland oder hält er sich im Inland gewöhnlich auf, so bestehen keine Besonderheiten bei der Veranlagung, sofern der Wechsel im Schnittpunkt der Jahre stattfindet. Im alten Jahr sind noch die Regeln zur beschränkten Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG) anzuwenden; im neuen Jahr die zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Eine Besonderheit bei der Veranlagung besteht, wenn der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG in demselben Veranlagungszeitraum stattfindet. In diesem Fall sind die inländischen Einkünfte, die während der beschränkten Steuerpflicht erzielt wurden, in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen. Einem Quellensteuerabzug kommt keine abgeltende Wirkung zu (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG). Zudem sind während des Veranlagungszeitraums bezogene Einkünfte, die nicht der deutschen Steuer unterlegen haben, beim Steuersatz zu berücksichtigen (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Beispiel:

Der bisher in Brasilien ansässige B nimmt zum 01.07.22 einen Wohnsitz in Deutschland, um hier einer Tätigkeit als Arbeitnehmer nachzugehen. Er erzielt daraus Einkünfte in Höhe von 40.000 €. Der Lohnsteuerabzug darauf beträgt 4.000 €. Noch in Brasilien hat B Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von 28.000 € erzielt. Außerdem bezieht B während des gesamten Veranlagungszeitraums durch Überlassung eines Patents Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG von monatlich 1.000 €. Auf die Einkünfte hat der Vergütungsschuldner für das erste Halbjahr Quellensteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 150 € pro Zahlung vorgenommen. Die Summe der Einkünfte sei vereinfachend das zu versteuernde Einkommen. B ist unverheiratet.

Lösung:

Mit dem Zuzug nach Deutschland am 01.07.22 wird B unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. In die Veranlagung 22 sind auch die Einkünfte aus V+V einzubeziehen, die er bis zu seinem Zuzug erzielt hat. Außerdem sind die in Brasilien erzielten Arbeitseinkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

Einkünfte während der unbeschränkten Steuerpflicht:	
Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit	40.000 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 01.01.–30.06.	12.000 €
Einkünfte während der beschränkten Steuerpflicht:	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>12.000 €</u>
Summe der Einkünfte = zu versteuerndes Einkommen	64.000 €

Zur Ermittlung des Steuersatzes sind dem zu versteuernden Einkommen die brasilianischen Arbeitseinkünfte in Höhe von 28.000 € hinzuzurechnen, die Bemessungsgrundlage beträgt somit 92.000 €.
 Die Einkommensteuer laut Grundtabelle beläuft sich damit auf 29.303 €
 Das sind in Prozent von 92.000 € 31,85 %

Einkommensteuer (31,85 %) auf 64.000 €	20.384 €
Anzurechnende Steuer nach § 36 Abs. 2 EStG	
./.. Inländische Lohnsteuer	./.. 4.000 €
./.. Steuerabzug nach § 50a EStG (6 Monate à 150 €)	./.. 900 €
Geschuldete Einkommensteuer	15.484 €

Etwaige in Brasilien gezahlte Steuern sind unter Umständen auf die inländische Steuerschuld anrechenbar (§ 34c EStG).

2.3.5 Körperschaftsteuer

2.3.5.1 Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen gemäß § 2 Abs. 1 KStG Körperschaften, die in Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben mit ihren inländischen Einkünften. Wie in Kap. 2.2.2.1 ausgeführt, ist die Frage ob ein ausländischer Rechtsträger eine Körperschaft in diesem Sinne ist, nach dem sogenannten Rechtstypenvergleich zu beurteilen. An dieser Stelle erfolgt eine Beschränkung auf die Kapitalgesellschaften, die die in Ausbildung und Praxis wichtigste Teilmenge der Körperschaften bilden.

