

§ 34d**Ausländische Einkünfte**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366 [3862]; BStBl. I 2009, 1346)

Ausländische Einkünfte im Sinne des § 34c Absatz 1 bis 5 sind

1. Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14) und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören;
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16),
 - a) die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden, und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören,
 - b) die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat, oder
 - c) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen;
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, und Einkünfte der in den Nummern 4, 6, 7, und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören;
4. Einkünfte aus der Veräußerung von
 - a) Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
 - b) Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat;
5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet wird oder worden ist, und Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Einkünfte, die von inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, gelten auch dann als inländische Einkünfte, wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist;

- 6. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20), wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist;
- 7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit das unbewegliche Vermögen oder die Sachinbegriffe in einem ausländischen Staat belegen oder die Rechte zur Nutzung in einem ausländischen Staat überlassen worden sind;
- 8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22, wenn
 - a) der zur Leistung der wiederkehrenden Bezüge Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat,
 - b) bei privaten Veräußerungsgeschäften die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
 - c) bei Einkünften aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 9 der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat.

Autoren:

Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller,
Frankfurt/Main

Dr. Mathias **Link**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller,
Frankfurt/Main

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpff**, Weinheim

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34d

	Anm.		Anm.
I. Grundinformationen zu § 34d	1	1. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	5
II. Rechtsentwicklung des § 34d	2	2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	6
III. Bedeutung des § 34d	3	VI. Isolierende Betrachtungsweise, Einkünfteermittlung	
IV. Geltungsbereich des § 34d	4	1. Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise	7
V. Verhältnis des § 34d zu anderen Vorschriften		2. Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte	8

**B. Rechtsfolge des § 34d:
Ausländische Einkünfte (Satz 1 Halbs. 1)** . 10

C. Tatbestandsmerkmale des § 34d

	Anm.		Anm.
I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, §§ 13 und 14 (Satz 1 Nr. 1)			
1. Grundfall (Satz 1 Nr. 1, Halbs. 1)			
a) Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14)	13		
b) In einem ausländischen Staat betrieben	14		
2. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Satz 1 Nr. 1, 2. Teilsatz)			
a) Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art	17		
b) Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	18		
II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, §§ 15 und 16 (Satz 1 Nr. 2)			
1. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal	21		
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (Nr. 2 Buchst. a, Halbs. 1)			
a) Sachliche und personelle Anknüpfung	27		
b) Betriebsstätte	28		
c) Ständiger Vertreter	29		
3. Erweiterung der sachlichen und persönlichen Anknüpfung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Nr. 2 Buchst. a, 2. Teilsatz)	36		
4. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgerschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz,			
Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 2 Buchst. b)		40	
5. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen (Nr. 2 Buchst. c)			
a) Bedeutung der Nr. 2 Buchst. c		47	
b) Merkmale des Grundtatbestands (Satz 1 Nr. 2 Buchst. c Halbs. 1)		48	
c) Merkmale des erweiterten Tatbestands (Satz 1 Nr. 2 Buchst. c Halbs. 2)		49	
III. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 (Satz 1 Nr. 3)			
1. Grundfall (Satz 1 Nr. 3, 1. Teilsatz)			
a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)		53	
b) Ausübung oder Verwertung in einem ausländischen Staat		54	
2. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Satz 1 Nr. 3, 2. Teilsatz)			
a) Einkünfte der in Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art		57	
b) Soweit sie zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören		58	
IV. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Satz 1 Nr. 4)			

	Anm.		Anm.
1. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal	61	2. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Kapitalvermögen	87
2. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind (Nr. 4 Buchst. a)		3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 6 Halbs. 1)	90
a) Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen eines Betriebs	65	4. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist (Nr. 6 Halbs. 2)	91
b) Belegenheit in einem ausländischen Staat	66	VII. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 (Satz 1 Nr. 7)	
3. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 4 Buchst. b)	69	1. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)	94
V. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 (Satz 1 Nr. 5)		2. Objekte der Vermietung und Verpachtung (unbewegliches Vermögen; Sachbegriffe; Rechte)	95
1. Grundfall (Satz 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)		3. Auslandsbezug	98
a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	72	VIII. Sonstige Einkünfte, § 22 (Satz 1 Nr. 8)	
b) Die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet wird oder worden ist	73	1. Erfasste sonstige Einkünfte	101
2. Erweiterung um Einkünfte aus ausländischen Kassen (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)	74	2. Wiederkehrende Bezüge, wenn der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. a)	102
3. Ausnahme: Keine ausländischen Einkünfte bei Einkünften aus inländischen Kassen (Nr. 5 Satz 2)	77	3. Private Veräußerungsgeschäfte, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind (Nr. 8 Buchst. b)	105
VI. Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 (Satz 1 Nr. 6)		4. Einkünfte aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. c)	107
1. Ausländische Einkünfte	86		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34d

