

1. Einführung

Im Zuge der Globalisierung gewinnt das internationale Steuerrecht von Jahr zu Jahr eine größere Bedeutung. Dabei steht der Begriff des internationalen Steuerrechts als Sammelbezeichnung für alle nationalen (z.B. EStG/KStG oder AStG) und internationalen (Bilaterale Verträge, z.B. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder Multilaterale Verträge, z.B. NATO-Truppenstatut, Multilaterales Instrument (MLI)) steuerlichen Regelungen, die sich mit der Ertragsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten befassen. Ergänzt wird dies noch durch das EU-Recht, z.B. EU-Richtlinien oder die EuGH-Rechtsprechung.

1.1 Ziele des internationalen Steuerrechts



Ein Kernproblem des internationalen Steuerrechts ist die Gefahr einer Besteuerung desselben Sachverhalts in zwei verschiedenen Staaten (Doppelbesteuerung). Dies resultiert aus dem Souveränitätsprinzip, nach dem jeder Staat innerhalb seiner Hoheitsgrenzen die alleinige Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Rechtsprechungshoheit besitzt. Das bedeutet, sobald ein nationaler Anknüpfungspunkt im Hoheitsgebiet gegeben ist (Steuersubjekt oder Steuerobjekt), kann jeder Staat Steueransprüche erheben, was dann wiederum zu einer Doppelbesteuerung führen kann. Mögliche Ursachen für Doppelbesteuerungssituationen sind:

Konkurrierende Besteuerung im Wohnsitzstaat und im Quellenstaat

Besteuerung im Wohnsitzstaat mit dem Welteinkommen i.R.d. unbeschränkten Steuerpflicht, gleichzeitig im anderen Staat mit den dort erzielten Einkünften i.R.d. beschränkten Steuerpflicht.

Wohnsitzstaat Staat, in dem der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist	Quellenstaat Staat, aus dem die Einkünfte stammen
→ Hier können grds. beide Staaten die Einkünfte besteuern, was zu einer Doppelbesteuerung führen kann	

Konkurrierende zweimalige Wohnsitzbesteuerung

Wohnsitz in beiden Staaten, damit in beiden Staaten Besteuerung mit dem Welteinkommen i.R.d. unbeschränkten Steuerpflicht.

Wohnsitzstaat Erster Staat, in dem der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist	Wohnsitzstaat Steuerpflichtige Zweiter Staat, in dem der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist
→ Auch hier können grds. beide Staaten die Einkünfte besteuern, was zu einer Doppelbesteuerung führen kann	

	Welteinkommensprinzip	Territorialitätsprinzip
Persönliche Steuerpflicht, § 1 EStG, §§ 1 und 2 KStG	Unbeschränkte, allumfassende Steuerpflicht des Welteinkommens: <ul style="list-style-type: none"> • § 1 Abs. 1 EStG • § 1 Abs. 2 KStG 	Beschränkte Steuerpflicht mit den territorialen (inländischen) Einkünften: <ul style="list-style-type: none"> • § 1 Abs. 4 EStG • § 2 Abs. 1 KStG
	Natürliche Personen, mit inländischem <ul style="list-style-type: none"> • Wohnsitz, § 8 AO oder • Gewöhnlichen Aufenthalt, § 9 AO 	Natürliche Personen, ohne inländischen <ul style="list-style-type: none"> • Wohnsitz • Gewöhnlichen Aufenthalt
	Körperschaften, mit inländischem <ul style="list-style-type: none"> • Ort der Geschäftsleitung, § 10 AO • Ort des Geschäftssitzes, § 11 AO 	Körperschaften, ohne inländischen <ul style="list-style-type: none"> • Ort der Geschäftsleitung • Ort des Geschäftssitzes
Anknüpfungspunkt	Person des Steuerpflichtigen	Inländische Einkünfte, § 49 EStG
Umfang der Besteuerung, § 2 Abs. 1 EStG	<ul style="list-style-type: none"> • Universalitätsprinzip • Besteuerung des Welteinkommens des Steuerinländers (Outbound) • Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne Differenzierung nach der Herkunft der Einkünfte (In- oder Ausland) 	<ul style="list-style-type: none"> • Quellenprinzip • Besteuerung nur der inländischen Einkünfte von Steuer ausländern (Inbound) • Ausländische Einkünfte sind grds. irrelevant

→ Nach diesen beiden Prinzipien erfolgt grds. in allen Staaten die Besteuerung
→ Damit kommt es zwangsläufig zu in zwei Staaten besteuerten Einkünften

Es tritt eine Doppelbesteuerung ein

3. Steuerpflicht im Inland – Fälle

3.1 Fall 1: Deutscher Ingenieur

A ist Ingenieur bei einem deutschen Automobilhersteller mit Sitz in Neckarsulm. Er wohnt in Heilbronn. Ab Mai wird er in ein Zweigwerk seines Arbeitgebers in Ungarn abgeordnet. Die Dauer des Auslandseinsatzes steht noch nicht fest. A mietet in Ungarn eine Zweizimmerwohnung. Die Wohnung in Heilbronn behält er bei. Zwischen Mai und Dezember kehrt er dreimal nach Deutschland zurück und verbringt jeweils einige Tage in seiner Wohnung.