2.3.5.2 Inländische Einkünfte

Mit den in § 2 Abs. 1 KStG genannten inländischen Einkünften sind über § 8 Abs. 1 KStG diejenigen des § 49 EStG angesprochen. Anders als im Fall unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, die wegen § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte haben, kann eine beschränkt körperschaftsteuerliche Gesellschaft grundsätzlich alle Einkunftsarten haben, also zum Beispiel auch Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung, sodass zu den inländischen Einkünften grundsätzlich auf die Ausführungen zur beschränkten Einkommensteuerpflicht verwiesen werden kann. Allerdings kann eine Kapitalgesellschaft keine Einkunftsarten haben, die ihrer Art nach eine natürliche Person als Steuerpflichtigen voraussetzen. Dies sind insbesondere Einkünfte aus selbstständiger und nicht selbstständiger Arbeit und Einkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung als sonstige Einkünfte.

Aus dem Umstand, dass eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft auch Überschusseinkünfte erzielen kann, folgt, dass diese Einkünfte in diesen Fällen als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG).

2.3.5.3 Besteuerungsverfahren und Steuersatz

Gemäß § 31 Abs. 1 KStG sind auf das Besteuerungsverfahren grundsätzlich die Vorschriften des EStG anzuwenden, soweit das KStG nicht davon abweichende Regelungen trifft.

Der Steuersatz auf Einkünfte einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft beläuft sich in allen Fällen auf 15 %. Soweit inländische Einkünfte in eine Veranlagung einzubeziehen sind, ergibt sich der Steuersatz von 15 % aus § 23 KStG, der keine Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht trifft, sodass dieser Satz in beiden Fällen zur Anwendung kommt. Bei Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, ergibt sich der 15 %ige Steuersatz aus § 50a Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG. Da eine Kapitalgesellschaft keine Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit erzielen kann, ist ein Lohnsteuerabzug nicht relevant.

Eine Besonderheit ergibt sich daraus, dass der Steuersatz für Einkünfte, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, grundsätzlich 25 % beträgt (§ 43a EStG). Um sicherzustellen, dass der Kapitalertrag einer ausländischen Kapitalgesellschaft trotzdem nur dem Steuersatz von 15 % unterliegt, eröffnet § 44a Abs. 9 EStG die Möglichkeit einer Erstattung der Differenz.

Beispiel:

Die nach dem Gesellschaftsrecht Brasiliens gegründete B-Ltda hat Sitz und Geschäftsleitung in Brasilien und hält alle Anteile an der deutschen T-GmbH, die ihren Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland hat. Im Jahr 22 schüttet die D-GmbH eine Dividende in Höhe von 100.000 € an die B-Ltda aus.

Lösung:

Die brasilianische Ltda entspricht vom Typ her der deutschen GmbH (BMF vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, Tabelle 1). Bei der B-Ltda handelt es sich daher um eine Körperschaft im Sinne von § 2 Abs. 1 KStG, die, da sie im Inland weder ihren Sitz noch Geschäftsleitung unterhält und mit ihren inländischen Einkünften im Sinne von § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegt (§§ 2 Abs. 1, 8 Abs. 1 KStG).

Mit der Ausschüttung von der D-GmbH erzielt die B-Ltda Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Da die D-GmbH im Inland ansässig ist, handelt es sich um inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG. Diese unterliegen gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG einem Kapitalertragsteuerabzug von 25 % auf den Kapitalertrag. Bei Auszahlung der Dividende hat die D-GmbH somit 25.000 € Kapitalertragsteuer einzubehalten. $\frac{2}{5}$ der Kapitalertragsteuer, somit 10.000 € werden der B-Ltda allerdings nach § 44a Abs. 9 EStG erstattet. Somit beläuft sich die endgültige Belastung auf nur noch 15.000 €, das entspricht 15 % des Kapitalertrags.