Allgemeines Schrifttum: KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuer- ausländern, Köln 1982; KANTENWEIN/MELCHER, Der Sachinbegriff im Sinne des § 21 Abs 1 Nr 2 EStG, FR 1985, 233; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; WENDLAND, Einkunftsart und Abschreibungsmöglichkeiten bei der Vermietung von Sachinbegriffen, DB 1992, 1699; HAARMANN, Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993; AMANN, Zur Systematik der Ermittlung ausländischer Einkünfte, DB 1997, 796; KUMPF/ ROTH, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungs- grundsätzen, DB 2000, 790; LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, München 2003; KROPPE, Neue Rechtsentwicklungen bei der Betriebsstätte nach Abkommensrecht, in GOCHE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppel- besteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 691; EGNER/HEINZ/KOETZ, Ausmaß der erweitert beschränkten Steuerpflicht bei Termin- geschäften – Verhältnis von § 34d Nr. 8 Buchst. b) und § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG, IStR 2007, 41; SCHAUHOFF/IDLER, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2008, 341; HAASE, § 4 Abs. 1 InvStG und ausländische Einkünfte, IStR 2010, 70; DRTZ/QUILITZSCH, Aktuelle Entwik- klungen im Hinblick auf die Definition der Betriebsstätte, FR 2012, 493; HOOR, Der OECD-Diskussionsentwurf zur Revision des Kommentars zu Art. 5 (Betriebsstätte) im OECD-Musterabkommen, IStR 2012, 17.

I. Grundinformationen zu § 34d

1

§ 34d zieht keine persönliche und/oder sachliche StPflicht nach sich, sondern definiert vielmehr „ausländische Einkünfte“ für die Anwendung der StErmäßi- gungen nach § 34c Abs. 1–5; insoweit kommt der Norm lediglich eine Hilfs- funktion in Hinblick auf § 34c zu. Die Norm bestimmt abschließend, welche Einkünfte für die Anwendung der StErmäßigungen nach § 34c Abs. 1–5 als „ausländische“ anzusehen sind (vgl. HANDZIK in LBP, § 34d Rn. 2; NIELAND in B/B, § 34d Rn. 4; WASSERMAYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 13).

II. Rechtsentwicklung des § 34d

2

StÄndG v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Die Norm er- setzt mW ab VZ 1980 den § 68b EStDV (dazu im Einzelnen NIELAND in B/B, § 34d Rn. 3).

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715): Redaktionelle Anpassung der Nr. 8 Buchst. b an den Ersatz des Begriffs „Spekulationsgeschäfte“ durch den Begriff „private Veräußerungsgeschäfte“ in § 22 Nr. 2 und § 23 durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 40; BStBl. I 1999, 304).

III. Bedeutung des § 34d

3

Hauptbedeutung für Berücksichtigung ausländischer Steuern: Nur wenn ausländische Einkünfte iSd. § 34d vorliegen, kommt die Anrechnung bzw. der alternative Abzug einer ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 und 2 sowie eine Steuerpauschalierung oder ein Steuererlass nach § 34c Abs. 5 in Betracht. Han- delt es sich dagegen nicht um ausländische Einkünfte iSd. § 34d, verbleibt unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 3 nur der Abzug der ausländischen Steuer.

Acht Einkunftsgruppen: § 34d beschreibt die ausländischen Einkünfte kasuistisch in Anlehnung an den Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1. Die Norm enthält – abw. von § 2 Abs. 1 – in Nr. 4 eine eigene Regelung für Einkünfte aus der Veräußerung von BV und Anteilen an KapGes. Aus diesem Grund enthält der Katalog acht anstatt sieben Nummern.

4

IV. Geltungsbereich des § 34d

Sachlicher Geltungsbereich: Die Norm gilt nach ihrem Wortlaut für § 34c Abs. 1 bis 5. Entsprechende Anwendung der Norm ist in allen Fällen geboten, in denen der Begriff der ausländischen Einkünfte verwendet wird, ohne dass eine eigene Definition gegeben wird.

► *Unstrittig bei:*

- § 32b Abs. 1 Nr. 3;
- § 34c Abs. 1-5;
- § 34c Abs. 6-7;
- § 50 Abs. 3;
- § 26 Abs. 6 KStG sowie
- § 2 Abs. 1 AStG (dort erstreckt sich die erweitert beschränkte EStPfl. auf alle Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, die bei unbeschränkter EStPfl. nicht ausländische Einkünfte iSd. § 34d sind, vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398; SCHAUHOFF/IDLER, IStR 2008, 341).