Bitte prüfen Sie die persönliche und sachliche Steuerpflicht im Inland.

3.2 Fall 2: Ungarische Ingenieurin

Eine Ingenieurin aus dem Zweigwerk in Ungarn (siehe Fall 3.1) befindet sich vom 01.02. bis 31.05. im Werk Neckarsulm zu einer Schulung. Vom 15.09. bis 15.12. arbeitet sie an einem Forschungsprojekt in Neckarsulm. Ihre Wohnung in Ungarn behält die Ingenieurin bei. In Deutschland wohnt sie in einem Hotel. Es ist derzeit noch offen, ob sie eventuell für weitere Projekte in Deutschland eingesetzt werden wird.

Ist die Ingenieurin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig? Welche Besonderheiten bestehen bezüglich der Lohnsteuer von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern?

3.3 Fall 3: Wien

M ist österreichischer Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz in Wien. Er erzielt in Deutschland Vermietungseinkünfte i.H.v. 30.000 €. Außerdem erhielt er in Österreich Arbeitslosengeld i.H.v. 15.000 € (in Österreich steuerfrei). Andere Einkünfte erzielte er nicht. In Deutschland stellte er einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht.

Muss die Finanzverwaltung dem Antrag stattgeben?

3.4 Fall 4: Immobilienchef USA

A hat seinen Wohnsitz in den USA und erzielt dort Vermietungseinkünfte i.H.v. 10.000 € (nach dt. Steuerrecht ermittelt). In Deutschland erzielt er ebenfalls Vermietungseinkünfte i.H.v. 253.000 €, sowie Dividenden aus einer Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft i.H.v. 10.000 € und Zinsen aus einem Privatdarlehen i.H.v. 7.000 €. Deutschland hat lt. DBA USA auf Kapitaleinkünfte ein prozentual begrenztes Quellenbesteuerungsrecht.

Kann A in Deutschland einen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG stellen? Wenn ja, wie werden die Einkünfte bei der Veranlagung behandelt?

3.5 Fall 5: Hotel in Annaberg

C ist verheiratet und wohnt in Tschechien (Lebensmittelpunkt). Sie fährt täglich nach Annaberg/Sachsen, wo sie in einem Hotel arbeitet. Sie kehrt jeden Tag nach der Arbeit wieder nach Tschechien zurück. In Tschechien verfügt sie über keine Einkünfte. Im laufenden Jahr erzielt sie einen Arbeitslohn in Höhe von 72.000 €. Ihr sind Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 7.000 € entstanden. Der Ehemann erzielt in Tschechien keine Einkünfte.

Kann C in Deutschland veranlagt werden und können die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen in Deutschland berücksichtigt werden?

3.6 Fall 6: Ehescheidung I

Der Ehemann M hat seinen Wohnsitz seit Jahren in Deutschland. Er war bis zum Jahr 2015 mit der deutschen Staatsbürgerin F verheiratet. Nach der Ehescheidung zog die F nach Spanien und hat dort heute ihren Lebensmittelpunkt. M hat einen monatlichen Unterhalt an die geschiedene Ehefrau i.H.v. 700 € zu bezahlen.

- a) M ist US-amerikanischer Staatsbürger,
- b) M ist französischer Staatsbürger.

Kann M die Unterhaltszahlungen im Rahmen seiner deutschen Steuerveranlagung geltend machen?

3.7 Fall 7: Ehescheidung II

Der französische Staatsbürger M hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Österreich. Er arbeitet in Deutschland für ein deutsches Unternehmen. Aus diesem Grund unterliegt sein Arbeitslohn der beschränkten Steuerpflicht. Er war bis zum Jahr 2015 mit einer deutschen Staatsbürgerin verheiratet. Nach der Ehescheidung zog die Ehefrau nach Spanien und hat dort heute ihren Lebensmittelpunkt. M hat einen monatlichen Unterhalt an die geschiedene Ehefrau i.H.v. 700 € zu bezahlen.

Kann er im Rahmen seiner deutschen Veranlagung die Unterhaltsleistungen an die geschiedene Ehefrau geltend machen?

3.8 Fall 8: Spanischer Arzt

Dr. B ist marokkanischer Staatsangehöriger. Bis 30.11. arbeitet er in Spanien als angestellter Arzt in einem Krankenhaus, seine Einkünfte bis zum Wegzug aus Spanien betragen 55.000 €. Ab 01.12. nimmt er eine Stelle als Oberarzt in einem deutschen Krankenhaus an. Er mietet in Deutschland eine Wohnung. Im Dezember erzielt B im Inland einen Monatslohn in Höhe von 6.000 €. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind mit 4.000 € anzusetzen.

Wie ist B in Deutschland zu besteuern? Berechnen Sie bitte seine Einkommensteuerbelastung in Deutschland. Gehen Sie dabei von einem fiktiven Steuersatz von 25,3 % aus.