Wie im Fall der beschränkten Einkommensteuerpflicht, ist auch die Körperschaftsteuer für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, grundsätzlich abgegolten, wenn die Einkünfte nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Ausnahmen von diesem Grundsatz gibt es in Anlehnung an § 50 Abs. 2 EStG unter anderem für den Fall des Wechsels zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht während eines Veranlagungszeitraums, sowie im Fall eines Steuerabzugs nach § 50a EStG, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedsstaates der EU oder des EWR gegründet worden ist und in einem dieser Staaten Sitz und Geschäftsleitung hat und die Gesellschaft beantragt, die Einkünfte in eine Veranlagung einzubeziehen. Wie die vergleichbare Regelung in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG verweist der Wortlaut von § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG nur auf die Nummern 1, 2 und 4 EStG, nicht aber

3.2.2.4.3 Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA)

Unter Art. 12 OECD-MA fallen Vergütungen für folgende Immaterialgüter: Urheberrechte, Marken, Muster, Modelle und Patente sowie Pläne, geheime Formeln und Verfahren und das Know-how (vgl. im Einzelnen das OECD-Musterabkommen zu Art. 12 OECD-MA).

Wie Art. 11 Abs. 6 OECD-MA für die Zinsen, beschränkt sich Art. 12 Abs. 4 OECD-MA auf die als fremdüblich anzusehenden Lizenzgebühren.

Art. 12 OECD-MA enthält anders als Art. 11 OECD-MA keine Bestimmung über die Herkunft der Einkünfte. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass die Herkunft von Lizenzgebühren wie nach Art. 11 Abs. 5 OECD-MA zu bestimmen ist. Danach gelten die Lizenzgebühren als aus dem Staat stammend, in dem der Schuldner der Lizenzgebühren ansässig ist oder in dem er eine Betriebsstätte unterhält, in der die Lizenz genutzt wird. Einige deutsche DBA enthalten eine ausdrückliche Bestimmung in diesem Sinne (vgl. z.B. Art. 12 Abs. 5 DBA Australien)

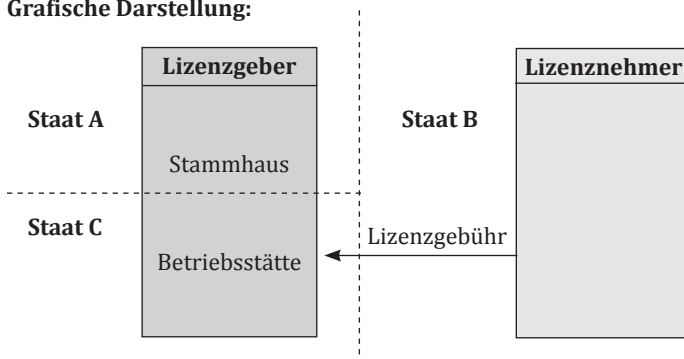
Nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA können Lizenzgebühren nur im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers besteuert werden. In den deutschen DBA sind dagegen Quellensteuersätze von 0 % bis 25 % vorgesehen. Eine Herabsetzung auf den nach DBA zulässigen Höchstsatz erfolgt auf der Grundlage der §§ 50c und 50d EStG. Im Ausland erhobene Quellensteuer ist auf die deutsche Steuer regelmäßig anrechenbar.

3.2.2.4.4 Niedrig besteuerte Betriebsstätten außerhalb der Vertragsstaaten (Art. 10 MLI/ Art 29 Abs. 8 OECD-MA 2017)

Art. 10 MLI sowie die gleichlautende Norm in Art. 29 Abs. 8 OECD-MA 2017 zielen darauf ab, Steuervorteile zu verhindern, die sich aus daraus ergeben, dass insbesondere Dividenden-, Zins- und Lizenzeinkünfte in einer Betriebsstätte in einem dritten Staat erzielt werden, wo sie einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Derartige Gestaltungen haben folgendes Muster:

- Ein Unternehmen ist im Staat A ansässig,
- das Unternehmen bezieht Einkünfte aus der Überlassung einer Lizenz an eine Person, die im Staat B ansässig ist und
- die Einkünfte sind aus Sicht des Staates A einer Betriebsstätte im Staat C zuzurechnen, wobei Staat C die Einkünfte nach seinem innerstaatlichen Recht nicht oder sehr niedrig besteuert.
- Zwischen Staat A und Staat B und zwischen Staat A und Staat C besteht jeweils ein Abkommen, das dem OECD-MA entspricht;
 - nach dem DBA zwischen Staat A und Staat C wendet Staat A auf die Betriebsätteneinkünfte im Staat C die Freistellungsmethode an (entsprechend Art. 23A OECD-MA);
 - nach dem DBA zwischen Staat A und Staat B darf Staat B die Lizenzeinkünfte nicht besteuern, da das Besteuerungsrecht entsprechend Art. 12 Abs. 1 OECD-MA ausschließlich Staat A zusteht; nach seinem innerstaatlichen Recht würde Staat B indessen 15 % Quellensteuer auf die Bruttolizenzen erheben.

Grafische Darstellung:



4.3.3.2 Zuordnung von Personalfunktionen (§ 4 BsGaV)

Die zutreffende Zuordnung der Personalfunktionen des Unternehmens zur Betriebsstätte steht am Anfang und ist für die Zuordnung weiterer Bestandteile zur Betriebsstätte unerlässlich. Grundsätzlich handelt es sich um die Tätigkeiten des eigenen Personals des Unternehmens, soweit es in der Betriebsstätte tätig wird. Fremdes Personal ist nicht zu berücksichtigen. Nur kurzfristige Arbeitsaufenthalte in der Betriebsstätte, die zudem keinen sachlichen Bezug zur Betriebsstätte haben, sind nicht mitzurechnen. Bei einem rechtlich selbstständigen Vertreter im Sinne von § 13 AO sind dessen Personalfunktionen dem vertretenen Unternehmen zuzurechnen (§ 39 BsGaV).

Im Einzelnen unklar ist, wie vorzugehen ist, wenn eine Betriebsstätte keine gewöhnlichen Personalfunktionen hat, wie z.B. bei einem ferngewarteten Server oder einer Pipeline (vgl. BMF vom 17.10.2019, IV B 5 S 1341/19/10010 :03).

4.3.3.3 Zuordnung von Vermögenswerten, einschließlich Geschäftsvorfälle (§§ 5–9 BsGaV)

Bei den Vermögenswerten im Sinne der §§ 5 bis 9 BsGaV handelt es sich um aktive und passive Wirtschaftsgüter, unabhängig davon, ob sie in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesen sind oder nicht. Die Zuordnung zur Betriebsstätte erfolgt je nach Art des Vermögenswertes anhand unterschiedlicher Kriterien.

Grundlegendes Zuordnungskriterium **bei materiellen Vermögenswerten** ist, ob sie durch das Personal der Betriebsstätte genutzt werden (§ 5 Abs. 1 BsGaV).

Beispiel:

Die inländische D-GmbH unterhält ein Vertriebsbüro in Italien, das mit drei Mitarbeitern besetzt ist, die für den Vertrieb der Erzeugnisse der D-GmbH in Italien zuständig sind.

Lösung:

Die Personalfunktionen der italienischen Betriebsstätte werden durch die Vertriebstätigkeiten der drei Mitarbeiter bestimmt. Bei deren Sachausstattung wie Computer, Schreibtische etc. handelt es sich um materielle Vermögenswerte, die aufgrund der Nutzung durch das Personal der Betriebsstätte zuzuordnen sind.

Die **Zuordnung immaterieller Vermögenswerte** richtet sich grundlegend danach, ob sie durch das Personal der Betriebsstätte geschaffen oder erworben wurden (§ 6 Abs. 1 BsGaV). **Finanzanlagen** und ähnliche Werte des Unternehmens sind der Betriebsstätte dann zuzurechnen, wenn sie mit der Personalfunktion der Betriebsstätte dienen.

Beispiel:

Die inländische D-AG unterhält in den Niederlanden eine Produktionsbetriebsstätte. Der Vertrieb der Produkte der Betriebsstätte erfolgt durch eine in den Niederlanden ansässige Gesellschaft, an der die D-GmbH beteiligt ist.

