

KNOLL

Steuerrechts-Institut +

Fachberater*in Internationales Steuerrecht 2024

FERNUNTERRICHT

LEHRBRIEF

**Einführung in das
Internationale Steuerrecht**

Grundbegriffe

Unbeschränkte Steuerpflicht

Vermeidung der Doppelbesteuerung ohne DBA

§ 2a EStG

1

Verfasser:

Dr. Tobias Hagemann

Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Spettenhuber

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater



© Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH

www.knoll-steuer.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Dokument ist urheberrechtlich geschützt. Eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut Knoll GmbH außerhalb der eigenen Fortbildungszwecke, etwa auch der Verkauf, ist unzulässig. Wir verweisen auf unsere allgemeinen Geschäftsbedingungen.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir in unseren Lehrmaterialien auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.



INHALTSVERZEICHNIS

I.	BEGRIFF DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS	1
1.	Definition des Internationalen Steuerrechts	1
2.	Problemstellungen im Internationalen Steuerrecht	1
3.	Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts	2
3.1	Nationales Recht	2
3.2	Bilaterales Recht (DBA)	2
3.3	Supranationales Recht (Europarecht)	2
4.	Prüfschema in internationalen Sachverhalten	3
5.	Differenzierung von Outbound- und Inbound-Fällen	6
II.	UNBESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT (STEUERINLÄNDER)	7
1.	Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 1 EStG)	7
1.1	Grundform der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG)	7
1.1.1	Wohnsitz (§ 8 AO)	7
1.1.2	Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)	8
1.1.3	Abgrenzung von Inland und Ausland	10
1.2	Sonderformen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht	10
1.2.1	Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG)	10
1.2.2	Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG)	11
1.2.3	Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bei Familienangehörigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in EU/EWR (§ 1a EStG)	11
2.	Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 KStG)	12
2.1	Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO)	12
2.2	Sitz (§ 11 AO)	13
3.	Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht	13
III.	BESTEUERUNGSFRAGEN BEI UNBESCHRÄNKTER STEUERPF LICHT (OHNE DBA)	14
1.	Vermeidung von Doppelbesteuerung	14
1.1	Begriff und Entstehen einer Doppelbesteuerung	14
1.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung in Fällen ohne DBA	15
1.2.1	Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG	15
1.2.2	Anrechnung nach § 32d Abs. 5 EStG	19
1.2.3	Steuerabzug auf Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG	21
1.2.4	Steuerabzug von Amts wegen nach § 34c Abs. 3 EStG	21
1.2.5	Steuererlass und Pauschalierung (§ 34c Abs. 5 EStG)	21
2.	Ausgleichsbeschränkung für negative Einkünfte aus Drittstaaten (§ 2a EStG)	22



IV.	WECHSEL DER PERSÖNLICHEN STEUERPF LICHT	24
1.	Unterjähriger Wechsel der persönlichen Steuerpflicht	24
2.	Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht als Steuertatbestand	24



VORBEMERKUNG

Der vorliegende Lehrbrief gibt einen Überblick über die Themenschwerpunkte und die Grundstrukturen im Internationalen Steuerrecht. Daran anschließend wird die unbeschränkte Steuerpflicht, einschließlich deren Voraussetzungen und Rechtsfolgen sowie der damit einhergehenden Probleme besprochen. Ein Schwerpunkt bildet dabei die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Sachverhalten, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einschlägig ist.

I. BEGRIFF DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS

1. Definition des Internationalen Steuerrechts

Der Begriff „Internationales Steuerrecht“ (IStR) wird im Schrifttum unterschiedlich interpretiert (vgl. zu Diskussion und Nachweisen *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rn. 1.1 ff.). Anders als das Internationale Privatrecht, welches im Einzelfall genau festlegt, das Recht welchen Staates auf einen bestimmten Sachverhalt (z. B. Eheschließung, Güterstand) Anwendung findet (s. dazu EGBGB), handelt es sich beim IStR nicht um ein solches Kollisionsrecht. Das „Internationales Steuerrecht“ erstreckt sich vielmehr auf die Gesamtheit der steuerrechtlichen Vorschriften einer Rechtsordnung, die sich auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen. Es erschließt sich vor diesem Hintergrund auch, warum ein „Internationales Steuergesetz“ nicht existiert. Vielmehr finden Sie Normen mit internationalem Bezug in sehr vielen der Ihnen zur Verfügung stehenden Gesetze, also z. B. im EStG, KStG, GewStG. Das „Außensteuergesetz“ ist – wie der Name schon sagt – eine Besonderheit, weil dort tatsächlich ausschließlich – aber nicht abschließend – grenzüberschreitende Sachverhalte geregelt werden. Da sich das IStR stets auf eine Rechtsordnung bezieht, existiert in der Rechtsordnung eines jeden Staates ein eigenständiges „Internationales Steuerrecht“.

Das deutsche IStR kann in verschiedene Teildisziplinen geteilt werden: So enthalten die verschiedenen Steuerrechtsgebiete – soweit sie nicht von vornherein vom Territorialitätsprinzip beherrscht werden (wie z. B. GrSt und GrESt) – Vorschriften des IStR. So existiert ein internationales Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (siehe LB 10), ein internationales Umwandlungssteuerrecht (LB 13) oder das internationale Umsatzsteuerrecht (das nicht Gegenstand des Lehrgangs zum Fachberater ist). Der Großteil dieses Lehrgangs behandelt die verschiedenen Fragen des Internationalen Ertragsteuerrechts Deutschlands.

2. Problemstellungen im Internationalen Steuerrecht

Das eigentliche „Problem“ des IStR hängt unmittelbar mit der fehlenden Eigenschaft des IStR als Kollisionsrecht zusammen. Anders als beim Internationalen Privatrecht wendet daher nicht nur ein Staat sein Recht auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt an, sondern mehrere Staaten zugleich. Hieraus kann sich freilich das Problem eines Zugriffs durch mehrere Staaten auf einen Sachverhalt – mithin ein Doppelbesteuerungsproblem – ergeben. Die Doppelbesteuerung zu vermeiden dürfte unstrittig als das vorrangige Ziel des IStR anzusehen sein. Gleichwohl können sich auch Umkehreffekte ergeben: Denn Doppelbesteuerung wird mitunter durch die Freistellung bestimmter Einkünfte durch einen Staat vermieden. Sehen sich aber – versehentlich oder beabsichtigt – beide Staaten an einer Besteuerung gehindert, kommt es zu einer Besserstellung gegenüber dem Inlandsfall. Auch dies ist nicht gewollt, weshalb es ebenfalls als Ziel des IStR angesehen wird, Keim- oder Minderbesteuerungen zu vermeiden.



3. Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts

3.1 Nationales Recht

Da die Lehrbriefe weitestgehend das *deutsche* Internationale Steuerrecht betreffen, handelt es sich bei den Rechtsquellen, die es zu berücksichtigen gilt, grundsätzlich auch um deutsches Recht.

Zunächst kommen hierbei die Vorschriften des deutschen EStG, KStG, GewStG, AStG, aber auch des ErbStG, UmwStG, usw. infrage. Diese **unilateralen Vorschriften** bilden die Grundlage des deutschen IStR. In diesen Regelungen hat der Gesetzgeber konkretisiert, welche grenzüberschreitenden Sachverhalte er erfassen will und wie die Besteuerung in diesen Fällen ausgestaltet ist.

3.2 Bilaterales Recht (DBA)

Eine weitere Rechtsquelle besteht aus den sog. **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA). Hierbei handelt es sich um **völkerrechtliche Verträge**, d. h. Verträge, die zwischen zwei (teilweise auch mehreren) Staaten geschlossen werden. Deutschland hat derzeit etwa 100 wirksame DBA mit anderen Staaten geschlossen. Der bloße Vertragsschluss macht das DBA aber noch nicht zum Gesetz. Denn DBA werden unter der Federführung des Bundesfinanzministeriums (d. h. von der Exekutive) mit Vertretern anderer Staaten verhandelt. Damit aus dem völkerrechtlichen Vertrag ein Gesetz wird, bedarf es noch der Zustimmung des Gesetzgebers – dem Parlament. Durch das sog. „Zustimmungsgesetz“ i. S. v. Art. 59 Abs. 2 GG erhält das DBA einen Anwendungsbefehl.

Es handelt sich auch bei DBA (bzw. den maßgeblichen Zustimmungsgesetzen) um innerstaatliches Recht, das im Rang den Steuergesetzen gleichsteht. DBA sind also gerade kein höherrangiges Recht. Folge dieser Gleichstellung ist die dem Gesetzgeber offenstehende Möglichkeit, die Vorschriften der DBA unilateral wieder zu überschreiten (sog. Treaty Override).



HINWEIS

Eine vollständige Auflistung aller von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA wird jeweils zum Jahresbeginn im Bundessteuerblatt (BStBl. I) sowie auf der Homepage des BMF (www.bundesfinanzministerium.de) veröffentlicht. Beachten Sie in der Praxis beim Abschluss und bei Änderung von DBA unbedingt auch die zeitliche Anwendbarkeit des jeweiligen DBA. Fachdatenbanken stellen hier eine wichtige Hilfe für die Praxis dar.

3.3 Supranationales Recht (Europarecht)

Zu den Rechtsquellen des IStR gehört schließlich auch das sog. „Europäisches Steuerrecht“ (siehe LB 11 und LB 12). Hierbei handelt es sich um **EU-Rechtsnormen**, die sich auf die Besteuerung durch die einzelnen Staaten auswirken. Infrage kommt hierbei das europäische Primärrecht (EUV und AEUV), welches die Zuständigkeit über die direkten Steuern grundsätzlich den Mitgliedstaaten überlässt, diesen aber auferlegt, ihre Kompetenzen im Einklang mit dem EU-Recht auszuüben. Namentlich müssen sich die Staaten insbesondere an die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot halten. Wird ein Konflikt der nationalen Normen mit dem – höherrangigen – EU-Recht festgestellt, ist ein unionsrechtskonformer Zustand herzustellen. Dies gilt für alle Staatsorgane, also sowohl für Verwaltung und Gerichte als auch für den Gesetzgeber. Es wird insoweit von „negativer Integration“ gesprochen.

Von besonderer Relevanz sind aber auch Initiativen der EU, im Bereich der direkten Steuern für „positive Integration“ in Form von EU-Rechtsakten zu sorgen. Namentlich existieren verschiedene EU-Richtlinien, die sich teilweise ganz konkret auf die Ausgestaltung der nationalen Steuergesetze der Mitgliedstaaten beziehen.