► *Strittig bei § 4 InvStG:* Die Anwendung der Norm im Rahmen des § 4 InvStG ist str. § 4 Abs. 1 InvStG spricht von „aus einem ausländischen Staat stammenden Einkünften“, nicht von ausländischen Einkünften. Dies und systematische Gründe sprechen dafür, dass es sich bei den in § 4 Abs. 1 InvStG genannten Einkünften nicht um ausländische Einkünfte iSv. § 34d handeln muss, sondern dass die Wendung „aus einem ausländischen Staat stammende Einkünfte“ iS der DBA zu verstehen ist und damit unabhängig von den Voraussetzungen des § 34d alle Einkünfte bezeichnet, die nach einem DBA in Deutschland von der Steuer freigestellt werden (s. HAASE, IStR 2010, 70; STOCK/OBERHOFER in BERGER/STECK/LÜBBEHÜSEN, InvG/InvStG, § 4 InvStG Rn. 17; aA GOSCH in KIRCHHOF, § 34d Rn. 3).

Persönlicher Geltungsbereich:

► *Einkommensteuer:* Die Norm gilt für alle unbeschr. EStpfl. iSd. § 1 Abs. 1-3 ungeachtet der zugrunde liegenden Einkunftsart sowie für beschr. EStpfl. iSd. § 1 Abs. 4 mit Gewinneinkünften (Verweisung in § 50 Abs. 6).

► *Körperschaftsteuer:* Über die Verweisungsnorm des § 8 Abs. 1 KStG kommt die Norm grds. auch bei KStpfl. zur Anwendung.

Verhältnis zu inländischen Einkünften: Eine Qualifikation als ausländische Einkünfte schließt die Qualifikation als inländische Einkünfte grds. nicht aus; daher sieht § 50 Abs. 6 unter den weiteren Voraussetzungen auch die Anrechnung ausländischer Steuern bei beschr. Stpfl. vor.

Bedeutung der Norm für Lokalisierung der Einkünfte: Nach § 34c Abs. 6 S. 1 sind die Anrechnungsregeln in § 34c Abs. 1 bis 3 nicht anwendbar, wenn die Einkünfte „aus einem ausländischen Staat stammen“, mit dem ein DBA besteht. Es ist str., ob die Kriterien in § 34d (auch) zur Ermittlung des Ursprungsstaats von Einkünften herangezogen werden können. Der BFH (v. 2.3.2010 – I

R 75/08, BFH/NV 2010, 1820) geht für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit grds. davon aus, dass der Ursprungsstaat von Einkünften (auch) anhand der in § 34d aufgestellten lokalen Anknüpfungspunkte bestimmt werden kann (differenzierend aber BFH v. 17.11.2010 – I R76/09, BStBl. II 2012, 276: keine abschließende Klärung). Das Abstellen auf die Kriterien in § 34d ist uE zutreffend und sollte für sämtliche Einkunftsarten gelten, es sei denn es besteht Widerspruch zu anwendbaren DBA-Anknüpfungsregeln (ebenso WAGNER in BLÜMICH, § 34d Rn. 4).

V. Verhältnis des § 34d zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

5

Kein Spiegelbild von § 49: Der Katalog der ausländischen Einkünfte entspricht in weiten Teilen dem Katalog der inländischen Einkünfte im Rahmen des § 49; eine Deckungsgleichheit besteht jedoch nicht.

Von § 34d Nr. 6 (Einkünfte aus Kapitalvermögen) sind – im Gegensatz zu § 49 Abs. 1 Nr. 5 – auch die in § 20 Abs. 1 Nr. 8 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel) und Abs. 2 (im Wesentlichen Veräußerungsgewinne) genannten Einkünfte erfasst (vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 800 ff.).

§ 49 stellt bei Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 primär auf eine dingliche Sicherung im Inland ab (vgl. § 49 Anm. 846 f.); demgegenüber muss für das Vorliegen entsprechender ausländischer Einkünfte nicht zwingend eine Besicherung durch ausländischen Grundbesitz gegeben sein; derartige Erträge fallen bereits dann unter § 34d Nr. 6, wenn alternativ dazu der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland hat.

Hintergrund der Abweichungen: Beiden Normen liegen unterschiedliche Zielsetzungen zu Grunde, die eine Ableitung der einen aus der anderen Norm nicht zulassen (§ 49: Bestimmung der inländischen Einkünfte, die eine beschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 4 auslösen; § 34d: Bestimmung der ausländischen Einkünfte zieht keine persönliche und/oder sachliche StPflcht nach sich, lediglich Definitionskatalog für Anwendung der StErmäßigungen nach § 34c Abs. 1–5).

Der Katalog des § 34d ist weiter gefasst ist als der des § 49, erlaubt es also iVm. § 34c Abs. 1 und 2 in einer vergleichsweise größeren Zahl von Fällen unilateral, eine stl. Doppelbelastung im In- und Ausland zu vermeiden.

Da § 34d ferner eine Anpassung an die Besteuerungspraxis im Ausland zu erreichen sucht, sind Abweichungen von den Besteuerungstatbeständen des § 49 Abs. 1 unausweichlich.