3.9 Fall 9: Spanischer Arzt (Variante)

Der Arzt erzielt vor Wegzug in Spanien Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 55.000 €, Werbungskosten (nach dt. Steuerrecht ermittelt) entstanden ihm in dieser Zeit i.H.v. 2.000 €. In Deutschland entstanden ihm im Dezember noch Werbungskosten i.H.v. 400 €.

Wie hoch sind seine Einkünfte nach § 19 EStG vor und nach Zuzug?

3.10 Fall 10: Wegzug Luxemburg

L gibt zum 01.04. seinen Wohnsitz in Deutschland auf und zieht nach Luxemburg. Aus einer Kapitalanlage in Luxemburg erzielt er Zinseinkünfte von 8.000 € (Zufluss: 31.12.). Sein Arbeitsverhältnis in Deutschland kündigt er mit seinem Wegzug. Er erzielt hieraus Einkünfte nach § 19 EStG bis Ende März i.H.v. 65.000 €.

Wie sind seine Einkünfte im Wegzugsjahr in Deutschland zu veranlagern?

3.11 Fall 11: Investoren-SPRL

Die Investoren-SPRL (entspricht der deutschen GmbH) mit statutarischem Sitz und Geschäftsleitung in Belgien hält in ihrem Betriebsvermögen ein in Deutschland belegenes Mehrfamilienhaus, das sie an verschiedene Mieter vermietet. Die SPRL verfügt in Deutschland über keine eigenen Geschäftsräume. Die Verwaltung der Immobilie wird ausschließlich über ein deutsches Maklerbüro abgewickelt.

Ist die SPRL in Deutschland beschränkt steuerpflichtig?

3.12 Fall 12: Anteilsveräußerung

Die US-Inc. mit Sitz in den USA hält in ihrem Betriebsvermögen einen Anteil von 2 % der D-GmbH mit Sitz in Deutschland. Im laufenden Jahr veräußert die US-Inc. diesen Anteil.

Ist die US-Inc. mit den Einkünften aus der Veräußerung in Deutschland steuerpflichtig?

4.13 Lösung Fall 13: Pianistin

Die Pianistin unterliegt mit ihren deutschen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da sie ihre Konzerte in Deutschland gibt. Die Steuer ist nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG im Wege des Steuerabzugs zu erheben. Nach § 50a Abs. 2 beträgt die ESt für derartige künstlerische Leistungen 15 % der Einnahmen i.S.d. § 8 EStG (hier: 220.000 €).

Für Künstler, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der Europäischen Union sind, besteht nach § 50a Abs. 3 EStG die Möglichkeit, Betriebsausgaben abzuziehen. Der Steuersatz beträgt dann nach § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG 30 %. Diese Wahlmöglichkeit besteht im vorliegenden Fall nicht, da die Künstlerin die chinesische Staatsbürgerschaft hat.

Nach § 50a Abs. 5 S. 2 EStG hat der Schuldner der Vergütung (hier: der Konzertveranstalter) den Steuerabzug auf Rechnung des Steuerschuldners vorzunehmen. Er haftet nach § 50a Abs. 5 S. 5 EStG für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Nach § 50a Abs. 5 S. 6 EStG ist jedoch auch eine nachrangige Inanspruchnahme des Steuerschuldners möglich.

Hinweis:

Die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG greift auch, wenn der Steuerabzug unterblieben ist. Eine Veranlagung der Einkünfte ist dann nur möglich, wenn eine der Voraussetzungen des § 50 Abs. 2 S. 2 EStG erfüllt ist.

4.14 Lösung Fall 14: Sponsor

V ist im Inland mangels Sitzes oder Geschäftsleitung nach § 2 Abs. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig mit ihren inländischen Einkünften nach § 49 EStG. Sponsoringzahlungen gehören nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) EStG zu den Leistungen im Zusammenhang mit den sportlichen Darbietungen. S ist daher nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG dazu verpflichtet, die KSt im Wege der Abzugsteuer einzubehalten.

4.15 Lösung Fall 15: Olympia

L hat in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, er kann damit nach § 1 Abs. 4 EStG der beschränkten ESt-Pflicht unterliegen, soweit er inländische Einkünfte nach § 49 EStG erzielt. Im Vertrag mit S sind zwei Bestandteile enthalten: das Recht der S, Bilder des L zu Werbezwecken zu nutzen und die Verpflichtung des L, die Sportveranstaltungen zu moderieren. Da beide Tätigkeiten nicht in einem untrennbaren Zusammenhang stehen und keine der Tätigkeiten der anderen inhaltlich untergeordnet ist, ist für beide Tätigkeiten § 49 EStG gesondert zu prüfen.

• Rechteüberlassung

Hierbei handelt es sich um eine zeitlich begrenzte Überlassung des Rechts am eigenen Bild. Werden die Einkünfte i.R.e. gewerblichen Tätigkeit des L erzielt, fallen sie unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG oder unter die selbständig ausgeübte Tätigkeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Sollten diese Vorschriften nicht zutreffend sein, so sind die Einkünfte unter der § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG (VuV) zu erfassen.

Dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt die Überlassung von Rechten nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 EStG. In allen Varianten der Zuordnung der Einkünfte in den Tatbestand des § 49 EStG unterliegt S daher der Pflicht zum Steuerabzug nach § 50a EStG.

• Moderation

Auch die Moderationstätigkeit des L im Inland führt zu Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) oder Nr. 3 EStG. Es handelt sich hier um eine unterhaltende Darbietung und führt damit zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

4.16 Lösung Fall 16: Olympia (Fortsetzung)

Ein Abzug von in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben/Werbungskosten ist nach § 50a Abs. 3 EStG zu prüfen.

4.16.1 Variante a) Wohnort in Russland

Ein Abzug von in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben/Werbungskosten ist nach § 50a Abs. 3 EStG zu prüfen. Voraussetzung für den Abzug ist jedoch, dass der Schuldner (L) Staatsangehöriger eines EU/EWR-Staates ist und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Diese Voraussetzung ist hier **nicht erfüllt**. Ein Antrag auf Abzug der Betriebsausgaben/Werbungskosten ist daher abzulehnen.

4.16.2 Variante a) Wohnort in Frankreich

Ein Abzug ist hier grundsätzlich möglich, da L seinen Wohnsitz nun in Frankreich hat. Allerdings ist ein Abzug nur bei Einkünften nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG möglich, d.h. es können nur die Ausgaben im Zusammenhang mit der Moderation abgezogen werden, nicht jedoch die im Zusammenhang mit der Rechteüberlassung.

4.17 Lösung Fall 17: Erfinder

4.17.1 Nationale Steuerpflicht

P ist mit den Einnahmen aus der Überlassung des Patents nach §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG beschränkt steuerpflichtig, da das Patent im Inland genutzt wird. Die Zahlungen unterliegen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Steuerabzug an der Quelle. Danach hat die X-GmbH nach § 50a Abs. 2 EStG eine Steuer i.H.v. 15 % der Einnahmen abzuführen.

Nach § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG ist die X-GmbH zur Einbehaltung und Abführung der Steuer nicht verpflichtet, soweit es sich – wie vorliegend – um Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG handelt **und** soweit der Besteuerung der Einkünfte ein DBA entgegensteht (vgl. unten).

Allerdings gilt diese Ausnahme nur, wenn die Vergütung zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen in demselben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen 5.000 € nicht übersteigt. Dies ist vorliegend nicht der Fall.

Bezüglich der Abzugsfähigkeit der Lizenzgebühren ist § 4j EStG zu beachten. P unterliegt gemäß § 4j Abs. 2 EStG einer niedrigen Besteuerung im Sinne der Vorschrift.

Gläubiger und Schuldner der Lizenzgebühr sind einander nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, da P über seine Beteiligung an der Y-SE mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die X-GmbH ausüben kann.

Der nicht abziehbare Teil der Betriebsausgaben ergibt sich nach der Formel in § 4j EStG; hier: $(25 \% \cdot 10 \%) / 15 \% = 2/3$. Damit sind nur $(50.000 \text{ €} \times 1/3 =)$ 16.667 € abziehbar.

Vergleiche BMF-Schreiben vom 06.11.2020 (BStBl I 2020, 1060); BMF vom 11.02.2021, BStBl I 2021, 301 und BMF vom 14.07.2021; BStBl I 2021, 1005) und speziell zu § 4j EStG BMF-Schreiben vom 06.01.2022, BStBl I 2022, 103.

4.17.2 Abkommensrecht

Einnahmen aus der Überlassung von Patenten (Lizenzgebühren) sind nach Art. 12 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Inhabers des Patents (Nutzungsberechtigter) zu versteuern. Zahlreiche DBA sehen eine Quellensteuer des Staates vor, in dem das Patent genutzt wird. Das OECD-MA enthält keine entsprechende Regelung.

Sonach sind die Einnahmen aus dem Patent grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des P zu versteuern.

10. DBA: (laufende) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Fälle

10.1 Fall 1: Wohnungen in Berlin

Die in Russland ansässige R erwarb vor sieben Jahren mehrere Eigentumswohnungen in Berlin, die sie vermietet. Die Verwaltung erfolgt über ein Berliner Immobilienbüro. Im laufenden Jahr sind die Wohnungen ganzjährig vermietet. Eine der Wohnungen wird von R mit erheblichem Gewinn veräußert.

In welchem Land sind die Einkünfte aus der Vermietung zu versteuern? Muss R in Deutschland einen Spekulationsgewinn versteuern?

10.2 Fall 2: Ferienhaus in Kanada

Der im Inland lebende V ist seit vielen Jahren Eigentümer eines Ferienhauses in Kanada, das er vermietet. Im Vorjahr renovierte er das Ferienhaus umfassend und erzielte damit – nach deutschem Steuerrecht – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 75.000 €. Im laufenden Jahr erzielt er positive Einkünfte in Höhe von 13.000 €. Er starb am 31.12. und vererbte das Haus seiner Tochter. Diese vermietet das Ferienhaus wie bisher weiter und erzielt im Folgejahr Einkünfte in Höhe von 17.000 €.