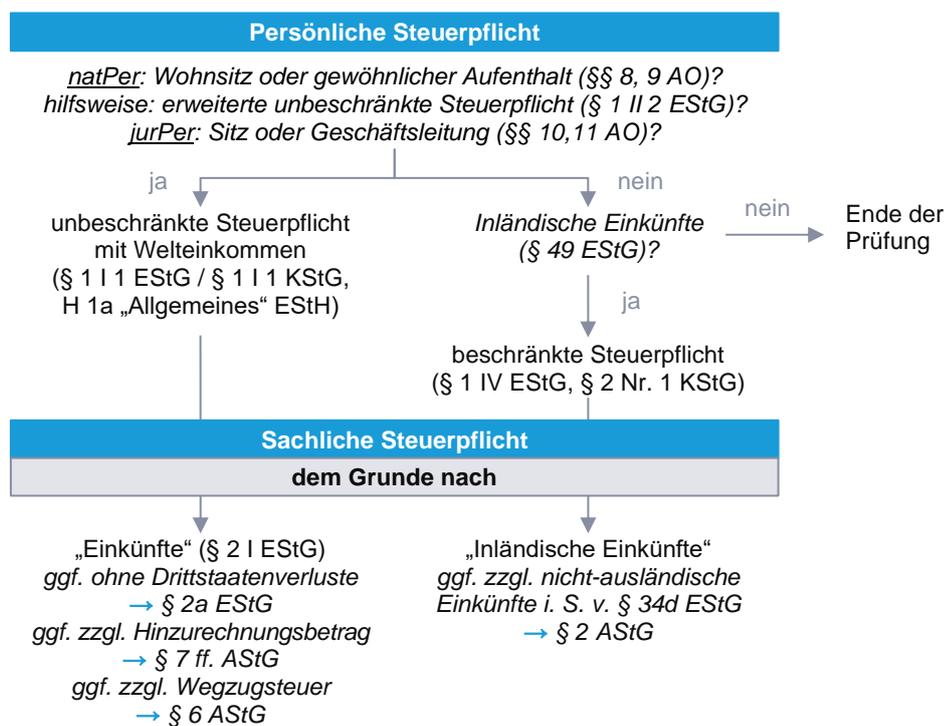
Da Richtlinien aber einer Umsetzung durch die Mitgliedstaaten bedürfen, finden Sie die von Ihnen anzuwendenden Vorschriften auch wieder in EStG, KStG oder GewStG.

Wichtige Richtlinien im Bereich der direkten Steuern sind die sog. „Mutter-Tochter-Richtlinie“ (RL 2011/96/EU), die in § 8b KStG und § 43b EStG umgesetzt wurde, die sog. „Zins- und Lizenzrichtlinie“ (RL 2003/49/EG), die in § 50g EStG umgesetzt wurde, sowie die sog. „Fusions-Richtlinie“ (RL 90/434/EWG), die sich durch das UmwStG und teilweise auch die anderen Steuergesetze zieht. Von besonderer Bedeutung ist die sog. Anti Tax Avoidance Directive (RL 2016/1164/EU), die erstmals ab 1.1.2019 anzuwenden ist und diverse Vorschriften zur Sicherung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten Regelungen schafft, die zu einer Steuererhöhung führen werden. Diese Richtlinie wurde durch das sog. ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.6.2021 umgesetzt.

4. Prüfschema in internationalen Sachverhalten

Aufgrund der oft hohen Komplexität ist gerade im Bereich des IStR ein dogmatisch-systematischer Ansatz sehr hilfreich. Daher möchten wir Ihnen zunächst systematisch und prinzipienbasiert näherbringen, woraus sich das „Prüfschema“ bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ableitet. Aus der Systematik des IStR ergeben sich für die Herleitung eines Prüfschema im Wesentlichen **zwei Fragen**: Dies sind die Fragen nach dem „**Ob**“ und die Frage nach dem „**Wie**“.

Die Frage des „**Ob**“ beantwortet sich nach folgendem Prüfschema:



Das IStR ist kein Kollisionsauflösungsrecht, sondern besteht aus innerstaatlichen Vorschriften, die auf grenzüberschreitende Sachverhalte angelegt sind. Es stellt sich vor diesem Hintergrund in einem ersten Schritt die Frage, wann ein Staat überhaupt einen grenzüberschreitenden Sachverhalt besteuern möchte bzw. besteuern darf. Dies betrifft die Frage, „ob“ ein Sachverhalt besteuert wird.

Die Leitlinie hierfür bietet das Völkerrecht. Völkerrechtlich ist es Staaten nicht erlaubt, willkürlich auf Sachverhalte ohne jeglichen Bezugspunkt Steuern zu erheben. Dies gebietet der Grundsatz der Rücksichtnahme, denn jeder Staat ist daran interessiert, nicht durch andere Staaten über Gebühr in seiner Hoheitsgewalt, nämlich der Erhebung von Steuern, eingeschränkt zu werden.



Als wesentlicher Bezugspunkt hat sich im Völkerrecht der Grundsatz eines hinreichenden Anknüpfungspunktes (sog. „genuine link“) herausgebildet. Danach darf ein Staat einen Sachverhalt nur dann besteuern, wenn ein solcher Bezugspunkt vorliegt. Infrage kommen insbesondere der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Steuerpflichtigen (aber auch wie z. B. in den USA die Staatsangehörigkeit). Da ein solch „persönlicher“ Bezugspunkt zu einem Staat eine besonders enge Verbindung konstituiert, wird daran in der Regel eine unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Welteinkommensprinzip geknüpft. Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht kann ein Staat folglich auch sämtliche Auslandssachverhalte besteuern.

Liegen solche – persönlichen – Anknüpfungspunkte nicht vor, darf ein Staat aber gleichwohl besteuern, wenn ein „sachlicher“ Bezugspunkt, z. B. in Form einer inländischen Einkunftsquelle, zu einem Hoheitsgebiet gegeben ist. Dies wird im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4, § 49 EStG) nach dem Territorialitätsprinzip geprüft.

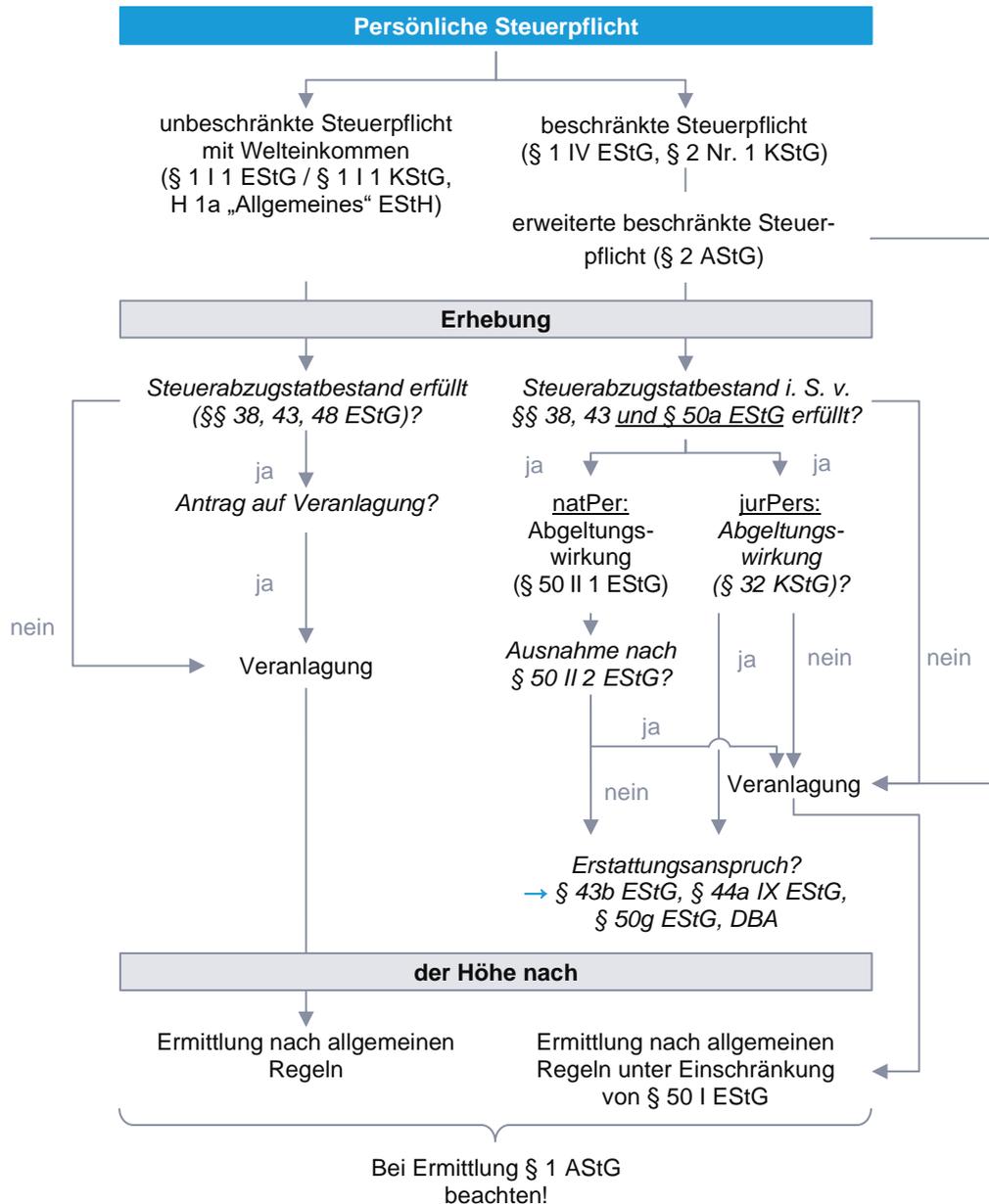
Die Frage des „**Ob**“ ist folglich in Abhängigkeit des Bezugspunkts zu beantworten: Liegt ein Fall der unbeschränkten Steuerpflicht vor, so gilt das sog. „Welteinkommensprinzip“ (s. auch H 1a EStH „Allgemeines“). Dies bedeutet, es werden alle „Einkünfte“ besteuert. Die Prüfung des „Ob“ ist dann recht einfach: Liegen Einkünfte i. S. v. § 2 Abs. 1 EStG vor, so ist der Sachverhalt bei einer natürlichen Person steuerlich relevant. Falls nicht (z. B. bei Liebhaberei oder beim Lotogewinn), ergeben sich keine steuerlichen Konsequenzen. Bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft führt die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 8 Abs. 2 KStG vielfach ausschließlich zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb, weshalb jeder Ertrag einer solchen Körperschaft steuerpflichtig ist.

Liegt dem Prüfungsfall dagegen keine unbeschränkte Steuerpflicht zugrunde, wird in Deutschland nur besteuert, was „inländische Einkünfte“ sind. Auch dies beschränkt sich auf die Einkunftsarten i. S. v. § 2 Abs. 1 EStG. Wann solche Einkünfte „inländische“ und damit steuerlich relevant sind, ergibt sich aus § 49 EStG (gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften). Der dortige Katalog ist abschließend. Nur wenn es gelingt, die Einkünfte unter diesen Katalog zu subsumieren (siehe dazu im Einzelnen LB 02), dann ist das „Ob“ zu bejahen.