2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

6

Für die Definition ausländischer Einkünfte im Rahmen der DBA ist die Norm nicht unmittelbar anzuwenden, da Begriffsbestimmungen in den Abkommen selbst Vorrang haben (HANDZIK in LBP, § 34d Rn. 5; STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 13; vgl. auch BFH v. 1.7.2009 – I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992). Enthält das jeweilige Abkommen jedoch keine eigene Definition, kommt die Anwendung der Norm über den Verweis in § 34c Abs. 6 Satz 2 in Betracht.

VI. Isolierende Betrachtungsweise, Einkünfteermittlung

7 1. Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise

§ 34d regelt anders als § 49 Abs. 2 nicht explizit eine „isolierenden Betrachtungsweise“ für die Feststellung ausländischer Einkünfte. Jedoch ergibt sich ua. aus den Nr. 1, 2, 3 implizit, dass auch § 34d eine umgekehrte iB zugrunde liegt (BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799; s. auch BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 [659], zu Dividenden; Gosch in Kirchhof, § 34d Rn. 2).

Isolierende Betrachtungsweise: Nach § 49 Abs. 2 bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, wenn bei ihrer Berücksichtigung inländischer Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 nicht angenommen werden könnten (zu Einzelheiten s. § 49 Anm. 1215 ff.).

Umgekehrt bedeutet die isolierenden Betrachtungsweise im Rahmen des § 34d, dass bei der Prüfung, ob ausländische Einkünfte vorliegen, inländische Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung ausländischer Einkünfte nicht angenommen werden könnten. Miet- oder Pachteinkünfte aus dem Ausland, die im Rahmen eines inländischen Gewerbebetriebs vereinnahmt werden, gehören zB nur kraft ausdrücklicher Anordnung in Nr. 2 Buchst. a auch dann zu den ausländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn sie nicht in einer ausländischen Betriebsstätte des inländischen Gewerbebetriebs anfallen.

8 2. Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte

Einkünfte müssen in persönlicher Hinsicht dem unbeschr. Stpfl. zugerechnet und in sachlicher Hinsicht seinen ausländischen Einkünften zugeordnet werden (vgl. Roth in Lüdicke [Hrsg.], Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht, 2000, S. 87 ff. sowie § 49 Anm. 240). Wenn eine entsprechende Zuordnung dem Grunde nach erfolgt ist, müssen die ausländischen Einkünfte der Höhe nach ermittelt werden.

Zuordnung: Da nach § 34c Abs. 1 Satz 1 der Höchstbetrag der Anrechnung für jeden ausländischen Staat gesondert zu berechnen ist (sog. per-country-limitation; vgl. § 34c Anm. 81), ist nicht nur eine Zuordnung Inland/Ausland, sondern eine Zuordnung „per country“ vorzunehmen.

Ermittlung: Ausländische Einkünfte werden nach den allg. Grundsätzen des deutschen StRechts ermittelt, da es an einer eigenständigen gesetzlichen Regelung (oder in Fällen des § 34c Abs. 6 Satz 2 einer besonderen Regelung im jeweiligen DBA) fehlt (ebenso Wagner in Blümich, § 34d Rn. 11). § 3c ist mangels streifer Einnahmen nicht anzuwenden (ebenso Strunk/Kaminski in Korn, § 34d Rn. 25). Die Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen zu den ausländischen Einkünften hängt davon ab, welche Einkunftsart im Rahmen der Norm angesprochen wird. Maßgeblich sind nicht die Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 und die sich danach ggf. ergebenden Abzugsbeschränkungen; abzustellen ist vielmehr auf die Qualifikation der Einkünfte nach § 34d (BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657). Bedeutung hat dies in Fällen, in denen die umgekehrte iB zur Anwendung kommt. Dies gilt nicht für die Wahl der Gewinnermittlungsart; diese hat nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 zu erfolgen (BFH v. 9.4.

B. Rechtsfolge: Ausländ. Einkünfte (S. 1 Halbs. 1) Anm. 8–12 § 34d

1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 [659]; s. dazu aber BMF v. 23.12.1997, BStBl. I 1997, 1022).

Besonderheiten:

► *Direkte Methode der Einkünftezuordnung:* Ausgangspunkt bildet die in Tz. 2 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BS-VG, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 ff.) dargelegte Aufteilung des BV und der Einkünfte zwischen Stammhaus und BS entsprechend Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Hiernach sind der ausländischen BS die Gewinne zuzuordnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen BS sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Diese Selbstständigkeitsfiktion soll nach Tz. 2.2 der BS-VG auch dann anwendbar sein, wenn kein DBA mit dem ausländischen Betriebsstätten-Staat besteht (vgl. ausführl. § 49 Anm. 240 ff.).