In welchem Land sind die Einkünfte aus der Vermietung zu versteuern? Wie ist der Verlust des V aus der Renovierung bei V und T steuerlich zu beurteilen?

10.3 Fall 3: Grundstück in Spanien

X hat seinen alleinigen Wohnsitz in Berlin. Er ist Eigentümer eines in Spanien belegenen Ferienhauses, das er vor fünf Jahren erworben hatte und seitdem vermietet. Im laufenden Jahr veräußert er das Ferienhaus und erzielt dabei einen erheblichen Spekulationsgewinn.

Wie sind die Einkünfte des X in Deutschland zu erfassen?

10.4 Fall 4: Hotel AG

Die Hotel AG mit Sitz in Deutschland betreibt in Deutschland zahlreiche Hotels. Sie erwarb in Paris ein Hotel, das bisher mit einem Fünfjahresvertrag an eine französische Hotelkette verpachtet war. Die AG steigt in den Mietvertrag ein und vermietet das Gebäude weiterhin an die Hotelkette. Möglicherweise soll das Hotel nach Auslaufen des Mietvertrags in Eigenregie betrieben werden.

In welchem Land sind die Vermietungseinkünfte zu versteuern?

10.5 Fall 5: Konstanz

K wohnte bis zum 31.05. in Mailand/Italien. Am 01.06. zog er nach Konstanz in seine bis dahin vermietete Eigentumswohnung. Außerdem erzielt er seit zwölf Jahren Vermietungseinkünfte aus einer Wohnung in Marseille/Frankreich. Diese Einkünfte betragen im laufenden Jahr

- Alternative a): 5.000 €;
- Alternative b): ./ 3.500 €.

Wie erfolgt die Veranlagung des K in Deutschland?

11. DBA: (laufende) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Lösungen

11.1 Lösung Fall 1: Wohnungen in Berlin

11.1.1 Nationale Steuerpflicht

R ist nach §§ 1 Abs. 4 i.V.m. 49 Abs. 1 Nr. 6 und 8 Buchst. a) EStG beschränkt steuerpflichtig, da sie keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach §§ 8 und 9 AO hat. Die Veranlagung erfolgt nach § 50 Abs. 1 EStG, Werbungskosten können nach § 50 Abs. 1 S. 2 EStG geltend gemacht werden.

11.1.2 Abkommensrecht

Nach Art. 6 des DBA Russland gilt das sog. Belegenheitsprinzip. Danach werden Immobilieneinkünfte in dem Staat besteuert, in dem die Immobilie liegt (= Deutschland).

Bezüglich des Spekulationsgewinns (§ 23 EStG) gilt Art. 13 des DBA Russland. Danach sind die Veräußerungsgewinne bei Immobilien ebenfalls im Belegenheitsstaat zu versteuern.

Russland vermeidet als Ansässigkeitsstaat nach Art. 23 Abs. 1 DBA Russland mit der Anrechnungsmethode die Doppelbesteuerung.

11.2 Lösung Fall 2: Ferienhaus in Kanada

11.2.1 Nationale Steuerpflicht

V und T sind in Deutschland unbefristet steuerpflichtig und erzielen mit der Vermietung des Ferienhauses in Kanada ausländische Einkünfte nach § 34d Nr. 7 EStG.

11.2.2 Vorjahr

Das Besteuerungsrecht für die Vermietungseinkünfte wird nach Art. 6 DBA Kanada dem Belegenheitsstaat zugewiesen. Nach dem Methodenartikel Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA Kanada vermeidet Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung mit der Freistellungsmethode. Die Einkünfte unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG. Die Ausnahme des § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG greift nicht, da die Immobilie in einem Drittstaat belegen ist.

V kann den negativen Progressionsvorbehalt aber nur in Anspruch nehmen, wenn die Geltendmachung des Verlustes nicht nach § 2a EStG ausgeschlossen ist. Hier greift aber § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) EStG. Damit ist der Progressionsvorbehalt ausgeschlossen.

Der Verlust kann lediglich gemäß § 2a Abs. 1 S. 3 EStG vorgetragen und bei künftigen Vermietungseinkünften aus Kanada berücksichtigt werden.

11.2.3 Laufendes Jahr

Unter Berücksichtigung des Verlustvortrags ergeben sich Progressionseinkünfte i.H.v. 0 €. Der restliche Verlustvortrag beträgt noch 62.000 €.

11.2.4 Folgejahr

T ist Gesamtrechtsnachfolgerin gemäß § 1922 BGB. Fraglich war bisher, ob T den Verlustvortrag im Rahmen ihres Progressionsvorbehalts verwerten kann. Dies hat der BFH (Urteil vom 23.10.2019, I R 23/17, BStBl 2021 II, S. 138) abgelehnt. Damit gehen mit dem Todesfall die Verlustvorträge nach § 2a EStG verloren.