Der Steuerpflichtige ist dann „beschränkt“ steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 Nr. 1 KStG). Deutschland will den „Steuerausländer“ dann besteuern, wenn – aber auch nur soweit – es sich um „inländische“, also aus „deutschen“ Quellen stammende Einkünfte handelt.

Wird die Frage des „Ob“ verneint, wenn also Deutschland gar nicht besteuern möchte, ist ein Sachverhalt steuerlich nicht relevant. Jeder weitere Prüfschritt erübrigt sich.

Wird das „Ob“ hingegen bejaht, dann stellt sich die Frage, „**wie**“ die Besteuerung erfolgt.



Auch hier ergibt sich die Lösung oftmals aus dem zugrunde liegenden Sachverhalt. Bei unbeschränkter Steuerpflicht kommt es grundsätzlich zur Besteuerung im Rahmen der Veranlagung (§ 25 EStG). Im Rahmen der Veranlagung können Betriebsausgaben oder Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und weitere Aufwendungen abgezogen werden. Es gelten die allgemeinen Vorschriften grundsätzlich auch bei Auslandsbezug.

Anders liegt die Sache bei „Steuerausländern“. Da bei solchen die Abgabe einer Steuererklärung zur Veranlagung nicht gewährleistet ist, wird bei Steuerausländern oftmals der Steuerabzug an der Quelle angeordnet. Hinsichtlich des „Wie“ ist bei beschränkter Steuerpflicht zunächst einmal zu prüfen, ob ein Abzugstatbestand erfüllt ist. Hierbei sind neben dem bereits erwähnten Lohnsteuer- oder Kapitalertragsteuerabzug auch die Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG) und insbesondere der eigens für beschränkt Steuerpflichtige geschaffene Steuerabzug nach § 50a EStG zu berücksichtigen.

Als „Faustformel“ können Sie sich folgendes merken: Gibt es im Inland belegenes Vermögen (z. B. Immobilien, Gewerbebetrieb), so wird ein Steuerabzugstatbestand nicht benötigt, weil im Zweifel in das Vermögen vollstreckt werden kann. Gibt es solches Vermögen indes nicht (z. B. bei Künstlern, die lediglich im Inland auftreten), erscheint ein Abzug sinnvoll, um den Steueranspruch zu sichern.



Dementsprechend gibt es hierfür eine Vorschrift im Gesetz (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG), die den Steuerabzug anordnet. In solchen Fällen stellt sich beim „Wie“ aber noch die Frage, ob eine Veranlagung optional möglich ist, insbesondere, um Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Einzelheiten dazu folgen im Rahmen dieses Lehrgangs.



HINWEIS

Merken Sie sich: In grenzüberschreitenden Sachverhalten prüfen wir zunächst, „ob“ besteuert wird, erst anschließend, „wie“ dies geschieht. Können Sie sich diese beiden Fragen merken und gleichzeitig mit etwas „Inhalt“ füllen, haben Sie Ihr Prüfschema bereits im Kopf und können mit einer systematischen Lösung der Aufgabe beginnen.



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Prüfungsreihenfolge Steuerpflicht – v11057

5. Differenzierung von Outbound- und Inbound-Fällen

Im Bereich des IStR werden sog. „Outbound“- und „Inbound“-Sachverhalte unterschieden.

Der Begriff „Outbound“-Sachverhalt kommt von „Outbound“-Investitionen, was übersetzt bedeutet, Investitionen gehen (hin-)aus, erfolgen also aus Deutschland heraus ins Ausland. Der „Outbound“-Fall betrifft also eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Person mit ausländischen Einkünften. Liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht vor, wird von einem „Steuerinländer“ gesprochen. Im Gegensatz zu „Outbound“ meint „Inbound“ eingehende Investitionen, d. h. Investitionen im Inland durch ausländische Steuerpflichtige. Das Steuersubjekt ist zwar nicht „Steuerinländer“, also nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, gleichwohl kann aber die Einkunftsquelle eine inländische sein. Dann ist der „Steuerausländer“ beschränkt steuerpflichtig.

Sowohl in Outbound- als auch in Inbound-Fällen wird zwischen Fällen mit und ohne Doppelbesteuerungsabkommen unterschieden.

II. UNBESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT (STEUERINLÄNDER)

1. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 1 EStG)

1.1 Grundform der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG)

Der Grundfall der unbeschränkten Steuerpflicht bei einer natürlichen Person ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Demnach ist eine natürliche Person unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie einen Wohnsitz (siehe 1.1.1) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (siehe 1.1.2) im Inland (siehe 1.1.3) hat. Wie der Gesetzeswortlaut klar zum Ausdruck bringt, kann eine natürliche Person mehrere Wohnsitze haben, wobei bereits (irgend-)„ein“ Wohnsitz – also auch ein Zweit- oder Nebenwohnsitz – zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht ausreicht. Dagegen hat jede natürliche Person nur *einen* Ort, an dem sie sich gewöhnlich aufhält. Da Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt auseinanderfallen können, ist eine unbeschränkte Steuerpflicht in mehreren Staaten denkbar.



HINWEIS

Der AEAO zu §§ 8 und 9 enthält wichtige Grundsätze zum Vorliegen eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts.

1.1.1 Wohnsitz (§ 8 AO)

Gemäß § 8 AO wird ein Wohnsitz dort unterhalten, wo jemand „eine **Wohnung** unter Umständen **innehat**, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung **beibehalten und benutzen** wird.“ Wie meist im Steuerrecht kommt es im Gegensatz zum Bürgerlichen Recht nicht auf die rechtliche Gestaltung, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Es gilt ein objektiver Wohnsitzbegriff, der auf die tatsächliche Gestaltung abstellt und an äußere Merkmale anknüpft, ohne subjektiven Momenten (z. B. Willenserklärungen des Steuerpflichtigen) Beachtung zu schenken (BFH v. 23.11.1988, BStBl. II 1989, S. 183). Die Anmeldung bei einer Meldebehörde kann zwar ein Indiz für die Begründung eines Wohnsitzes sein, entfaltet aber (jedenfalls in der Theorie) *per se* keine steuerliche Wirkung.

Für das Bestehen eines Wohnsitzes kommt es somit an auf:

- das Vorhandensein einer Wohnung,
- das Innehaben der Wohnung,
- das Beibehalten und Benutzen der Wohnung.

Dabei ist der Begriff **Wohnung** weit gefasst und nicht identisch mit dem engeren Begriff der Wohnung im Bewertungsrecht. Es genügt eine bescheidene Bleibe, wie z. B. ein feststehender Campingwagen, eine Baracke, eine Jagdhütte oder ein Zimmer in einer (Studenten-)WG.

Der Steuerpflichtige **hat** die Wohnung **inne**, wenn er tatsächlich über sie verfügen kann und sie nicht nur vorübergehend nutzt (§ 8 AEAO). Ein nicht dauerhaft gemietetes Hotelzimmer ist demnach keine Wohnung.

Beibehalten und **benutzen** bedeutet, die Wohnung muss dem Steuerpflichtigen als Bleibe dienen. Dazu muss der Steuerpflichtige nicht ständig in der Wohnung leben. Ausreichend ist das regelmäßige Aufsuchen der Wohnung. Die Nutzung muss zu Wohnzwecken erfolgen, wobei eine Nutzung erforderlich ist, die über bloße Besuche, kurzfristige Ferientaufenthalte bzw. unregelmäßige kurze Aufenthalte zu Erholungszwecken oder zu Verwaltungszwecken hinausgeht (BFH v. 10.4.2013, BFH/NV 2013, S. 1909). Eine Ferienwohnung kann daher keinen Wohnsitz begründen (BFH v. 6.3.1968, BStBl. II 1968, S. 439).

Wer eine Wohnung von vornherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (weniger als sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz; vgl. BFH v. 30.8.1989, BStBl. II 1989, S. 956.



► **Beispiele:**

- Der Niederländer N aus Rotterdam (Niederlande) unterhält für sich und seine Familie wegen der reizvollen Landschaft eine Ferienwohnung in Birresborn/Eifel (Deutschland). Da er schulpflichtige Kinder hat, kann er die Wohnung nur in Ferienzeiten und nur während seines eigenen Urlaubs aufsuchen.
- Der oberösterreichische Saisonarbeiter O hilft bei der Spargelernte in Schrobenhausen (Deutschland) und bezieht dort für 3 ½ Monate eine Wohnung. Danach kehrt er nach Oberösterreich zurück und gibt die Wohnung wieder auf.
- Der Privatier P genießt seit dem Tod seiner Tante und einer damit verbundenen größeren Erbschaft das Leben. Er befindet sich häufig auf ausgedehnten, mehrwöchigen Auslandsreisen. Zugleich unterhält er eine Wohnung in Freudenstadt/Schwarzwald (Deutschland), in die er nach jeder Reise zurückkehrt, um sich vor der nächsten Reise auszuruhen.

► **Lösungshinweise:**

N und O begründen keinen Wohnsitz im Inland. P hat einen Wohnsitz im Inland (Freudenstadt).



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Beispiel 1: Arten der Steuerpflicht – v11058



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Beispiel 2: Arten der Steuerpflicht – v11059

1.1.2 Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)

Wird eine unbeschränkte Steuerpflicht nicht bereits durch einen Wohnsitz im Inland begründet, kann dies immer noch durch den gewöhnlichen Aufenthalt geschehen.

Seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** hat gemäß **§ 9 Satz 1 AO** jmd. dort, „wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt“. Diese in Satz 1 der Norm vorgegebene Prüfung bezieht sich auf eine ex-ante-Betrachtung: Es ist also zu prüfen, ob jmd. – wiederum unter objektiven Umständen – voraussichtlich dauerhaft in Deutschland verweilen wird.

Wenngleich hierbei – anders als in Satz 2 – kein Mindestaufenthalt von sechs Monaten erforderlich ist, hat der BFH einen gewöhnlichen Aufenthalt verneint, wenn ein Arbeitnehmer für lediglich fünf Monate einreist, weil die Sechsmonatsfrist einen Anhaltspunkt darstelle (BFH, Urteil v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. 1989 II S. 956).

Nach § 9 Satz 2 AO ist als gewöhnlicher Aufenthalt stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben. Diese Fiktion stellt eine ex-post-Betrachtung an, der zufolge nicht die geplante, sondern die tatsächliche Aufenthaltsdauer im Inland maßgeblich ist. Es handelt sich um eine unwiderlegbare Vermutung. Die sechs Monate müssen nicht innerhalb eines Kalenderjahres liegen. Ausgenommen von dieser Fiktion werden Aufenthalte zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken, die zwar die Sechsmonatsfrist überschreiten, aber nicht länger als ein Jahr dauern (Satz 3).