► *Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten:* Sie wurde bislang in der Rspr. des BFH als Entnahme behandelt, wenn mit dem ausländischen Staat ein DBA bestand, welches eine Freistellung des Betriebsstätten-Gewinns vorsah (BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760). Mit der Einf. eines neuen Entstrickungstatbestands in Form der fiktiven Entnahme ab dem VZ 2006 (§ 4 Abs. 1 Satz 3) durch das SEStEG v. 7.12.2008 hat sich der Gesetzgeber dieses Konzept zu eigen gemacht. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 sind diese Entnahmevorgänge grds. mit dem gemeinen Wert zu bewerten (vgl. im Einzelnen § 49 Rn. 305).

► *Währungsumrechnung:* Die Umrechnung des ausländischen Steuerbetrags in Euro ist uU erforderlich, gesetzlich aber nicht geregelt. Nach R 34c Abs. 1 EStR werden Währungen auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse umgerechnet, zur Vereinfachung aber auch auf der Grundlage der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse, die monatlich im BStBl. I veröffentlicht werden (R 34c Abs. 1 Satz 3 EStR). Für die Währungsumrechnung der anzurechnenden Steuer ist uE auf den Tag der Zahlung der ausländischen Steuer abzustellen, nicht auf den Tag der Steuerentstehung (so BFH v. 19.3.1991 – II R 134/88, BStBl. II 1991, 521, zur ErbSt.).

Einstweilen frei.

9

**B. Rechtsfolge des § 34d: Ausländische Einkünfte
(Satz 1 Halbs. 1)**

10

Der erste Teil von Satz 1 stellt die Rechtsfolge von § 34d an den Anfang: Soweit die Tatbestandsmerkmale der Norm vorliegen, sind ausländische Einkünfte iSd. § 34d gegeben. Diese Qualifikation ermöglicht dann die Berücksichtigung ausländischer Steuern nach Maßgabe des § 34c Abs. 1–5.

Einstweilen frei.

11–12

C. Tatbestandsmerkmale des § 34d
**I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
§§ 13 und 14 (Satz 1 Nr. 1)**
1. Grundfall (Satz 1 Nr. 1, Halbs. 1)
13 a) Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14)

Land- und Forstwirtschaft: Der Begriff bestimmt sich nach §§ 13 und 14 (s. Klammerhinweis). Es muss sich um eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit handeln, die auf die planmäßige nicht gewerbliche Bodenbewirtschaftung und Fruchtziehung mit Hilfe von Naturkräften ausgerichtet ist (s. § 13 Anm. 40 ff.). Wichtig ist die Abgrenzung gegenüber gewerblichen Tätigkeiten sowie gegenüber Vermietungs- und Verpachtungsaktivitäten, weil dort andere Anknüpfungspunkte für die Qualifikation als „ausländische Einkünfte“ gelten (zur Abgrenzung gegenüber gewerblicher Tätigkeit s. im Einzelnen § 13 Anm. 160 ff.).

Nicht ersichtlich ist, warum Satz 1 Nr. 1 wie § 49 Abs. 1 Nr. 1 auf „eine“ Land- und Forstwirtschaft abstellt, wohingegen § 13 „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“ nennt.

Einkünfte: Die Einkünfte können sowohl aus dem laufenden Betrieb als auch aus der Veräußerung bzw. Aufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs stammen (s. Klammerhinweis auf § 14). Ausgehend von der Tatsache, dass die ausländischen Einkünfte nach den Gewinnermittlungsvorschriften des deutschen StRechts zu ermitteln sind (s. Anm. 8), kann der Gewinn eines ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a ermittelt werden.

14 b) In einem ausländischen Staat betrieben

Ausländischer Staat: Der Begriff „Ausland“ wird im StRecht anders als der Inlandsbegriff (§ 1 Abs. 1 Satz 2) nicht definiert. Ausländischer Staat ist daher jeder andere Staat als die Bundesrepublik Deutschland. Da es sich jedoch um einen Staat handeln muss, fallen „Niemandland“ bzw. hoheitsfreie Zonen wie die Antarktis oder die hohe See nicht unter dieses Tatbestandsmerkmal, wohl aber analog zu § 1 Abs. 1 Satz 2 der dem jeweiligen ausländischen Staat zustehende Anteil am Festlandssockel, die zu dem jeweiligen ausländischen Staat gehörenden Hoheitsgewässer und der zu dem jeweiligen ausländischen Staat gehörende Luftraum (BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319). Kaufahrtei- und Seeschiffe unter fremder Flagge werden als schwimmende Gebietsteile des Flaggenstaats angesehen, wenn sie sich auf hoher See befinden (BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377). Im Übrigen sind die hoheitlichen Grenzen maßgeblich, nicht die Zollgrenzen.

Betreiben: Gemeint ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung von Erzeugnissen sowie ihrer Verwertung (BFH v. 13.12.2001 – IV R 86/99, BStBl. II 2002, 80; s. § 13 Anm. 40 ff.).