Im Sitzstaat als ...	„Personengesellschaft“	„Kapitalgesellschaft“
	Transparenzprinzip, Durchgriff auf den Gesellschafter	Selbständiges Steuersubjekt
Abkommensberechtigung, Tz. 2.1.1 → Gesellschaften können Person nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA sein	<ul style="list-style-type: none"> • Da sie selbst jedoch nicht steuerpflichtig sind, können sie nicht abkommensberechtigt sein, Art. 4 Abs. 1 OECD-MA • Abkommensberechtigt kann damit nur der Gesellschafter sein 	<ul style="list-style-type: none"> • Da die Gesellschaft selbst steuerpflichtig ist, kann sie selbst abkommensberechtigt sein
Unternehmen eines Vertragsstaats, Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) OECD-MA, Tz. 2.2.2 und 2.2.3 → Ist ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird	<ul style="list-style-type: none"> • Jeder Gesellschafter betreibt ein Unternehmen • Unternehmen des Staates, in dem die Gesellschafter wohnen • Am Ort des Geschäftsbetriebs sind dann anteilige BS der Gesellschafter <ul style="list-style-type: none"> – anteilige MU-BS 	<ul style="list-style-type: none"> • Unternehmen des Vertragsstaates, in dem die Gesellschaft den Ort ihrer Geschäftsleitung hat

23.3.2 Besonderheiten deutscher Rechtsformen

Klar ist, dass gewerblich tätige Personengesellschaften Einkünfte nach Art. 7 OECD-MA erzielen. Aber schon bei den **gewerblich geprägten** oder **vermögensverwaltenden** Personengesellschaften stellt sich die Frage, wie diese im internationalen Kontext zu beurteilen sind. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA fordert eine aktive Tätigkeit. Aus diesem Grund hatte der BFH vom 28.04.2010 (I R 81/09, BStBl II 2014, 754) entschieden, dass eine gewerbliche Prägung ist für das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht ausreichend ist. Damit liegen bei gewerblich geprägten oder vermögensverwaltenden Personengesellschaften keine Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA vor, sondern die Einkünfte sind den jeweiligen Verteilungsnormen zuzurechnen (Dividenden, Zinsen, Vermögen) zuzuordnen.

Bei **Nicht-DBA-Staaten** hat der BFH vom 29.11.2017 (I R 58/15, BFH/NV 2018, 684) entschieden, dass eine nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte (inländische) KG ihren (ausländischen) Gesellschaftern eine Betriebsstätte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG vermittelt.

In den Fällen von **Betriebsaufspaltungen** hat der BFH vom 17.11.2020 (I R 72/16, BStBl II 2021, 484) entschieden, dass auch Betriebsaufspaltungen über die Grenze hinweg möglich sind. Jedoch sind die Grundsätze der Betriebsaufspaltung abkommensrechtlich nicht anzuwenden, da die DBA keine entsprechenden Regelungen enthalten (vgl. auch BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BStBl II 2014, 760: gewerblich geprägte ungarische Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung). Die Einkünfte fallen daher nicht unter Art. 7 OECD-MA, sondern unter Art. 6 OECD-MA (für unbewegliches Vermögen) und Art. 20 Abs. 1 OECD-MA (andere Einkünfte für bewegliches Vermögen).

Im Zusammenhang mit Personengesellschaften ist der Treaty Override des § 50d Abs. 10 EStG (vgl. auch BMF vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258, Tz. 5) zu beachten. Danach sind Sondervergütungen von Mitunternehmenschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 2 und Nr. 3 HS 2 EStG, sofern das anzuwendende DBA keine ausdrückliche Regelung enthält (z.B. Art. 7 Abs. 7 DBA Schweiz), ausschließlich als Unternehmensgewinne zu qualifizieren. Sondervergütungen in diesem Sinne sind Zinszahlungen, Tätigkeitsvergütungen und Überlassungsvergütungen von Wirtschaftsgütern. § 50d Abs. 10 EStG in In- und Outboundfällen und

ist nur bei Personengesellschaften ohne gewerbliche Einkünfte oder unentgeltlichen Überlassungen nicht anzuwenden. Diese Sonderbetriebsvergütungen werden in Deutschland dann abkommensrechtlich nicht der eigentlichen Einkunftsart (z.B. Zinsen) zugerechnet, sondern den Unternehmensgewinnen. Hierdurch kann es zur Doppelbesteuerung oder zur Nichtbesteuerung kommen, wenn der andere Staat die Einkünfte der eigentlichen Einkunftsart zurechnet.

Inbound-Beispiel:

Ein im DBA-Staat ansässiger Steuerpflichtiger ist Mitunternehmer einer Personengesellschaft in Deutschland und überlässt dieser ein verzinsliches Darlehen.