▶ **Beispiel:**

Die HU Berlin empfängt zum Wintersemester 00/01 neue Austauschstudierende. Sanna aus Finnland wird für ein Semester an der HU Berlin verweilen. Sie wünscht sich jedoch insgeheim, in Berlin einen Mann zu finden, mit dem sie in Deutschland ein neues Leben beginnen kann. Recep aus der Türkei nimmt an einem sog. „double degree program“ teil, in dessen Rahmen er für zwei Semester (jeweils vier Monate Dauer) an der HU Berlin studiert. Während der Semesterferien fliegt Recep für zwei Wochen zum Familienbesuch in seine Heimatstadt Izmir. Mao aus China nimmt dagegen ein Bachelorstudium in Berlin neu auf, welches auf sechs Semester Regelstudienzeit angelegt ist. Nach drei Monaten bricht Mao das Studium in Deutschland jedoch ab und geht zurück nach China.

▶ **Lösung:**

Bei Sanna ist der Fall klar. Es bestehen keine objektiven Umstände, die auf einen „nicht nur vorübergehenden“ Aufenthalt in Deutschland schließen lassen. Der (subjektive) Wunsch von Sanna genügt als Anhaltspunkt nicht, weshalb ein gewöhnlicher Aufenthalt nicht vorliegt. Recep hat einen Aufenthalt von jeweils weniger als sechs Monaten, weil er in den Semesterferien kurzzeitig ins Ausland fuhr. Allerdings ist bei kurzfristigen Unterbrechungen entscheidend, ob ein einheitlicher Aufenthalt vorliegt. Dies ist im Falle des Studiums zu bejahen (anders ggf. bei anschließendem Praktikum in einer anderen Stadt). Recep hat damit tatsächlich die Sechsmonatsfrist überschritten, weshalb nach § 9 Satz 2 AO sein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland liegt. Ob ein Studienaufenthalt nur vorübergehend ist, ist im Schrifttum jedoch umstritten (bejahend z. B. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 9 AO Rn. 24). Mao hatte ursprünglich einen langfristigen Aufenthalt im Inland geplant. Da nach § 9 Satz 1 AO eine ex-ante-Betrachtung erfolgt, hat Mao einen gewöhnlichen Aufenthalt, auch wenn er tatsächlich keine sechs Monate im Inland verweilt. Dieser endet in dem Zeitpunkt, in dem Mao Deutschland endgültig verlässt.

Für Grenzgänger/Grenzpendler, die im Inland arbeiten, jedoch täglich in das Ausland zurückkehren, findet die Sechs-Monats-Vermutung keine Anwendung (BFH v. 10.5.1989, BStBl. II 1989, S. 755). Ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland wird in diesen Fällen verneint.

▶ **Beispiele:**

- Der Brite B beginnt am 1.9.01 eine unbefristete Tätigkeit bei der Deutschen Börse AG in Frankfurt am Main (Deutschland). Er hat dort keine Wohnung inne, lebt aber wöchentlich von Montag bis Freitag in Hotels in Frankfurt. Am 10.12.01 kehrt er für einen einmonatigen Weihnachtsaufenthalt nach Großbritannien zurück. Danach arbeitet er wieder in Frankfurt. Hat B seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland?
- Der Franzose F lebt in Strasbourg (Frankreich) und arbeitet für ein Unternehmen in Kehl am Rhein (Deutschland). Täglich fährt er die wenigen Kilometer zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte. Hat F seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland?

▶ **Lösungshinweise:**

- B hat seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (und zwar ab dem 1.9.01), weil er – trotz Unterbrechung – sich grundsätzlich für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten im Inland aufhält.
- F hat keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, weil er als Grenzpendler täglich an seinem Wohnsitz im Ausland zurückkehrt.

Der gewöhnliche Aufenthalt beginnt mit dem Tag der Einreise und endet mit dem Tag der Ausreise (FG Hamburg v. 12.5.2022, EFG 2022, 1267). Die unbeschränkte Steuerpflicht durch gewöhnlichen Aufenthalt beginnt rückwirkend mit dem Beginn des Aufenthalts.



1.1.3 Abgrenzung von Inland und Ausland

Der Bereich des Inlands wird durch § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG definiert. Unter **Inland** versteht man grundsätzlich das der Gesetzgebungskompetenz der Bundesrepublik Deutschland unterworfenen Gebiet. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG gehören zum Inland auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende **Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone** (sog. 200-Meilen-Zone), soweit dort

- die lebenden und nicht lebenden natürlichen Ressourcen der Gewässer über dem Meeresboden, des Meeresbodens und seines Untergrunds erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden,
- andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung der ausschließlichen Wirtschaftszone ausgeübt werden, wie beispielsweise die Energieerzeugung aus Wasser, Strömung und Wind oder
- künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke, für die oben genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

Ebenfalls zum Inland zählt der der Bundesrepublik Deutschland zustehende **Anteil am Festlandsockel**, soweit dort

- dessen natürliche Ressourcen erforscht oder ausgebeutet werden; natürliche Ressourcen in diesem Sinne sind die mineralischen und sonstigen nicht lebenden Ressourcen des Meeresbodens und seines Untergrunds sowie die zu den sesshaften Arten gehörenden Lebewesen, die im nutzbaren Stadium entweder unbeweglich auf oder unter dem Meeresboden verbleiben oder sich nur in ständigem körperlichen Kontakt mit dem Meeresboden oder seinem Untergrund fortbewegen können oder
- künstliche Inseln errichtet oder genutzt werden und Anlagen und Bauwerke für die oben genannten Zwecke errichtet oder genutzt werden.

Ausland sind (im Umkehrschluss) alle Gebiete, die nicht zum Inland gehören.

1.2 Sonderformen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht

1.2.1 Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG)

Eine Sonderform der unbeschränkten Steuerpflicht enthält § 1 Abs. 2 EStG. Die Norm setzt das Kassenstaatsprinzip um.

Demnach sind ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig

- deutsche Staatsangehörige (hier ist die Staatsangehörigkeit ausnahmsweise von Bedeutung!),
- die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (also nicht schon nach Abs. 1) unbeschränkt steuerpflichtig sind und
- zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen **und** dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt werden. Gleichzeitig ist erforderlich, dass die von § 1 Abs. 2 EStG erfassten Personen in dem ausländischen Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden (§ 1 Abs. 2 Satz 2 EStG). Damit erschließt sich auch der Sinn und Zweck der Regelung: Sie soll sicherstellen, dass in einem Staat eine vollumfängliche – also unbeschränkte – Steuerpflicht besteht. Dies dient dazu, jedenfalls in einem Staat eine Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit sicherzustellen, gleichzeitig aber auch durch die Anwendung des Welteinkommensprinzips Besteuerungslücken zu schließen (vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rn. 6.39).

Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts sind z. B. Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Berufskammern, Universitäten oder öffentlich-rechtliche Rundfunk- oder Fernsehanstalten. Der Arbeitslohn muss aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezogen werden; ein Bezug unmittelbar vom Arbeitgeber ist nicht erforderlich.

Unter die Vorschrift in § 1 Abs. 2 EStG fallen z. B. aktive Staatsbedienstete mit diplomatischem oder konsularischem Status, aber auch Lehrer, die gerade im Ausland unterrichten oder im Ausland leben und ihre Pensionen bekommen. Auch bei Soldaten der Bundeswehr kann an § 1 Abs. 2 EStG zu denken sein. Nicht zum Kreis der erweitert unbeschränkt Steuerpflichtigen zählen deutsche Staatsangehörige, die beispielsweise für das Goethe-Institut im Ausland arbeiten und dort auch ihren Wohnsitz begründen. Das Goethe-Institut ist keine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern eine juristische Person des privaten Rechts (BFH v. 22.2.2006, BStBl. II 2007, S. 106).

Ebenfalls in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG einbezogen werden Haushaltsangehörige des Steuerpflichtigen, die entweder die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen **oder** keine Einkünfte bzw. nur im Inland steuerpflichtige Einkünfte beziehen.



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Beispiel 3: Arten der Steuerpflicht – v11061



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Beispiel 4: Arten der Steuerpflicht – v11062

1.2.2 Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG)

Wenngleich nach § 1 Abs. 3 EStG sich bestimmte Personen auf Antrag als „unbeschränkt einkommensteuerpflichtig“ behandeln lassen können, handelt es sich bei § 1 Abs. 3 EStG nach vorzugswürdiger Auffassung nicht um eine „unbeschränkte Steuerpflicht“. Auch im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 EStG werden nämlich nur „inländische Einkünfte“ besteuert. Die Steuerpflicht ist damit gerade nicht unbeschränkt. Folglich wird die Vorschrift in LB 02 zur beschränkten Steuerpflicht besprochen.

1.2.3 Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bei Familienangehörigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in EU/EWR (§ 1a EStG)

§ 1a EStG ermöglicht die Berücksichtigung von personen- und familienbezogenen Entlastungen bei fiktiv unbeschränkt steuerpflichtigen EU-/EWR-Familienangehörigen. Dafür wird teilweise ein Sonderausgabenabzug auch auf Fälle einer fehlenden unbeschränkten Steuerpflicht des Empfängers erweitert (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und teilweise wird eine unbeschränkte Steuerpflicht (nur) für Zwecke der Anwendung einzelner Vorschriften fingiert.

§ 1a EStG ermöglicht die Berücksichtigung von personen- und familienbezogenen Entlastungen bei fiktiv unbeschränkt steuerpflichtigen EU-/EWR-Familienangehörigen.

EU-/EWR-Staatsangehörige, also auch Deutsche, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind (nach § 1 Abs. 1 EStG, § 1 Abs. 2 EStG oder § 1 Abs. 3 EStG), können gemäß § 1a EStG für Familienangehörige oder Ex-Familienangehörige bestimmte steuerliche Abzüge und Vergütungen in Anspruch nehmen. Diese Inanspruchnahme solcher Vergünstigungen wäre an sich nicht möglich, da die im Ausland lebenden Personen nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind.



§ 1a EStG setzt Folgendes voraus:

- Derjenige, der die Vergünstigung beantragt, muss EU-/EWR-Staatsangehöriger sein (EWR-Mitglieder: Island, Liechtenstein und Norwegen sowie alle EU-Staaten).
- Derjenige, der die Vergünstigung beantragt, muss unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein und
- der Familienangehörige (Ehegatte, Ex, Kind) muss seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines EU-/EWR-Staates (oder der Schweiz, s. u.) haben. Achtung: Auf die Staatsangehörigkeit kommt es dabei nicht an!