In einem ausländischen Staat betrieben: Die LuF wird in einem ausländischen Staat betrieben, wenn die bewirtschafteten Flächen im Ausland belegen sind. Im Ausland belegen sind Bodenflächen, die zum Territorium eines ausländischen Staats gehören, in ausländischen Grundbüchern oder ähnlichen Regis-

II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Satz 1 Nr. 2) Anm. 14–21 § 34d

tern eingetragen sind. Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Betriebsleitung vom Inland oder vom Ausland aus erfolgt und ob sich das bewegliche und unbewegliche Inventar im Inland befindet (s. auch § 49 Anm. 133 zum umgekehrten Fall der beschränkten StPflcht). UE ist der Begriff „in einem ausländischen Staat“ nicht wörtlich zu nehmen; die LuF kann auch zugleich in mehreren ausländischen Staaten betrieben werden.

Einstweilen frei.

15–16

2. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Satz 1 Nr. 1, 2. Teilsatz)

a) Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art

17

Zu den Einkünften aus LuF gehören auch die durch § 34d erfassten Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Nr. 3, s. Anm. 53 ff.), aus Veräußerungen (Nr. 4, s. Anm. 61 ff.), Kapitalvermögen (Nr. 6, s. Anm. 86 ff.), Vermietung und Verpachtung (Nr. 7, s. Anm. 94 ff.) und die sonstigen Einkünfte (Nr. 8 Buchst. c, s. Anm. 107).

b) Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

18

Einkünfte aus LuF iS der Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sich die Einkunftsquelle im inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb befindet. Das heißt, ausländische Einkünfte iSd. Nr. 1 können zB auch solche aus Kapitalvermögen nach Nr. 6 sein, wenn die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt sind und diese Einkünfte im Rahmen eines inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen. Dabei spielt es für die Frage der Qualifikation dieser Einkünfte als ausländische Einkünfte keine Rolle, dass diese Einkünfte nicht durch eine im ausländischen Staat betriebene LuF erzielt werden.

Die genannten Einkünfte „gehören“ zu den Einkünften aus LuF, wenn sie dem inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Einstweilen frei.

19–20

II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, §§ 15 und 16 (Satz 1 Nr. 2)

1. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal

21

Einkünftegruppen des Satz 1 Nr. 2: Die Norm umschließt in der abschließenden Aufzählung:

▶ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden* (Buchst. a Alt. 1, Grundtatbestand, s. Anm. 27 ff.).

▶ *Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören* (Buchst. a Alt. 2, s. Anm. 36 ff.).

▶ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat* (Buchst. b s. Anm. 40 ff.).

► *Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen* (Buchst. c, s. Anm. 47 ff.).

§§ 15 und 16 als gemeinsames Tatbestandsmerkmal (Nr. 2, Halbs. 1)

Erfasst sind: Einkünfte aus Gewerbebetrieb, alternativ nach § 15 oder § 16. Dies umfasst die Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs, wozu auch die Aufgabe oder Veräußerung einer ausländischen BS zählt.

Nicht erfasst sind: Einkünfte aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer KapGes. (§ 17), da Nr. 2 nur auf § 15 und 16 verweist. Vielmehr ist zu prüfen, ob ausländische Einkünfte iSd. Nr. 4 Buchst. b (s. Anm. 69 f.) vorliegen.

22–26 Einstweilen frei.

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden (Nr. 2 Buchst. a, Halbs. 1)

27 a) Sachliche und personelle Anknüpfung

Die Einkünfte müssen durch eine in einem ausländischen Staat belegene BS erzielt werden. Das Schrifttum sieht die BS insoweit als sachliches Anknüpfungsmerkmal an (KUMPF in HAARMANN, Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, 33). Der Auslandsbezug kann auch durch einen ständigen Vertreter hergestellt werden. Diese personelle Anknüpfung ist subsidiär und tritt zurück, wenn der ständige Vertreter im Rahmen einer dem inländischen Unternehmen zuzurechnenden BS im Ausland tätig wird (vgl. § 49 Anm. 230). Zweckmäßigerweise ist daher im ersten Schritt zu prüfen, ob eine BS vorliegt.

28 b) Betriebsstätte

Definition: Als Vorschrift des nationalen Rechts bestimmt sich der Betriebsstättenbegriff nach der Definition in § 12 AO. Definitionen des ausländischen Staats oder auch eines DBA sind für § 34d nicht anwendbar (aA STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 35).

In § 12 AO ist die BS definiert als feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Zu den Merkmalen des Betriebsstättenbegriffs vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 190 ff.; zu neueren Entwicklungen bei der BS nach Abkommensrecht vgl. KROPPEL, FS Wassermeyer, 2005, 691 ff.; GÖRL in VOGEL/LEHNER, 3. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rn. 8 ff.; DITZ/QUILITZSCH, FR 2012, 493; HOOR, IStR 2012, 17 (letztere insbes. zur geplanten Rev. des OECD-Musterkommentars). Zur BS eines Berufssportlers mit Einkünften aus Werbeeinnahmen s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398.