Beurteilung in Deutschland

Durch § 50d Abs. 10 S. 1 EStG handelt es sich bei den Zinsen auch abkommensrechtlich um Unternehmensgewinne, Art. 7 OECD-MA. Das Besteuerungsrecht wird dem BS-Staat und damit Deutschland zugewiesen.

Beurteilung im DBA-Staat

Die Zinsen werden den Zinseinkünften nach Art. 11 OECD-MA zugewiesen. Das Besteuerungsrecht hat danach der Ansässigkeitsstaat und damit der DBA-Staat. Deutschland hat ein Quellenbesteuerungsrecht von 10 %, Art. 11 Abs. 2 OECD-MA.

Lösung:

Nach S. 5 ist in diesen Fällen eine Anrechnung der ausländischen Steuer analog zu § 34c Abs. 1 EStG möglich, wenn der andere Staat die deutsche Steuer nicht angerechnet hat

Eine Anrechnung ist nicht möglich, wenn das DBA das Besteuerungsrecht Deutschlands als Quellenstaat direkt zuweist, z.B. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA. Eine Anrechnung ist hier nur möglich, soweit die ausländische Steuer diese QSt übersteigt

Outbound-Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger ist Mitunternehmer einer Personengesellschaft im DBA-Staat und überlässt dieser ein verzinsliches Darlehen.

Beurteilung in Deutschland

Durch § 50d Abs. 10 EStG handelt es sich bei den Zinsen auch abkommensrechtlich um Unternehmensgewinne, Art. 7 OECD-MA. Das Besteuerungsrecht wird dem Betriebsstätten-Staat und damit dem DBA-Staat zugewiesen

Beurteilung im DBA-Staat

Die Zinsen werden den Zinseinkünften nach Art. 11 OECD-MA zugewiesen. Das Besteuerungsrecht hat danach der Ansässigkeitsstaat und damit Deutschland. Der DBA-Staat hat ein Quellenbesteuerungsrecht von 10 %, Art. 11 Abs. 2 OECD-MA

Lösung:

Es handelt sich hier um einen Qualifikationskonflikt. Nach S. 8 erfolgt hier die Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG. Zu diesem Sachverhalt ist BVerfG (2 BvL 15/14) eine verfassungsrechtliche Klärung anhängig.

Zur Vermeidung des doppelten Abzugs von Aufwendungen aufgrund von unterschiedlicher Qualifikation wurde § 4i EStG eingeführt, der den Ausschluss des Sonderbetriebsausgabenabzugs, soweit die Aufwendungen im Ausland bereits die Steuerbemessungsgrundlage gemindert haben, ausschließt. Allerdings besteht wiederum kein Abzugsverbot, wenn die Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen sowohl im In- als auch im Ausland versteuert werden, z.B. wegen unterschiedlicher Qualifikation oder der Anwendung der Anrechnungsmethode in beiden Staaten.

24. DBA: Unternehmensgewinne – Fälle

24.1 Fall 1: Maschinenbau GmbH

Die in Deutschland ansässige Maschinenbau-GmbH beabsichtigt, ihre ausländischen Aktivitäten auszubauen.

- Variante 1:** Sie entsendet einen Mitarbeiter nach Frankreich. Dieser mietet ein Büro an, nimmt Kontakt mit französischen Kunden auf, verteilt Informationsmaterial und besucht auch Messen. Nachdem jeweils der Kontakt zum einzelnen Kunden hergestellt ist, werden die konkreten Vertragsverhandlungen von der deutschen Hauptstelle aus geführt.
- Variante 2:** In Frankreich besteht nicht nur das o.g. Informationsbüro, sondern auch eine sog. Service-Niederlassung. Dort werden sowohl Maschinen zur Auslieferung gelagert als auch Ersatzteile vorgehalten. Ein weiterer Mitarbeiter der Maschinenbau-GmbH führt in der Niederlassung Reparaturen und Inspektionsarbeiten durch.
- Variante 3:** Die Maschinenbau-GmbH unterhält in Frankreich kein Büro. Sie ist jedoch zu 100 % an einer französischen Gesellschaft beteiligt, deren alleiniger Geschäftszweck der Handel mit Maschinen ist.

24.2 Fall 2: Hama Möbel GmbH

Die Hama Möbel GmbH produziert hochwertige und exklusive Wohn- und Schlafzimmer in Deutschland. In einem Zweigwerk in Tschechien werden sämtliche Spanplatten für die Produktion in Deutschland hergestellt. Außerdem produziert die tschechische Betriebsstätte Schlafzimmermöbel im unteren Preissegment, die auch unter dem Namen „Hama Möbel“ in Deutschland vertrieben werden. Diese Möbel sind nur im Verkaufsprogramm, da man auch in dieser Preiskategorie vertreten sein will – es erfolgt kein Gewinnaufschlag.

Im laufenden Jahr liefert das tschechische Werk 100.000 m² Spanplatten, die üblicherweise für 30 €/m² verkauft werden. Außerdem wurden in Tschechien 500 Schlafzimmer und 500 Wohnzimmerschränke produziert und nach Deutschland geliefert. Der Einkaufspreis für derartige Waren liegt bei der Konkurrenz in der Größenordnung von 1.000 €.