Soweit diese Voraussetzungen vorliegen, können im Rahmen der deutschen Besteuerung die folgenden personen- und familienbezogenen Steuervergünstigungen beansprucht werden:

- Unterhaltszahlungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG,
- Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG,
- Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, also § 10 Abs. 1a Nr. 3 und 4 EStG,
- Zusammenveranlagung nach § 26 EStG (Vorsicht: Die Ehegatten dürfen allerdings nicht dauernd getrennt leben.) und Splitting-Verfahren § 32a Abs. 5 EStG.

Der EuGH hat mit Urteil vom 28.2.2013, Ettwein, C-425/11 (IStR 2013, S. 353) entschieden, dass Eheleuten, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaates sind und mit ihren gesamten steuerpflichtigen Einkünften der Besteuerung in diesem Staat unterliegen, eine Zusammenveranlagung unter Berücksichtigung des Splitting-Verfahrens nicht allein deshalb verweigert werden kann, weil sich ihr Wohnsitz im Hoheitsgebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft befindet. Eine solche Regelung stelle u. a. einen Verstoß gegen die mit der Schweiz abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommen dar.

Insoweit ist die Schweiz einem EU-/EWR-Staat gleichzustellen. Wenngleich das Gesetz infolge des EuGH-Urteils noch nicht angepasst wurde, hat das BMF mit Schreiben vom 16.9.2013, BStBl. I 2013, 1325, Abhilfe geschaffen. Die übrigen Voraussetzungen des § 1a EStG müssen auch in diesen Fällen vorliegen. Somit sind in allen noch offenen Fällen Zahlungen an (Ex-) Ehepartner, die EU-/EWR-Bürger sind und in der Schweiz leben, nunmehr berücksichtigungsfähig.

2. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 KStG)

Im KStG ist die unbeschränkte Steuerpflicht in § 1 Abs. 1 KStG geregelt. Sie knüpft an das Vorliegen des Ortes der Geschäftsleitung (siehe 2.1) oder des Sitzes (siehe 2.2) im Inland an. Jede Körperschaft kann nur einen Sitz haben und unterhält in aller Regel auch nur einen Ort der Geschäftsleitung. Eine Körperschaft kann ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in unterschiedlichen Staaten haben und dann in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein.

2.1 Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO)

Die Geschäftsleitung ist in § 10 AO definiert und stellt demnach den „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ dar. Maßgeblich ist der Ort, an dem der für die **laufende Geschäftsleitung maßgebliche Wille** gebildet wird. Werden diese Entscheidungen an mehreren Orten getroffen, so ist der „Mittelpunkt“ dort anzunehmen, „wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutsamste Stelle befindet“ (BFH, Urteil v. 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. 2015 II S. 601). Maßgeblich sind die Entscheidungen des Tagesgeschäfts. Es ist daher für die Geschäftsleitung einer inländischen Tochtergesellschaft unerheblich, wenn eine ausländische Muttergesellschaft in Einzelfällen strategische Entscheidungen im Ausland trifft. Jede Kapitalgesellschaft verfügt über einen Ort der Geschäftsleitung. Stehen Büroräume hierfür nicht zur Verfügung, nimmt der BFH im Zweifel an, dass sich die Geschäftsleitungs-Betriebsstätte in der Wohnung des Geschäftsführers befindet.



2.2 Sitz (§ 11 AO)

Den „Sitz“ hat eine Körperschaft nach § 11 AO „an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist“. Anders als die Geschäftsleitung ist der „Sitz“ kein tatsächliches, sondern ein rechtliches Anknüpfungsmerkmal. Der Sitz kann i. d. R. frei bestimmt werden und dies geschieht regelmäßig durch einen Rechtsakt. Die Bestimmung des Sitzes ist daher ungleich einfacher als die Bestimmung der Geschäftsleitung.

3. Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht

Die Rechtsfolge der *unbeschränkten* Steuerpflicht ergibt sich bereits aus deren Bezeichnung: Die Steuerpflicht unterliegt keinerlei Beschränkungen in räumlicher Hinsicht, was bedeutet, sämtliche Einkünfte werden besteuert, ungeachtet des Ortes der Einkunftsquelle. Es gilt das Welteinkommensprinzip.

Im EStG hat das Welteinkommensprinzip keinen ausdrücklichen Niederschlag gefunden. Es ergibt sich aber mittelbar aus dem Gesetz, weil z. B. § 1 Abs. 3 und 4 EStG eine Beschränkung auf „inländische Einkünfte“ enthalten, § 1 Abs. 1 und 2 EStG hingegen nicht. Gemäß H 1a EStH „Allgemeines“ erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf „sämtliche inländische und ausländische Einkünfte“. Ebenfalls aus der Gesamtschau des Gesetzes ergibt sich eine weitere bedeutende Rechtsfolge der unbeschränkten Steuerpflicht bei natürlichen Personen: Die Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit (z. B. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen). Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist dies i. d. R. ausgeschlossen (siehe insbesondere § 50 Abs. 1 EStG).

Bei Körperschaften ergibt sich die Rechtsfolge des Welteinkommensprinzips unmittelbar aus dem Gesetz. Gemäß § 1 Abs. 2 KStG erstreckt sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auf sämtliche Einkünfte. Anders als bei natürlichen Personen müssen wir aber oftmals nicht prüfen, ob eine der sieben Einkunftsarten vorliegt. Wie Sie wissen, erzielen Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 KStG (aber auch nur diese!) ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb – vorausgesetzt, sie sind unbeschränkt steuerpflichtig (§ 8 Abs. 2 KStG).

Unterliegt eine natürliche Person oder eine Körperschaft der unbeschränkten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht, ermitteln Sie das Welteinkommen ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Hierbei ist zu beachten, dass ausländische Personensteuern, d. h. Einkommen- bzw. Körperschaftsteuern nicht abzugsfähig sind (§ 12 Nr. 3 EStG bzw. § 10 Nr. 2 KStG).



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Prüfrienfolge Umfang des Besteuerungsrechts – v11060



III. BESTEUERUNGSFRAGEN BEI UNBESCHRÄNKTER STEUER- PFLICHT (OHNE DBA)

1. Vermeidung von Doppelbesteuerung

1.1 Begriff und Entstehen einer Doppelbesteuerung

Wie dargestellt ist die wesentliche Rechtsfolge der unbeschränkten Steuerpflicht die Besteuerung des Welteinkommens der natürlichen bzw. juristischen Person im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Wenn und soweit auch ein anderer Staat die Einkünfte besteuert, kann es zu einer sogenannten Doppelbesteuerung kommen.

Eine Doppelbesteuerung kann sowohl bei unbeschränkter Steuerpflicht in mehr als einem Staat als auch bei unbeschränkter Steuerpflicht in einem und beschränkter Steuerpflicht im anderen Staat entstehen.

▶ **Beispiele:**

- *D ist Eigentümer einer Wohnung in Aachen (Deutschland), in der er nicht ständig lebt, die er aber regelmäßig zu Wohnzwecken aufsucht. Zugleich besitzt er ein Einfamilienhaus in Brasilien. In diesem Haus hält er sich mehr als die Hälfte des Jahres auf.*
- *D aus dem obigen Beispiel gibt seinen Wohnsitz in Aachen (Deutschland) auf und zieht dauerhaft in das Einfamilienhaus in Brasilien. Er vermietet die Wohnung in Aachen.*

▶ **Lösungshinweis:**

- *D ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, da er im Inland einen Wohnsitz unterhält, den er beibehalten und benutzen wird. Ein Zweitwohnsitz ist ausreichend. Nach brasilianischem Steuerrecht ist auch ein Wohnsitz in Brasilien begründet. In beiden Staaten gilt das Welteinkommensprinzip. Es droht eine Doppelbesteuerung.*
- *D unterliegt in Brasilien aufgrund des dortigen Wohnsitzes und der damit verbundenen unbeschränkten Steuerpflicht dem Welteinkommensprinzip, welches seine Einkünfte aus VuV in Deutschland umfasst. Zugleich ist D in Deutschland beschränkt steuerpflichtig mit seinen Einkünften aus VuV (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Auch insoweit droht eine Doppelbesteuerung.*

Der Begriff „Doppelbesteuerung“ ist nicht einheitlich definiert. In der Literatur findet man unterschiedliche Definitionen. In der herrschenden Meinung haben sich in Anlehnung an die Bestimmungen des OECD-Musterabkommens („OECD-MA“) zur juristischen Doppelbesteuerung folgende Merkmale herausgebildet, die für das Vorliegen einer Doppelbesteuerung erfüllt sein müssen:

1. Erhebung **vergleichbarer** Steuern,
2. in **zwei oder mehreren** Staaten,
3. von demselben **Steuerpflichtigen**,
4. für denselben **Steuergegenstand**,
5. für denselben **Zeitraum**.

Ist eines der Merkmale nicht erfüllt, liegt keine juristische Doppelbesteuerung vor. Es kann dann aber eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung gegeben sein, wenn im Ergebnis derselbe Steuergegenstand zweifach mit vergleichbaren Steuern belastet wird. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung droht z. B. bei der Besteuerung von Gewinnausschüttungen, weil die ausgeschütteten Gewinne bereits bei der ausschüttenden Gesellschaft (und damit bei einer anderen Person) besteuert wurden. Im Internationalen Steuerrecht wird regelmäßig nur danach gestrebt, eine juristische Doppelbesteuerung zu vermeiden. Nur in Ausnahmefällen (insbesondere bei Verrechnungspreiskorrekturen, so z. B. nach Art. 9 OECD-Musterabkommen) wird auch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden.

1.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung in Fällen ohne DBA

Nach allgemeiner Auffassung erschwert die Doppelbesteuerung volkswirtschaftlich sinnvolle Wirtschaftsbeziehungen mit dem Ausland. Sie ist daher grundsätzlich unerwünscht. Staaten schließen aus diesem Grund oftmals sog. Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ab. Auch bei Fehlen solcher DBA enthält jedoch das nationale Recht verschiedene Vorschriften, die auf die Vermeidung bzw. Milderung von Doppelbesteuerung ausgerichtet sind.

1.2.1 Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG

1.2.1.1 Anwendungsbereich und Funktionsweise der Steueranrechnung

Der Grundfall der Vermeidung von Doppelbesteuerung ist die Anrechnungsmethode. Die Anrechnungsvoraussetzungen des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG sind immer dann relevant, wenn kein DBA-Fall vorliegt (§ 34c Abs. 6 Satz 1 EStG). Liegt ein DBA-Fall vor, wird zwar für die „Technik“ der Anrechnung auf § 34c Abs. 1 Satz 2 ff. EStG zurückgegriffen (siehe § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG), die Anrechnung ergibt sich dem Grunde nach dann aber aus dem DBA selbst. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen greift § 32 Abs. 5 EStG als Spezialvorschrift Platz. Die Vorschrift des § 34c EStG gilt gemäß § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG auch für Körperschaften.