Die ausländische BS kann dabei den gesamten Gewerbebetrieb ausmachen, zB wenn ein inländischer Einzelunternehmer seinen Gewerbebetrieb ausschließlich im Ausland unterhält.

► *Keine Attraktivkraft der Betriebsstätte:* Nur diejenigen Einkünfte, die durch die im ausländischen Staat belegene BS erzielt werden, sind ausländische Einkünfte.

► *Kein gewerbliches Unternehmen außerhalb der Betriebsstätte erforderlich:* Ferner kommt in der Formulierung in Nr. 2 Buchst. a – anders als in der missverständlichen Formulierung in § 49 (s. § 49 Anm. 180; LÜDICKE in LADEMANN, § 49 Rn. 282) – klar zum Ausdruck, dass neben der BS kein weiterer Betrieb gegeben sein muss.

Beginn der Betriebsstätte: Nach Auffassung der FinVerw. liegt die sachliche Anknüpfung vor, sobald das Unternehmen beginnt, seine Tätigkeit durch die feste Geschäftseinrichtung auszuüben (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 1.2.1.1). Unter der Voraussetzung, dass bereits eine feste Geschäftseinrichtung besteht, zählt darüber hinaus auch die Zeit dazu, in der die unternehmerische Tätigkeit noch vorbereitender Natur ist (KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 45).

Betriebsstätteneinkünfte vor Beginn der sachlichen Anknüpfung: Praktische Bedeutung hat der Beginn der Anknüpfung vor allem im Hinblick auf den Ansatz bzw. die Zuordnung von Gründungsaufwendungen. Zu Recht ordnet die FinVerw. den Gründungsaufwand sowie sonstige vor der Einrichtung einer BS entstandene Aufwendungen dieser zu, soweit sie in einem Veranlassungszusammenhang mit ihr stehen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.1). Dadurch vermindern sich bei einer ausländischen BS eines inländischen Investors dessen ggf. freizustellende Einkünfte bzw. verringert sich der Anrechnungshöchstbetrag (vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 790; aA WASSERMAYER in DW, Art. 7 MA Rn. 295). Es gilt das Prinzip des wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhangs. Hiernach sind der BS die Aufwendungen und Erträge zuzuordnen, die sowohl durch ihre Tätigkeit als auch durch ihre Existenz veranlasst sind; der Entstehungszeitpunkt ist demgegenüber unbeachtlich (vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.273).

Einkünfteabgrenzung während des Bestehens der Betriebsstätte: Vgl. Anm. 8 sowie im Einzelnen § 49 Anm. 240 ff.

Ende der Betriebsstätte: Die sachliche Anknüpfung ist beendet, sobald die Tatbestandsmerkmale einer BS zB infolge der Auflösung bzw. Einstellung der Tätigkeit nicht mehr vorliegen oder der Unternehmer seine bisherige Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung aufgibt (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.2).

Betriebsstätteneinkünfte nach Erlöschen der sachlichen Anknüpfung: Ausländische Einkünfte iSd. Nr. 2a liegen auch dann vor, wenn der Stpfl. zur Zeit der stl. Erfassung dieser Einkünfte die BS nicht mehr unterhält. Dies setzt voraus, dass die betriebliche Leistung, die den nachträglichen Einkünften zugrunde liegt, von der ausländischen BS während der Zeit ihres Bestehens erbracht worden ist (H 34d EStR). Bezüglich der Zuordnung von nachlaufenden Aufwendungen und Erträgen fordert die FinVerw. die Erstellung einer Liquidationsbilanz (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.9.2). Demnach finden BE und -ausgaben nur bis zu diesem Stichtag Berücksichtigung; danach sind sie dem Stammhaus zuzurechnen. Dabei fällt auf, dass der Betriebsstätten-Erlass in Tz. 2.9.2 Abs. 2 nicht zwingend die Aufstellung einer „Liquidationsbilanz“ fordert, widersprüchlicherweise diese in Abs. 3 im Zusammenhang mit nachträglichen Einkünften aber voraussetzt (vgl. KUMPF/ROTH, DB 2000, 790 [791]).

c) Ständiger Vertreter

29

Definition: Als Vorschrift des nationalen Rechts bestimmt sich der Begriff des ständigen Vertreters nach der Definition in § 13 AO. Definitionen des auslän-

dischen Staats oder auch eines DBA sind für § 34d nicht anwendbar (aA STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 35).

In § 13 AO ist der ständige Vertreter definiert als eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Zu den Merkmalen des Begriffs des ständigen Vertreters s. im Einzelnen § 49 Anm. 230 ff.; zu neueren Entwicklungen im Abkommensrecht vgl. GÖRL in VOGEL/LEHNER, 3. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rn. 109 ff.

Im Gegensatz zur spiegelbildlichen Definition inländischer Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a „Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist“, ist die Bestellung eines ständigen Vertreters nicht ausreichend; dieser muss vielmehr im ausländischen Staat tätig sein (STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 35).