Lösung:

Die Anteile, die die D-GmbH an der Vertriebsgesellschaft hält, sind der Betriebsstätte zuzuordnen, weil der Vertrieb der Erzeugnisse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte dient (vgl. VWG BsGa, Rn. 103).

Für **sonstige Vermögenswerte**, die vorstehend nicht genannt wurden, ist grundsätzlich entscheidend, ob sie durch Personalfunktionen der Betriebsstätte geschaffen oder erworben wurden (§ 8 BsGaV).

Die Bestimmungen die VWG BsGa enthalten Kriterien und Beispiele für zahlreiche abweichende Zuordnungen von Vermögenswerten.

Zu den Vermögenswerten zählen nach § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG auch die **Geschäftsvorfälle** des Unternehmens mit fremden Dritten oder nahestehenden Personen. Diese sind der Betriebsstätte zuzuordnen, wenn deren Personalfunktion für das Zustandekommen des jeweiligen Geschäftsvorfalles verantwortlich ist (§ 9 BsGaV).

4.3.3.4 Zuordnung von Chancen und Risiken und Sicherungsgeschäften (§§ 10, 11 BsGaV)

Chancen und Risiken und Sicherungsgeschäfte sind der Betriebsstätte im Allgemeinen dann zuzuordnen, wenn diese durch deren Personalfunktionen, den ihr zuzuordnenden Vermögenswerten oder Geschäften im Zusammenhang stehen. Die Bestimmung von Chancen und Risiken ist ein Aspekt, der bei der Zuordnung des Dotationskapitals zu berücksichtigen ist.

4.3.3.5 Zuordnung des Dotationskapitals (§§ 12, 13 BsGaV)

Die Bestimmungen für die Zuordnung des anteiligen Eigenkapitals zur Betriebsstätte differenzieren danach, ob es sich um eine inländische oder um eine ausländische Betriebsstätte handelt. Die Zuordnung des Eigenkapitals erfolgt vor der Zuordnung der Passiva und des Finanzierungsaufwandes.

Im Fall der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens ist das Eigenkapital des Unternehmens der Betriebsstätte zu dem Teil zuzuordnen, der ihrem Anteil an den Vermögenswerten des Gesamtunternehmens sowie den Chancen und Risiken entspricht (§ 12 Abs. 1 BsGaV).

Beispiel:

Die in Österreich ansässige A-AG unterhält in Deutschland eine Betriebsstätte zur Produktion von Teilen A-AG, die in der österreichischen Produktion der A-AG weiterverarbeitet werden. Die Bilanzsumme der A-AG betrage 25.000.000 €, davon entfallen 4.500.000 € auf die Betriebsstätte. Das bilanzielle Eigenkapital der AG beträgt 3.500.000 €.

Lösung:

Der Anteil der Betriebsstätte am Eigenkapital beträgt $4.500.000 / 25.000.000 \times 3.500.000 = 630.000$ €.

Handelt es sich bei der Betriebsstätte um die ausländische eines inländischen Unternehmens, kann ein Dotationskapital regelmäßig nur angesetzt werden, soweit aus betriebswirtschaftlichen Gründen eine Verpflichtung zu einer Mindestkapitalausstattung besteht (§ 13 BsGaV).

Die Eigenkapitalzuordnung erfolgt jeweils zu Beginn eines Wirtschaftsjahres.

4.3.3.6 Zuordnung von Passiva und Zinsaufwand (§§ 14, 15 BsGaV)

Die Zuordnung der Passiva und damit des Finanzierungsaufwandes erfolgt erst nach Zuordnung des Eigenkapitalanteils zur Betriebsstätte. Der Betriebsstätte sind zunächst unmittelbar diejenigen Passiva zuzuordnen, die im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit und ihren Vermögenswerten stehen. Verbleibt danach eine Differenz zwischen den Vermögenswerten und dem Dotationskapital, ist die Passivseite der „Betriebsstättenbilanz“ (§ 3 BsGaV) anteilig um Passiva des Unternehmens zu ergänzen. Übersteigen die direkt zuordenbaren Passiva die Aktivseite der Betriebsstättenbilanz muss eine Kürzung der unmittelbar zuordenbaren Passiva erfolgen. Für den Zins- bzw. Finanzierungsaufwand gilt Entsprechendes.