HINWEIS

Achtung: Im Gewerbesteuerrecht ist eine Anrechnung ausländischer Steuern grundsätzlich nicht vorgesehen. Das Hessische FG (Urt. v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271) hat unterdessen – auch ohne explizite Rechtsgrundlage im GewStG – die Anrechnung ausländischer Steuern auch auf die Gewerbesteuer bejaht. Bis zu einer Entscheidung des BFH (Az. I R 8/21) sollten entsprechende Anrechnungen beantragt und die Verfahren offengehalten werden.

Technisch wird im Rahmen der Steueranrechnung zunächst die Steuerbelastung auf die ausländischen Einkünfte im Inland ermittelt. Auf diese Steuerbelastung wird sodann die bereits im Ausland erhobene Steuer angerechnet, d. h. von der festzusetzenden deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abgezogen. Folglich mindert die Steueranrechnung auch die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag.

1.2.1.2 Voraussetzung der Steueranrechnung

Die Voraussetzungen der Anrechnung sind in § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG wie folgt definiert:

- unbeschränkte Steuerpflicht,
- ausländische Einkünfte (§ 34d EStG),
- Steuer aus dem Quellenstaat (per-country-limitation),
- eine der deutschen (Einkommen- bzw. Körperschaft-)Steuer entsprechende Steuer.

Nur wenn sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind, kann eine Steueranrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG erfolgen.



HINWEIS

Ausnahmsweise erlaubt § 50 Abs. 3 EStG auch bei beschränkter Steuerpflicht eine Anrechnung ausländischer Steuern. Dies wird in LB 02 besprochen.



1.2.1.3 Vorliegen ausländischer Einkünfte nach § 34d EStG

Zunächst stellt sich die Frage, ob überhaupt „ausländische Einkünfte“ vorliegen. Nur auf ausländische Einkünfte wird eine Anrechnung gewährt. § 34d EStG enthält einen § 49 EStG („inländische Einkünfte“) ähnelnden Katalog, der abschließend aufzählt, wann ausländische Einkünfte vorliegen. Die Gliederung entspricht mit Ausnahme des § 34d Nr. 4 EStG der Gliederung des § 2 Abs. 1 EStG. Die Norm enthält also eine Auflistung der sieben Einkunftsarten und legt für jede Einkunftsart fest, wann ausländische Einkünfte gegeben sind. Dieser Katalog gilt auch für das KStG.

Für **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 15 und § 16 EStG) ist insbesondere § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG relevant. Dieser benennt als ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche, die durch eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) im Ausland erzielt werden. „Erzielen“ meint in diesem Zusammenhang „Erwirtschaften“, es gilt also das Veranlassungsprinzip (analog § 4 Abs. 4 EStG). Wenn die Betriebsstätte bzw. deren Tätigkeit das „auslösende Moment“ für die Einkünfte ist, dann sind Einkünfte durch die Betriebsstätte veranlasst, mithin erwirtschaftet. Zu dieser Vorschrift zählen auch Gewinnanteil und Sonderbetriebsergebnis eines inländischen Mitunternehmers einer im Ausland operierenden Mitunternehmerschaft.



HINWEIS

Personengesellschaften sind steuerlich transparent. Übt in grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Personengesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit aus und verfügt über eine Betriebsstätte, so wird diese den Mitunternehmern anteilig zugerechnet (Grundsatz der anteiligen Betriebsstätte).

Gemäß § 34d Nr. 3 EStG liegen ausländische Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** (§ 18 EStG) vor, wenn die selbständige Arbeit in einem ausländischen Staat ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Es liegen hier folglich zwei alternative Voraussetzungen vor. Eine Ausübung erfolgt durch aktives Tätigwerden. Der Verwertung kommt Bedeutung zu, wenn eine ursprünglich im Inland ausgeübte Tätigkeit im Ausland verwertet wird.



HINWEIS

Der Begriff „Verwertung“ wird sowohl in § 34d als auch in § 49 EStG verwendet und dort im Grundsatz auch inhaltsgleich verstanden. Verwerten meint eine über die Ausübung hinausgehende Tätigkeit, mit der das Ergebnis der Arbeitsleistung einem anderen zugeführt wird. Eine Verwertung einer selbständigen Tätigkeit im Inland liegt z. B. vor, wenn ein Erfinder sein Patent überlässt oder wenn ein Schriftsteller sein Urheberrecht an einem Werk überträgt (R 49.2 Satz 2 EStR).

§ 34d Nr. 4 EStG legt für bestimmte **Veräußerungsgeschäfte** fest, wann diese zu ausländischen Einkünften führen. Dies ist nach § 34d Nr. 4 Buchst. b EStG bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft der Fall, wenn die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Ausland hat (Buchst. a) oder wenn es sich um eine sog. Immobilienkapitalgesellschaft handelt, deren Anteilswert überwiegend aus in einem ausländischen Staat belegenem Grundbesitz beruht (Buchst. b). Diese Regelung betrifft sowohl Betriebsvermögen als auch Privatvermögen und dort Anteile i. S. v. § 17 EStG oder § 20 EStG.

Einkünfte aus **nichtselbständiger Tätigkeit** (§ 19 EStG) sind gemäß § 34d Nr. 5 EStG ausländische, wenn die Tätigkeit im Ausland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Anders als in Nr. 3 stehen Ausübung und Verwertung nicht gleichberechtigt nebeneinander (vgl. auch *Klein/Link*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 34d EStG Rn. 73): Die Verwertung im Ausland führt ausweislich des Wortlauts nur dann zu ausländischen Einkünften, wenn die Tätigkeit nicht im Inland ausgeübt wurde. Daher ist in Nr. 5 die Ausübung gegenüber der Verwertung vorrangig.

§ 34d Nr. 5 EStG enthält auch Regelungen zum Kassenstaatsprinzip (Satz 2): Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen gewährt werden, sind ausländische Einkünfte; umgekehrt sind Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen inländische – und damit keine ausländischen – Einkünfte.

Nach § 34d Nr. 6 EStG liegen ausländische **Einkünfte aus Kapitalvermögen** dann vor, wenn der Schuldner (z. B. von Gewinnausschüttungen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder Zinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Ausland hat, oder wenn das Kapitalvermögen durch im Ausland belegenen Grundbesitz gesichert ist (z. B. Grundschuld auf einem ausländischen Grundstück). Bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die nicht nach § 20 Abs. 8 EStG nach innerstaatlichem Recht aus Gründen der Subsidiarität umzuqualifizieren sind, ist bei der Anrechnung der ausländischen Steuern § 32d Abs. 5 und Abs. 6 EStG zu beachten.



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Prüfreihefolge Dividenden und Zinsen – v11065

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind nach § 34d Nr. 7 EStG ausländische Einkünfte, wenn das unbewegliche Vermögen im Ausland belegen ist oder die Rechte zur Nutzung im Ausland überlassen wurden.



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Vermietung und Verpachtung Auslandsgrundstücke – v11066



HINWEIS

*Bei Anwendung des Katalogs gilt die umgekehrte „**isolierende Betrachtungsweise**“ („umgekehrt“ deshalb, weil die reguläre isolierende Betrachtungsweise als solche ausdrücklich in § 49 Abs. 2 EStG normiert ist). Dementsprechend bleiben inländische Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit ihre Berücksichtigung der Annahme ausländischer Einkünfte entgegenstünde. Dies kommt in § 34d Nr. 1, 2 und 3 EStG zum Ausdruck, wonach auch Einkünfte der in anderen Nummern des Katalogs in § 34d EStG genannten Art ausländische Einkünfte darstellen, soweit sie – infolge des Subsidiaritätsprinzips (vgl. § 20 Abs. 8 EStG, § 21 Abs. 3 EStG) – einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind, und gilt auch darüber hinaus für jeden erdenklichen weiteren Fall.*

▶ **Beispiel:**

Der Gewerbetreibende X hält in seinem ausschließlich inländischen Betriebsvermögen eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft und erhält daraus eine Gewinnausschüttung.

▶ **Lösung:**

Zu prüfen ist § 34d Nr. 2 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Da X keine ausländische Betriebsstätte unterhält, liegen zunächst keine ausländischen Einkünfte vor. Nach § 34d Nr. 6 EStG lägen aber ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Außer Betracht gelassen wird nun die Betriebsvermögenszugehörigkeit der Anteile im Inland, sodass von ausländischen Einkünften ausgegangen werden kann. Dies ordnet § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG explizit an.



1.2.1.4 Per-Country-Limitation

Gemäß § 34c Abs. 1 EStG kann die Steuer, die „in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen“ (also im Quellenstaat), erhoben wird, nur auf die Einkommensteuer, „die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt“, angerechnet werden. Dieser länderspezifische Anrechnungshöchstbetrag (sog. „per-country-limitation“) wird in § 68a EStDV konkretisiert. Nach dessen Satz 2 sind die Anrechnungshöchstbeträge für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert zu ermitteln.

▶ **Beispiel:**

Die unbeschränkt steuerpflichtige X-GmbH hat ausländische Einkünfte aus Polen sowie aus Bulgarien. In Polen unterliegt sie dem Körperschaftsteuersatz von 19 %, in Bulgarien dem 10%igen Körperschaftsteuersatz.

▶ **Lösung:**

Die X-GmbH kann die ausländischen Steuern auf die Körperschaftsteuer (nach Verwaltungsansicht aber nicht auf die Gewerbesteuer) anrechnen. Maximal anrechenbar sind 15 % (Höhe der deutschen Steuer auf die ausländischen Einkünfte), weshalb sich bei der polnischen Steuer ein Anrechnungsüberhang (also ein Betrag, der nicht angerechnet werden kann) von 4 % ergibt. Hinsichtlich der bulgarischen Einkünfte wurde das Anrechnungsvolumen nicht ausgeschöpft. Wegen der „per-country-limitation“ nach § 68a EStDV scheidet eine Anrechnung der verbleibenden 4 % aus Polen auf die bulgarischen Einkünfte aber aus.

1.2.1.5 Steuer entspricht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer

Ausländische Staaten erheben mitunter Steuern, die es in Deutschland gar nicht gibt. In diesen Fällen wird die Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung vermieden, weil Voraussetzung hierfür ist, dass die ausländische Steuer der inländischen Steuer entspricht.

Die Abgrenzung der einzelnen Steuern führt in der Praxis mitunter zu Schwierigkeiten. **Anlage 6** zu den EStR enthält eine Liste mit Steuern aus Nicht-DBA-Staaten, die der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer entsprechen.