Der Einkauf, die Produktion, der Personaleinsatz usw. erfolgen durch die tschechische Betriebsstätte selbstständig und unabhängig vom Mutterhaus. Die Betriebsausgaben für diese Positionen beliefen sich auf 2,7 Mio. €.

Das Stammhaus (Umsatz: 20.000.000 € inklusive der tschechischen Möbel) hat für Werbung 600.000 € (Kataloge, Beteiligungen an Messen etc.) ausgegeben. Da die Werbemaßnahmen fast ausschließlich auf die Exklusiv-Möbel entfallen, möchte man nur 10.000 € (Möbelanteil Tschechien 1.000.000 € x 1 %) der Betriebsstätte zurechnen. Die 1 % entsprechen dem üblichen Werbeaufwand für einfache Möbel.

Für die Verkaufs-Verwaltung (Auftragsabwicklung, Inkasso, Reklamationen u.ä.) musste das Stammhaus 3 Mio. € aufwenden.

Für die Geschäftsführung (Management, Gesellschafterversammlung etc.) entstanden Kosten i.H.v. 800.000 €. Davon entfallen aber nur 10 % auf die Betriebsstätte.

Die GmbH hat ein Darlehen über 5 Mio. € aufgenommen (Zinssatz 6 %), mit dem zu 90 % ein Austausch des tschechischen Maschinenparks, zu 10 % die Anschaffung von LKWs für den deutschen Betrieb finanziert wurden.

Die Betriebsausgaben des Stammhauses beliefen sich nach vorläufiger Berechnung auf 19 Mio. €, wobei die Aufwendungen für die Betriebsstätte noch nicht berücksichtigt sind.

Wie hoch ist der Gewinn des Stammhauses?

24.3 Fall 3: Schreinerei Holzwurm

Die Schreinerei Holzwurm wird als Einzelunternehmen mit Sitz in Freiburg geführt. Die Schreinerei hat sich auf die Herstellung von Ladeneinrichtungen spezialisiert. In Frankreich unterhält Schreiner Holzwurm eine Werkstatt, in der zwei Mitarbeiter (gelernte Schreiner) arbeiten und die – überwiegend in Deutschland gefertigten – Ladeneinrichtungen vor Ort montieren. Im laufenden Jahr erzielt das Einzelunternehmen einen Gewinn in Höhe von 300.000 €. Auf die französische Niederlassung entfällt ein Gewinn in Höhe von 40.000 €. Der Gewinn entspricht dem Betrag, den ein unabhängiges Unternehmen aus der Weiterlieferung und der Montage der Ladeneinrichtungen erzielt hätte.

In welchem Land ist der Gewinn der französischen Niederlassung zu versteuern?

24.4 Fall 4: Holzwurm (Fortführung)

Das Finanzamt Freiburg verlangt von Holzwurm einen Nachweis über die Besteuerung des Gewinns in Frankreich. Sollte Holzwurm diesen Nachweis nicht führen können, droht das Finanzamt an, den Gewinn aus der französischen Betriebsstätte dem deutschen Gewinn zuzuschlagen.

Kann das Finanzamt die Gewinne aus der französischen Betriebsstätte der deutschen Besteuerung unterwerfen?

24.5 Fall 5: Exportfirma

Die X-ltd. mit statutarischem Sitz in London betreibt den Export von Elektronikteilen. In Düsseldorf befindet sich die Geschäftsleitung. Dort hat die ltd. ein Verwaltungsgebäude angemietet, in dem auch mehrere Mitarbeiter arbeiten (Abwicklung der Exportaufträge, Buchhaltung etc.). Angeschlossen ist eine kleine Halle, von der aus die Elektronikteile versandt werden. Im laufenden Jahr (entspricht dem Kalenderjahr) erzielt die X-ltd. einen Gewinn i.H.v. 150.000 €.

In welchem Land ist der Gewinn der ltd. zu versteuern? Muss die ltd. in Deutschland eine Steuererklärung abgeben?

24.6 Fall 6: Kaufhaus

Einzelunternehmer E betreibt in Deutschland ein Kaufhaus. Im Betriebsvermögen befindet sich unter anderem das Geschäftsgebäude. Im Grund und Boden und im Gebäude stecken erhebliche stille Reserven (2 Mio. €).

E veräußert im Vorjahr das Gebäude und mietet es anschließend wieder zurück, um wie bisher den Einzelhandel in diesem Gebäude zu betreiben. In der Bilanz zum 31.12. des Vorjahres bildet E eine Rücklage nach § 6b EStG. Die Bildung der Rücklage ist rechtmäßig und wird vom Finanzamt nicht beanstandet.

Im laufenden Jahr möchte E seine Geschäftstätigkeit erweitern und gründet in Frankreich eine Niederlassung (Betriebsstätte). Er erwirbt in Frankreich eine Immobilie für 3,8 Mio. €.

Kann E die 6b-Rücklage auf die französische Immobilie übertragen?