Beispiel:

Der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens seien zu Beginn des Wirtschaftsjahres 22 folgenden Positionen unmittelbar zuzuordnen:

Vermögenswerte (Aktivseite)	350.000 €
Dotationskapital	150.000 €
Bankschulden	250.000 €

Auf die Bankschulden entfällt im Wirtschaftsjahr 22 Zinsaufwand in Höhe von 10.000 €.

Lösung:

Der Betriebsstätte darf nach § 14 Abs. 2 BsGaV von den Bankschulden nur ein Anteil von 200.000 € zugeordnet werden (Vermögenswerte abzüglich Dotationskapital). Von dem Zinsaufwand darf die Betriebsstätte nur den darauf entfallenden Zinsanteil tragen. Der überschüssende Zinsaufwand von $(10.000 \times 50.000 / 250.000 =) 2.000$ € ist dem übrigen Unternehmen zuzuordnen (§ 15 Abs. 2 BsGaV).

4.3.3.7 „Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“ und deren Fremdvergleichspreis

Bei den anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen des § 16 BsGaV handelt es sich um die fiktiven Geschäftsbeziehungen im Sinne von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen. Schuldrechtliche Beziehungen sind nach § 16 Abs. 1 BsGaV anzunehmen, wenn:

- die Zuordnung der Vermögenswerte, Geschäftsvorfälle und Chancen und Risiken sich ändert (vgl. dazu Kap. 4.3) oder
- es sich um wirtschaftliche Vorgänge handelt, die, wären die Betriebsstätte und das übrige Unternehmen voneinander unabhängige Unternehmen, durch schuldrechtliche Beziehungen geregelt worden wären oder die zur Geltendmachung von Ansprüchen geführt hätten.

Grundsätzlich können zwischen Betriebsstätten und dem übrigen Unternehmen alle Vertragsarten angenommen werden (VWG BsGa, Rn. 5). Eine Ausnahme gilt für Finanzierungsgeschäfte. Diese können bei Ausnahmen im Sinne von § 16 Abs. 3 BsGaV grundsätzlich nicht vereinbart werden.

Die Bewertung der schuldrechtlichen Beziehung hat dem Fremdvergleich (im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG) zu entsprechen. Die durch den AOA geforderte Selbstständigkeitsfiktion ist damit sichergestellt. Die Prüfung der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen.

4.3.3.8 Gründungsaufwand und nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Betriebsstätte entstehen, bevor dieser Personalfunktionen zugeordnet werden können, d.h. regelmäßig Gründungsaufwendungen, können nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht der Betriebsstätte zugeordnet werden, sie sind vom übrigen Unternehmen zu tragen (VWG BsGa, Rn. 67).

Die Auflösung einer Betriebsstätte gilt als Veräußerung ihrer Bestandteile an das übrige Unternehmen im Sinne von § 16 Abs. Nr. 1 BsGaV (§ 3 Abs. 4 BsGaV). Aufwendungen und Erträge, die nach Auflösung der Betriebsstätte noch entstehen sind nach Ansicht der Finanzverwaltung dem übrigen Unternehmen zuzuordnen (VWG BsGa, Rn. 69).