1.2.1.6 Anrechnungshöchstbetrag

Nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG kann „die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer“ angerechnet werden auf die deutsche Steuer, „die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt“. Die zuerst zitierte Passage bringt vor allem ein Nachweisproblem mit sich: Der Steuerpflichtige hat gemäß § 68b Satz 1 EStDV den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern durch Vorlage entsprechender Urkunden (Steuerbescheid, Nachweis über Zahlung, etc.) zu führen. Ebenfalls wird aber ersichtlich, dass eine Anrechnung nur insoweit gewährt wird, als der Steuerpflichtige seine Rechte auf Ermäßigung im Ausland ausgeschöpft hat. Hatte der Steuerpflichtige die Möglichkeit, eine Rückerstattung im Ausland zu fordern, die hierfür maßgebliche Frist aber verpasst, scheidet gleichwohl eine Anrechnung im Inland aus, weil der Anrechnungsbetrag um einen Ermäßigungsanspruch zu kürzen ist.

Die zweite eingangs zitierte Passage aus dem Gesetzestext bringt ein Aufteilungsproblem mit sich: Die Anrechnung erfordert, zunächst die Steuer auf alle Einkünfte zu ermitteln, um sodann eine Anrechnung auf die auf die ausländischen Einkünfte erhobenen inländischen Steuern zu ermöglichen. Zu klären ist also, wie hoch die deutsche Steuer ist, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. In § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG wird festgelegt, dass der sich im Rahmen der Veranlagung ergebende Durchschnittssteuersatz zu ermitteln und auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist. Hieraus ergibt sich bei **natürlichen Personen** folgende Formel, die für jeden Staat, aus dem Einkünfte erzielt werden, gesondert zu berechnen ist:

$$\text{Höchstbetrag} = \frac{\text{Tarifliche ESt} * \text{ausländische Einkünfte}}{\text{zvE}}$$

Nicht einzubeziehen sind gemäß § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG ausländische Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden (hier muss keine Doppelbesteuerung vermieden werden) sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen (unterliegen gesondertem Verfahren nach § 32d Abs. 5 EStG).

Bei **Körperschaften** kommt ebenfalls § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zur Anwendung, es gilt aber gemäß § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG eine modifizierte Berechnung. Diese sieht folgende Formel vor:

$$\text{Höchstbetrag} = \frac{\text{Tarifliche KöSt} * \text{ausländische Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Um die jeweiligen Formeln berechnen zu können, ist die Höhe der ausländischen Einkünfte zu klären. Die Berechnung folgt grundsätzlich dem deutschen Steuerrecht. Als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar sind grundsätzlich die mit den ausländischen (Betriebs-)Einnahmen im Veranlassungszusammenhang (§ 4 Abs. 4 EStG) stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Gemäß § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG sind bei ausländischen Einkünften, die zu einem inländischen Betrieb gehören, auch Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die in wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen. Insoweit reicht ein mittelbarer Zusammenhang aus, was z. B. für Refinanzierungskosten oder Lizenzgebühren relevant sein kann.

1.2.1.7 Kein Vor- oder Rücktrag ausländischer Steuern (per-year-limitation)

Gemäß § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG sind ausländische Steuern nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen. Die Regelung geht auf den Zweck des § 34c Abs. 1 EStG, die *juristische* Doppelbesteuerung zu vermeiden, zurück: Juristische Doppelbesteuerung liegt nur vor, wenn eine Besteuerung für denselben Zeitraum erfolgt. Kommt es zwischen den Staaten zu unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkten, können die Voraussetzungen der Anrechnung u. U. nicht gegeben sein. Es ist folglich auch nicht möglich, Anrechnungsüberhänge in einem anderen Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen.

Sollte dagegen in einem späteren Zeitpunkt die Steuer eines früheren Jahres erstattet werden oder nachträglich erhoben oder erhöht werden, wirkt sich dies über § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO auf die Steueranrechnung im früheren Veranlagungszeitraum aus.



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG – ohne DBA – v11064

1.2.2 Anrechnung nach § 32d Abs. 5 EStG

Ausweislich des § 34c Abs. 1 Satz 1 2. Halbs. EStG gilt die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Abs. 1 und 3 bis 6 anzuwenden sind. Soweit folglich nach § 32d Abs. 2 EStG die Anwendung des besonderen Steuersatzes ausscheidet, erfolgt die Anrechnung wiederum nach § 34c Abs. 1 EStG. Für die dem besonderen Steuersatz unterliegenden Kapitaleinkünfte besteht eine Sonderregelung in § 32d Abs. 5 EStG. Die nach § 32d Abs. 5 EStG anrechenbaren ausländischen Steuern vermindern die Steuer nach § 32d Abs. 1 EStG (siehe § 32d Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Anrechnung erfolgt grundsätzlich bereits im Steuerabzugsverfahren (§ 43a Abs. 3 Satz 1 EStG), wird notfalls aber im Rahmen der Veranlagung nach § 32d Abs. 3 oder Abs. 4 EStG nachgeholt.

Die Anrechnungsvoraussetzungen des § 32d Abs. 5 EStG stimmen weitgehend mit denen des § 34c Abs. 1 EStG überein: Eine Anrechnung setzt unbeschränkte Steuerpflicht, ausländische Kapitalerträge und eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer voraus. Allerdings beschränkt § 32d Abs. 5 EStG – anders als § 34c Abs. 1 EStG – die Höhe der Anrechnung nicht auf die Einkommensteuer, „die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt“.



Als Besonderheit der Anrechnung nach § 32d Abs. 5 EStG merken Sie sich daher bitte: Entgegen der Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG gilt im Rahmen des § 32d Abs. 5 EStG ausnahmsweise nicht die per-country-limitation (siehe dazu oben). Folglich könnten auch ausländische Steuern auf ausländische Einkünfte aus einem anderen Staat angerechnet werden. Allerdings gibt § 32d Abs. 5 Satz 3 EStG als Anrechnungshöchstbetrag die auf die ausländischen Kapitalerträge entfallende deutsche Einkommensteuer vor. Es gilt eine sog. „per-item-limitation“, der zufolge höchstens 25 % auf den einzelnen Kapitalertrag angerechnet werden können. Diese Regelungstechniken wirken sich wie folgt aus (vgl. zu den Beispielen auch *Kühner*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 32d EStG Rn. 81):

▶ **Beispiel 1:**

Der unbeschränkt steuerpflichtige X erzielt Kapitalerträge i. H. v. jeweils 500 Euro aus einem ausgereichten Darlehen sowie aus einer Staatsanleihe jeweils im ausländischen Staat A. Staat A erhebt auf die Darlehenszinsen 30 % Quellensteuer, auf die Verzinsung der Staatsanleihe jedoch keine Quellensteuer.

▶ **Lösung:**

Die deutsche Einkommensteuer auf die Kapitalerträge entspricht 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG). Somit kann die Quellensteuer von 30 % nicht vollständig angerechnet werden, sondern verbleibt ein Anrechnungsüberhang von 5 %. Da im Rahmen von § 32d Abs. 5 EStG auf den einzelnen Kapitalertrag abzustellen ist, kann dieser Anrechnungsüberhang jedoch nicht bei den Kapitalerträgen aus der Staatsanleihe genutzt werden.

▶ **Beispiel 2:**

Der unbeschränkt steuerpflichtige X erzielt Zinserträge i. H. v. 1.000 Euro aus einer Anleihe in Staat A, die einer Quellensteuer von 25 % unterliegt. Die Anleihe veräußert er im Veranlagungszeitraum mit Verlust i. H. v. 500 Euro.

▶ **Lösung:**

Die Kapitaleinkünfte belaufen sich nach Verlustverrechnung auf 500 Euro, woraus – den Sparer-Pauschbetrag vernachlässigend – 125 Euro Steuern nach § 32d Abs. 1 EStG entfallen. Der Anrechnungshöchstbetrag ermittelt sich jedoch nach der per-item-limitation, also unter Berücksichtigung des einzelnen Kapitalertrags. Für die Zinserträge beträgt er somit 250 Euro! Es versteht sich von selbst, dass Deutschland aber nur auf die in Deutschland erhobene Steuer von 125 Euro eine Anrechnung gewährt. Der Anrechnungsüberhang von 125 Euro kann nun jedoch auf andere Kapitalerträge angerechnet werden, weil sich die per-item-limitation nur auf die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags bezieht.

Die Anrechnung nach § 32d Abs. 5 EStG gilt auch bei Anwendung der Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG). Dies gilt mit der Maßgabe, dass die ausländischen Steuern auf die auf die „zusätzliche tarifliche Einkommensteuer anzurechnen sind, die auf die hinzugerechneten Kapitaleinkünfte entfällt“ (§ 32d Abs. 6 Satz 2 EStG). Der Anrechnungshöchstbetrag ermittelt sich in diesen Fällen wie folgt (vgl. BMF-Schreiben vom 18.1.2016, BStBl 2016 I S. 85, Beck-Erlasse § 43/1 zu Nr. 1, Rn. 151):

	Tarifliche Einkommensteuer bei Hinzurechnung der Kapitaleinkünfte
./.	tarifliche Einkommensteuer ohne Kapitaleinkünfte
=	Anrechnungshöchstbetrag

1.2.3 Steuerabzug auf Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG

Die (Steuer-)Abzugsmethode ist eine weitere Methode zur Abmilderung internationaler Doppelbesteuerung. Beim Abzug mindert die ausländische Steuer nicht unmittelbar wie bei der Anrechnung den Betrag der inländischen Steuer, sondern wird stattdessen – entgegen § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG – von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Der Steuerminderungseffekt ergibt sich daher aus dem Produkt von ausländischem Steuerbetrag und inländischem Steuersatz. Die Abzugsmethode ist daher nur zur Minderung, nicht zur Vermeidung von Doppelbesteuerung geeignet.

Nach § 34c Abs. 2 EStG ist die ausländische Steuer „auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt“. Da diese Regelung „[s]tatt der Anrechnung nach Absatz 1“ gilt, **müssen die Voraussetzungen der Anrechnung stets vorliegen**, um zur Abzugsmethode nach Abs. 2 optieren zu können. Der Abzug erfolgt nur auf Antrag. Einen solchen Antrag wird der Steuerpflichtige logischerweise nur stellen, wenn ihm dies Vorteile verschafft. Wenngleich die Abzugsmethode regelmäßig nachteilig im Vergleich zur Anrechnungsmethode ist, gibt es insbesondere zwei Situationen, in denen sich der Abzug lohnen kann. Einerseits ist dies der Fall, wenn ausländische Steuern vorliegen, obwohl die ausländischen Einkünfte nach deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften negativ sind. Da auf negative Einkünfte keine Steuer entsteht, scheidet eine Anrechnung aus (Anrechnungshöchstbetrag ist Null). Dies ist i. d. R. dann der Fall, wenn im Ausland lediglich die Bruttoerwerbseinnahmen der Besteuerung unterworfen werden und Erwerbsaufwendungen unberücksichtigt bleiben. Durch Abzug der ausländischen Steuer erhöht diese aber die negativen Einkünfte und damit einen Verlustvortrag. Ebenfalls könnte der Steuerabzug vorteilhaft sein, wenn sich bei Anrechnung nach Abs. 1 erhebliche Anrechnungsüberhänge ergeben. Im Rahmen des Steuerabzugs nach Abs. 2 gibt es nämlich keinen Höchstbetrag, sodass stets die volle ausländische Steuer abgezogen werden kann.

