

Nicht zu folgen ist allerdings BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79 (BStBl. II 1983, 566); v. 17.12.1998 – I B 80/98 (BStBl. II 1999, 293) und BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.9.1) insoweit, als Aufwendungen im Zusammenhang mit einer gescheiterten BS anfallen. Diese sind nicht im BS-Staat, sondern im Staat des Stammhauses zu berücksichtigen, da Nr. 2 Buchst. a eine BS tatsächlich voraussetzt, um beschränkt stpfl. Einkünfte zuzuordnen. Ebenso vgl. zB STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33; WASSERMEYER in D/W, Art. 7 Rn. 300 mwN.

## 2. Nachträgliche Betriebseinnahmen und -ausgaben nach Auflösung der Betriebsstätte 341

§ 24 Nr. 2, wonach zu den Einkünften auch solche aus einer ehemaligen Tätigkeit gehören, gilt auch für beschränkt Stpfl. (vgl. § 24 Anm. 5).

So schon RFH v. 9.3.1932, RStBl. 1932, 513, bestätigt durch BFH v. 15.7.1964 – I 415/61 U, BStBl. III 1964, 551. Das entgegenstehende Urt. des BFH v. 16.7.1969 – I R 186/66, BStBl. II 1970, 56 wird von der FinVerw. nicht angewendet; s. BMF v. 27.9.1982, BStBl. I 1982, 771; H 34d EStH 2008; hM, vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.32; KUMPF/ROTH, DB 2000, 787; KSM/HIDIEN, § 49 Rn. D 4147 f., jeweils mwN; aA WASSERMEYER in WASSERMEYER/ANDREASEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.3 und 5.14.

Für Betriebsausgaben s. ergänzend § 50 Anm. 41.

Zum Abkommensrecht s. GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 6–22 Rn. 8 mwN und Art. 7 Rn. 45 und 143; Ausdrücklich s. Abschn. 4 Protokoll (zu Art. 7) DBA USA 1989; s. dazu DEBATIN/ENDRES, Das neue DBA USA/Bundesrepublik Deutschland, 1990, Art. 7 Rn. 18; JACOB, Handkommentar zum DBA-USA, 1992, Art. 7 Anm. 4.

Zum Verhältnis nachträglicher Einkünfte zu einer Berichtigung der Schlussbesteuerung s. allgemein § 24 Anm. 7 und 76; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 350 ff. mwN; GROH, DB 1995, 2235. Der Anwendungsbereich für § 24 Nr. 2 ist allerdings begrenzt auf die Fälle, in denen keine Schlussbesteuerung nach § 16 durchzuführen ist.

## 3. Veräußerung und Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte 342

**Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person:** Verlegt eine natürliche Person ihre BS vom Inland ins Ausland oder löst sie die inländ. BS auf oder veräußert sie, so ist dieser Vorgang als Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 zu behandeln, wenn es sich um den ganzen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb handelt (vgl. § 16 Anm. 12). Im Rahmen der beschränkten StPfl. ist nur die inländ. BS und nicht das Gesamtunternehmen Gegenstand der Gewinnermittlung; vgl. in diesem Sinne BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260 für den Bereich der im Inland betriebenen LuF. UE folgt hieraus, dass die inländ. BS stets Betrieb iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist (vgl. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C195, ferner WASSERMEYER in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 261, der folgerichtig bei Auflösung einer inländ. BS immer § 16 anwendet, vgl. WASSERMEYER aaO Rn. 305). Die WG der BS sind dann mit ihrem Veräußerungspreis (§ 16 Abs. 3 Satz 6) oder, wenn sie nicht veräußert werden, mit dem gemeinen Wert im Aufgabzeitpunkt (§ 16 Abs. 3 Satz 7) anzusetzen. Wird nur ein Teil der BS ins Ausland verlegt, ohne dass es sich um einen Teilbetrieb handelt, so ist § 16 nicht anzuwenden. Es gelten dann die allgemeinen Grundsätze der Ergebniszuordnung für Außen- und Innentransaktionen.

Mit der Schlussbesteuerung haben die nachträglichen Einnahmen und Ausgaben, soweit sie durch die frühere BS veranlasst sind, grundsätzlich ihre Verbindung zu dieser verloren und sind dem ausländ. Stammhaus oder dem Erwerber der BS zuzurechnen. Vgl. WASSERMAYER in WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten Handbuch, 2006, Rn. 5.18 neuerdings mit der Auffassung, dass BE und BA, die nach Beendigung der BS anfallen, stets dem Stammhaus zuzuordnen seien; anders noch in D/W, DBA, Art. 7 Rn. 305. Zur nachträglichen Änderung der Schlussbesteuerung s. § 16 Anm. 345 ff.; zu nachträglichen BE/BA trotz Schlussbesteuerung s. § 24 Anm. 7 und 76.

Im Rahmen der GewSt. sind bei beschränkt EStpfl. weder der Aufgabegewinn noch nachträgliche BE bzw. BA anzusetzen (s. Abschn. 39 Abs. 1 GewStR1998).

**Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (§ 12 Abs. 2 KStG):** Bei beschränkt KStpfl. sah § 12 Abs. 2 KStG idF bis zum SEStEG für den Fall, dass eine inländ. BS beendet bzw. ins Ausland verlegt wurde, eine Schlussbesteuerung entsprechend § 11 KStG (Liquidation) vor. Die Vorschrift wurde durch das SEStEG mit Wirkung für den VZ 2005 als überflüssig angesehen und daher gestrichen. Nunmehr ist § 16 Abs. 3 EStG entsprechend anzuwenden (s. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). Nach § 12 Abs. 2 KStG entfällt die Aufdeckung der stillen Reserven bei den dort genannten Umwandlungsfällen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht dadurch nicht eingeschränkt wird.

**Liquidationsbilanz gem. BMF v. 24.12.1999,** BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.9.2 Abs. 2 und Tz. 2.9.3: Nach Meinung der FinVerw. endet die Zuordnung mit einer Liquidationsbilanz, die am Ende des Wj. aufgestellt werden soll, das auf das Wj. folgt, in dem die BS aufgelöst wurde. Die rechtl. Bedeutung und der Charakter dieser Liquidationsbilanz ist unklar. UE ist sie iSd. Schlussbesteuerung nach § 16 Abs. 3 zu verstehen. In diesem Fall ist sie zum Zeitpunkt der Auflösung bzw. Verlegung der BS zu erstellen. Die anderslautende Frist in BMF v. 24.12.1999 aaO hat keine Rechtsgrundlage. Vgl. auch KUMPF/ROTH, DB 2000, 787 (790 f.).

**Abkommensrecht:** Eine Schlussbesteuerung gem. § 16 Abs. 3 wird durch das Abkommensrecht nicht eingeschränkt (vgl. SCHRÖDER/STRUNK in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. C196).

343–349 Einstweilen frei.

350

## IX. Berichtigung der Zuordnung

Aufgrund der juristischen Unselbständigkeit der BS sind vGA und verdeckte Einlagen zwischen Stammhaus und BS nicht möglich. Aus dem gleichen Grund kommt auch eine Gewinnberichtigung nach § 1 AStG im Verhältnis zwischen Stammhaus und BS nicht in Betracht, da diese zwei oder mehr nahe stehende Personen voraussetzt, die in grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen stehen (s. BMF v. 11.7.1974, BStBl. I 1974, 442 Tz. 101 und Tz. 111). Zur Zurechnung einer vGA einer ausländ. Gesellschaft zu deren inländ. BS s. BFH v. 5.3.2008 – I B 171/07, IStR 2008, 482.

Mangels einer ausdrücklichen Berichtigungsvorschrift sind die Regeln zur Ergebnisermittlung gleichzeitig Ermächtigung und Maßstab zur Korrektur bei abweichender Ermittlung (s. KUMPF, StbJb. 1988/89, 399; BLÜMICH/WIED, § 49

Rn. 72). Für Hinweise zur Prüfungsdurchführung und Wechselwirkungen zwischen inländ. und ausländ. Berichtigungen vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 31.7.1995, IStR 1995, 539 = IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 303 (1995) mit Anm. BARANOWSKI.

Einstweilen frei.

351–409

## **Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b: Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb bestimmter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus bestimmten Beförderungen erzielt werden**

### **A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b**

**Schrifttum:** KOHLBECK, Die Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht für Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen, DStZ 1956, 325; RITTER, Neugestaltung der beschränkten Steuerpflicht für ausländische Schiff- und Luftfahrtunternehmen, DStZ 1971, 16; – RR –, Inländische Einkünfte ausländischer Luftfahrtunternehmen aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist?, FR 1981, 142; LIPPEK, Die internationale Besteuerung der Seeschifffahrt, Hefte zur internationalen Besteuerung, Heft 8, Hamburg 1985; BRONS, Nationale und internationale Besteuerung der Seeschifffahrt, Bielefeld 1990; HENSEL, Anm. zu FG Berlin v. 17.1.2000, IStR 2000, 692. Vgl. auch das Schrifttum vor Anm. 470 (zu Nr. 2 Buchst. c) und Anm. 1300 (zu Abs.).

### **I. Grundinformation, Rechtsentwicklung und Bedeutung**

410

**Grundinformation:** Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b schafft die Besteuerungsgrundlage für gewerbliche Einkünfte, die ein Steuerausländer ohne inländ. Betriebsstätte bzw. ständigen Vertreter aus bestimmten Arten von Beförderungen mit Inlandsberührung mittels bestimmter Transportmittel (Seeschiffe und Luftfahrzeuge) erzielt. Erfasst werden nur die Beförderungen zwischen inländ. oder von inländ. zu ausländ. Häfen. Nicht erfasst werden Beförderungen von ausländ. zu inländ. Häfen oder von inländ. Häfen zur freien See.

#### **Rechtsentwicklung:**

► *StÄndG v. 5.10.1956* (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Einführung der Regelung mit Wirkung ab VZ 1957.