4.4 Funktionsverlagerungen**4.4.1 Einführung**

Bei der Funktionsverlagerung handelt es sich um eine besondere Art von Geschäftsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen bzw. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Das besondere Merkmal einer Funktionsverlagerung ist, dass nicht lediglich einzelne Wirtschaftsgüter auf ein verbundenes Unternehmen

5.4 Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten

5.4.1 Entstrickung bei grenzüberschreitender Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte

Überführt der Steuerpflichtige ein einzelnes Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte, geht das deutsche Besteuerungsrecht an einer späteren Veräußerung regelmäßig verloren, wenn der Gewinn aus einer späteren Veräußerung nach dem anwendbaren DBA in Deutschland freizustellen ist, oder das deutsche Besteuerungsrecht wird beschränkt, weil bei der späteren Veräußerung ausländische Steuer nach § 34c EStG anzurechnen ist. In diesem Fall, den § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG ausdrücklich hervorhebt, gilt das Wirtschaftsgut bei Überführung als entnommen. Die Bewertung der Entnahme erfolgt zum gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz EStG). Bei Steuerpflichtigen, die dem KStG unterliegen, tritt gemäß § 12 Abs. 1 KStG an die Stelle der Entnahme eine fiktive Veräußerung zum gemeinen Wert. Wird das Wirtschaftsgut einer Betriebsstätte im EU- oder EWR-Ausland zugeordnet, kann der Steuerpflichtige den Entnahmege-
winn in einen steuerfreien Ausgleichsposten nach § 4g EStG einstellen, der nach näherer Maßgabe des § 4g Abs. 2 EStG wieder aufzulösen ist. In diesen Fällen liegen in der Regel auch anzunehmende schuldrechtliche Beziehung im Sinne von § 1 Abs. 5 AStG, § 16 BsG vor, die mit dem Fremdvergleichspreis zu bewerten sind. Da aber der gemeine Wert und der Fremdvergleichspreis in der Praxis weitgehend gleichgesetzt werden, ergeben sich aus diesen Vorschriften in der Regel keine über § 4 EStG, § 12 KStG hinausgehenden Folgen.

Beispiel:

Die im Inland ansässige D GmbH überführt eine bisher im inländischen Stammhaus verwendete Maschine in ihre norwegische Betriebsstätte. Im Zeitpunkt der Überführung beträgt der Buchwert 75.000 € und der gemeine Wert 90.000 €. **Abwandlung:** Die Maschine wird in eine brasilianische Betriebsstätte überführt.

Lösung:

- Bei einer Veräußerung vor der Überführung nach Norwegen bzw. Brasilien wäre der Gewinn aus einer Veräußerung der Maschine ausschließlich in Deutschland steuerpflichtig gewesen.
- Nach der Überführung in die **norwegische Betriebsstätte** kann der Gewinn aus einer Veräußerung nur noch in Norwegen besteuert werden (Art. 13 Abs. 2 DBA Norwegen), Deutschland muss diesen Gewinn freistellen (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA Norwegen).
- Da das deutsche Besteuerungsrecht nach der Überführung ausgeschlossen ist, gilt die Maschine gemäß § 12 Abs. 1 KStG als zum gemeinen Wert in Höhe von 90.000 € veräußert. Den fiktiven Veräußerungsgewinn kann die D GmbH gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG in einen Ausgleichsposten nach § 4g Abs. 1 EStG einstellen, da Norwegen ein Mitgliedsstaat des EWR ist.
- Nach Überführung in die **brasilianische Betriebsstätte (kein DBA)** ist das deutsche Besteuerungsrecht an einem Veräußerungsgewinn zwar nicht ausgeschlossen. Allerdings müsste brasilianische Steuer auf die deutsche Steuer nach § 34c EStG angerechnet werden, so dass das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt wäre. Auch in diesem Fall stellt die Überführung deshalb einen fiktiven Veräußerungsgewinn zum gemeinen Wert dar. Für den daraus resultierenden Gewinn kann aber kein Ausgleichsposten gebildet werden, da Brasilien nicht Mitglied der EU bzw. des EWR ist.

Der Verlust des deutschen Besteuerungsrechts mit der Folge einer fiktiven Veräußerung zum gemeinen Wert würde auch eintreten, wenn im vorstehenden Beispiel die Maschine von der brasilianischen in die norwegische Betriebsstätte überführt würde. Zwar besteht vor der Überführung nur ein beschränktes Besteuerungsrecht an einem Veräußerungsgewinn. Dieses geht aber durch die Zuordnung zu dem Betrieb

in Norwegen vollständig verloren, da ein Veräußerungsgewinn in Deutschland aufgrund der Art. 13 Abs. 2, 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA Norwegen von der deutschen Besteuerung auszunehmen ist.