1.2.4 Steuerabzug von Amts wegen nach § 34c Abs. 3 EStG

§ 34c Abs. 3 EStG betrifft den Fall, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorliegen und gerade keine Anrechnung (Abs. 1) und kein Abzug (Abs. 2) möglich ist. Um eine dann bestehende Doppelbesteuerung abzumildern, kommt es zum Steuerabzug. Dafür bedarf es keines Antrags, sondern der Abzug nach Abs. 3 erfolgt von Amts wegen. Der Abzug erfolgt nur, soweit die ausländische Steuer auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Steuer unterliegen. Das Gesetz nennt die folgenden drei Fälle/Gründe, in denen Abs. 3 greift:

- die ausländische Steuer entspricht nicht der deutschen Steuer,
- die Steuer wird nicht in dem Staat erhoben, aus dem die Einkünfte stammen,
- es liegen keine ausländischen Einkünfte i. S. v. § 34d EStG vor.

1.2.5 Steuererlass und Pauschalierung (§ 34c Abs. 5 EStG)

Nach § 34c Abs. 5 EStG können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Abs. 1 besonders schwierig ist. Die wichtigsten auf Basis dieser Vorschriften erlassenen Befreiungen sind im Pauschalierungserlass (Beck-Steuererlasse § 34c/1 zu Nr. 1) und im Auslandstätigkeitserlass (§ 34c/1 zu Nr. 20) geregelt.

Nach dem Pauschalierungserlass wird auf Antrag eine pauschale Festsetzung von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer vorgenommen. Die Steuer beträgt in diesen Fällen pauschal 25 % der Einkünfte, höchstens 25 % des zVE (s. dort Tz. 8). Eine Anrechnung ausländischer Steuern scheidet dann auf die pauschal besteuerten Einkünfte aus. Die pauschal besteuerten Einkünfte sind in Tz. 3 des Erlasses aufgezählt.



Der Auslandstätigkeitserlass begünstigt bestimmte Arbeitnehmertätigkeiten zur Förderung der Volkswirtschaft. Dies gilt nur bei Tätigkeiten von mindestens drei Monaten Dauer in Staaten, mit denen kein DBA besteht. Die Begünstigung erfolgt durch Steuerfreistellung des Arbeitslohns unter Progressionsvorbehalt (Tz. IV).

Begünstigte Tätigkeiten sind gemäß Tz. I Tätigkeiten im Zusammenhang mit Fabriken, Bauwerken, Maschinen, Anlagen oder sonstigen Wirtschaftsgütern (Nr. 1), dem Aufsuchen oder der Gewinnung von Bodenschätzen (Nr. 2), Beratung ausländischer Auftraggeber im Zusammenhang mit den vorgenannten Tätigkeiten (Nr. 3) oder die deutsche öffentliche Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit (Nr. 4). Während der Erlass explizit nur Tätigkeiten für inländische Arbeitgeber begünstigte, hat der EuGH, Urteil vom 28.2.2013 – C-544/11, Petersen, (BStBl. 2013 II S. 847) hierin einen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit gesehen, weshalb nunmehr auch Tätigkeiten für EU-Arbeitgeber begünstigt sind. Der Auslandstätigkeitserlasse wurde jüngst am 10.6.2022 erneuert und damit auch explizit an unionsrechtliche Anforderungen angepasst (BMF v. 10.6.2022; BStBl 2022 I S. 997).

2. **Ausgleichsbeschränkung für negative Einkünfte aus Drittstaaten (§ 2a EStG)**

Sorgt das Welteinkommensprinzip für die Erfassung sämtlicher Einkünfte im Inland, so gilt dies auch für negative Einkünfte. Aus Sicht des Gesetzgebers droht damit auch die Berücksichtigung negativer Einkünfte aus solchen Auslandsinvestitionen, denen nach Auffassung des Gesetzgebers kein volkswirtschaftlich sinnvoller Zweck zugrunde liegt. § 2a Abs. 1 EStG enthält daher einen Katalog an Einkünften, die der Gesetzgeber als im Verlustfall schädlich einstuft, auf dessen Darstellung im Folgenden verzichtet wird.



HINWEIS

§ 2a EStG ordnet eine gesonderte Behandlung für Verluste an. Die Regelung betrifft nicht nur den Fall, in dem die Einkünfte tatsächlich im Inland als Teil der Bemessungsgrundlage erfasst werden, sondern schließt auch einen negativen Progressionsvorbehalt im DBA-Fall aus.

Weil nach Rechtsprechung des EuGH innerhalb der EU eine Gleichbehandlung von negativen und positiven Einkünften geboten ist und auch im EU-Fall eine Berücksichtigung positiver Einkünfte im Inland erfolgen soll, gilt die Regelung nur bei Drittstaaten. Drittstaaten sind nach § 2a Abs. 2a EStG solche Staaten, die nicht Mitglied der EU (eine Übersicht bietet A 1.10 UStAE) oder des EWR (EU-Staaten sowie Norwegen, Island, Liechtenstein) sind.

Die Verlustausgleichsbeschränkung greift für Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte (Nr. 2) nicht, wenn in dieser Betriebsstätte bestimmte volkswirtschaftlich sinnvolle (also „aktive“) Tätigkeiten ausgeführt werden. Einen entsprechenden Katalog über „aktive“ Tätigkeiten enthält § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG. Eine entsprechende Ausnahme gilt gemäß § 2a Abs. 2 Satz 2 EStG auch für Verluste aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften (Nr. 3 und Nr. 4), wenn diese seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem Veranlagungszeitraum die Voraussetzung des Satz 1 erfüllt.

Gemäß § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG dürfen also – wenn keine Ausnahme greift – die negativen Einkünfte „nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und [...] aus demselben Staat“ ausgeglichen werden. Einzig Einkünfte aus der Vermietung von Schiffen (Nr. 6 Buchst. b) können staatenübergreifend verrechnet werden.

▶ **Beispiel:**

Der unbeschränkt steuerpflichtige Michael hat sein überschüssiges Vermögen in eine Immobilie und eine Motoryacht in Florida (USA) investiert, die er jeweils vermietet. Aufgrund hoher Werbungskosten erzielt er nach deutschem Steuerrecht negative Einkünfte.

► **Lösung:**

Michael unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht und aufgrund des Welteinkommensprinzips werden somit auch die Vermietungseinkünfte aus den USA im Inland berücksichtigt. Da es sich um negative Einkünfte handelt, ist jedoch § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG zu beachten. Nach dessen Buchst. a kann Michael die negativen Einkünfte aus der Immobilienvermietung nur mit positiven Immobilienvermietungseinkünften aus den USA verrechnen. Die negativen Einkünfte aus der Bootsvermietung fallen unter Buchst. b, weshalb eine Verrechnung auch mit positiven Vermietungseinkünften der gleichen Art aus anderen Drittstaaten möglich ist. Hätte Michael bspw. noch ein Boot am Zürichsee, aus dessen Vermietung er positive Einkünfte erzielte, wäre eine Verrechnung möglich.

Die negativen Einkünfte werden folglich im Grundsatz „eingeschlossen“ und können nur mit positiven Vermietungseinkünften aus diesem Drittstaat verrechnet werden. Da es nicht fernliegt, dass der Steuerpflichtige erst in einem anderen Veranlagungszeitraum wieder positive Einkünfte erzielt, kann ein Vortrag nach Maßgabe der Sätze 3 und 4 erfolgen. Zum Schluss eines Veranlagungszeitraums sind verbleibende negative Einkünfte in sinngemäßer Anwendung von § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Negative ausländische Einkünfte – v11076



IV. WECHSEL DER PERSÖNLICHEN STEUERPF LICHT

1. Unterjähriger Wechsel der persönlichen Steuerpflicht

Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, deren Besteuerungsgrundlagen jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln sind (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, § 2 Abs. 7 Satz 1 und Satz 2 EStG). Freilich kann die persönliche Steuerpflicht während eines Jahres wechseln, weil ein zunächst als Steuerausländer anzusehender Steuerpflichtiger einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet oder umgekehrt. Für diese Fälle ordnet § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG an, die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen. Es wird folglich nur eine Veranlagung vorgenommen. Die Regelung führt lediglich zur Einbeziehung der der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte in die Veranlagung. Dies bringt zwangsläufig insoweit eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung mit sich (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG). Die gesonderten Regelungen für die Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 50 EStG) bleiben gleichwohl anwendbar. Ausländische Einkünfte, die nicht der Besteuerung im Inland unterliegen, werden im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Bei Körperschaften verhält es sich bei unterjährig wechselnder persönlicher Steuerpflicht anders. Gemäß § 7 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 KStG gilt zwar auch insoweit der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung. Gleichwohl tritt gemäß § 7 Abs. 3 KStG an die Stelle des Kalenderjahres der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht, wenn die unbeschränkte oder die beschränkte Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres bestand. Insoweit sind folglich getrennte Veranlagungen vorzunehmen. Aus § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG ergibt sich nur insoweit etwas anderes – nämlich eine Einbeziehung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht –, als Einkünfte betroffen sind, die dem Steuerabzug unterliegen. Nicht vom Steuerabzug erfasste Einkünfte unterfallen nicht § 32 KStG.

2. Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht als Steuertatbestand

Der Wechsel der persönlichen Steuerpflicht hat aber nicht nur Bedeutung für das Besteuerungsverfahren. Die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht kann auch Besteuerungstatbestand sein.

Im Bereich der Einkommensteuer findet sich die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht – der sog. Wegzug – als Steuertatbestand in § 6 AStG wieder. Wenngleich nicht die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht selbst Tatbestand der Besteuerung ist, kann bei Wegzug einer Person eine mittelbare Besteuerungsfolge – z. B. bei gleichzeitiger Betriebsverlegung des Freiberuflers – gegeben sein (§ 16 Abs. 3a EStG).

Im Körperschaftsteuerrecht war die Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU/EWR-Staat (Achtung: nicht in Deutschland!) gemäß § 12 Abs. 3 KStG Steuertatbestand. Diese Regelung wurde durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) mit Wirkung von 2022 aufgehoben. Ab 2022 kann der „Wegzug“ der Kapitalgesellschaft nur noch Besteuerungsfolgen auslösen, soweit sich dadurch der Umfang des deutschen Besteuerungsrechts an Einzel-Wirtschaftsgütern (§ 12 Abs. 1 KStG) oder ganzen Funktionen (§ 1 Abs. 3b AStG) verschlechtert.



HABEN SIE ANREGUNGEN?

Wir freuen uns über Ihr Feedback!