In der Literatur wird außerdem darauf hingewiesen, dass auch in Bezug auf dieselbe ausländische Betriebsstätte ein Entstrickungsgewinn eintreten kann, wenn sich deren Aktivitäten ändern und deshalb von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode überzugehen ist. Dieser Fall tritt zum Beispiel ein, wenn die Betriebsstätte bisher fast ausschließlich passive, künftige aber fast ausschließlich aktive Einkünfte im Sinne von § 8 AStG erzielt.

Beispiel:

Die inländische D-GmbH unterhält eine Betriebsstätte in Polen, der verschiedene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zuzuordnen sind. Bis zum 31.12.21 hatte die Betriebsstätte fast ausschließlich Bruttoerträge aus passiven Tätigkeiten im Sinn von § 8 Abs.1 AStG. Ab dem Jahr 22 erzielt sie nur noch Bruttoerträge aus aktiven Tätigkeiten

Lösung:

- Bei einer Veräußerung des Anlagevermögens der Betriebsstätte könnten die Gewinne daraus in beiden Jahren in Polen besteuert werden (Art. 13 Abs. 3 DBA Polen).
- Wegen des Umfangs der passiven Tätigkeiten kommt für das Jahr 21 nur eine Anrechnung polnischer Steuer auf Veräußerungsgewinne in Betracht (Art. 24 Abs. 1 Buchst. c) DBA Polen).
- Ab dem Jahr 22 wäre die Freistellung von Veräußerungsgewinnen geboten, weil die Bruttoerträge ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten stammen (Art. 24 Abs. 1 Buchst. a) DBA Polen).
- Das Besteuerungsrecht Deutschlands an etwaigen Veräußerungsgewinnen ist somit ab dem Jahr 22 wegen der Veränderungen bei der Tätigkeit der Betriebsstätte ausgeschlossen. Dem Wortlaut von § 12 Abs. 1 KStG entsprechend ist von einer fiktiven Veräußerung zum gemeinen Wert auszugehen.

Von der Entnahme bzw. fiktiven Veräußerung eines Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert ist zwar auch auszugehen, wenn zwar nicht das Recht an der Besteuerung des Gewinns aus seiner Veräußerung ausgeschlossen oder beschränkt wird, dies aber für Erträge aus der Nutzung der Fall ist. Allerdings führt eine nur vorübergehende Nutzungsüberlassung zu keiner Entstrickung. Bei längerfristiger Überlassung handelt es sich aber um eine Nutzungsentnahme.

Beispiel:

Die in Inland ansässige Einzelunternehmer A überlasst seiner Betriebsstätte in Norwegen für vier Monate ein Werkzeug, das üblicherweise im inländischen Stammhaus des A genutzt wird.

Lösung:

- Die nur vorübergehende Überlassung führt nicht zu einer Zuordnungsänderung (VWG BsGa, Rn. 78). Das Besteuerungsrecht an der Veräußerung des Werkzeugs ist weder ausgeschlossen noch eingeschränkt, da es nach Art. 13 Abs. 6 DBA Norwegen weiterhin ausschließlich Deutschland zusteht.
- Allerdings ist die Besteuerung der Nutzung des Werkzeugs während der Nutzungsüberlassung ausgeschlossen, weil die Erträge aus seinem Einsatz der norwegischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, deshalb nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA in Norwegen besteuert werden können und somit gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA Norwegen von der deutschen Besteuerung auszunehmen sind.
- Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist von einer Nutzungsentnahme auszugehen, die mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Daneben liegt gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) BsGaV eine fiktive Miete oder Pacht vor, die zum Fremdvergleichspreis anzusetzen ist (VWG BsGa, Rn. 20), soweit dieser den gemeinen Wert der Nutzung übersteigt.