Ermittlung und Abgrenzung der Einkünfte: Aus dem Verweis in Tz. 2 des Betriebsstätten-Erlasses auf die allg. Fremdvergleichsformel des Art. 7 Abs. 2 OECD ergibt sich, dass das Ausmaß der vom Vertreter ausgeübten Funktionen Maßstab für die Bestimmung des ihm zuzurechnenden Gewinns darstellt (LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, 2003, 363; s. § 49 Anm. 330).

Beginn und Ende: Analog zur BS beginnt die personelle Anknüpfung, sobald alle Tatbestandsmerkmale vorliegen, und endet, wenn ein Tatbestandsmerkmal nicht mehr gegeben ist.

30–35 Einstweilen frei.

36 **3. Erweiterung der sachlichen und persönlichen Anknüpfung um Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Nr. 2 Buchst. a, 2. Teilsatz)**

Einkünfte der in Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art: Vgl. Anm. 17.

Soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören: Einkünfte aus Gewerbebetrieb iS der Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sie einem ausländischen Gewerbebetrieb wirtschaftlich zuzurechnen sind. Auch zB Einkünfte aus Kapitalvermögen können also ausländische Einkünfte iSd. Nr. 2 Buchst. a sein, wenn die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt sind und sie im Rahmen eines inländischen Gewerbebetriebs anfallen. Dabei spielt es für die Frage der Qualifikation dieser Einkünfte als ausländische Einkünfte keine Rolle, dass diese Einkünfte nicht durch einen im ausländischen Staat betriebenen Gewerbebetrieb erzielt werden. Zur Zugehörigkeit vgl. Anm. 18.

37–39 Einstweilen frei.

40 **4. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus Bürgerschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 2 Buchst. b)**

Bedeutung: In vielen Staaten unterliegen Einnahmen aus Bürgerschafts- oder Avalprovisionen der beschränkten StPflcht. Solche Einnahmen werden jedoch von Nr. 6 iVm. § 20 nicht erfasst. Die betroffenen Banken konnten daher bis VZ 1980 die entsprechenden ausländischen Steuern nicht nach § 34c anrechnen; dies hätte zur Verteuerung der Avalgebühren verbunden mit Wettbewerbsnach-

teilen für deutsche Finanzinstitute führen können (WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 84).

Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 Nr. 2 Buchst. b:

▶ *Erzielung von gewerblichen Einkünften:*

- ▷ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb:* Buchst. b setzt Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim unbeschr. stpfl. Vergütungsgläubiger voraus, s. Anm. 24. Nicht ausreichend ist daher, wenn eine Privatperson zB eine Bürgschaft gewährt.
- ▷ *Die erzielt werden:* Es wird lediglich vorausgesetzt, dass Einkünfte erzielt werden. Daher keine Einschränkung im Hinblick auf Personenkreis, der Einkünfte erzielt.

▶ *Gewerbliche Einkünfte aus Bürgschafts- und Avalprovisionen:*

- ▷ *Provisionen:* Der Begriff umfasst das Entgelt für jeden Kaufmann, der in Ausübung seines Handelsgewerbes einem anderen Geschäfte besorgt oder Dienste leistet (§ 354 HGB).
- ▷ *Bürgschaft:* Vertrag, durch den sich der Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten verpflichtet, für die Erfüllung der Verbindlichkeit des Dritten (Hauptschuld) einzustehen (§ 349 HGB). Bei einem Bürgschaftskredit übernimmt ein Kreditinstitut eine Bürgschaft für seine Kunden. Das Kreditinstitut gibt also keinen Kredit, sondern stellt seine Kreditfähigkeit dem Kunden als Sicherheit zur Verfügung. Für den Bürgschaftskredit werden keine Zinsen, sondern Provisionen berechnet.
- ▷ *Aval:* Eine Wechselbürgschaft ist die durch Mitübernahme einer Wechselschuld „als Bürge“ übernommene Verpflichtung (Art. 30–32 WG; BAUMBACH/HOPT, 35. Aufl. 2012, § 349 HGB Rn. 4, 21). Im Rahmen eines Avalkredits übernehmen Kreditinstitute für ihre Kunden Haftungen der verschiedensten Art (Bürgschaften, Garantien etc.) und für die verschiedensten Zwecke (für die Ordnungsmäßigkeit und Rechtzeitigkeit von Lieferungen, insbes. Bauleistungen, für die Rückzahlung von Anzahlungen im Fall der Nichtausführung von Lieferungsverträgen, zum Zweck der Fracht- und Zollstundung etc.). Für den Avalkredit – der eigentlich kein „Kredit“, sondern eine „Bürgschaft“ für Kredit oder Kreditversprechen ist – wird kein Zins, sondern eine Avalprovision gefordert, die je nach Art der zugrunde liegenden Hauptschuld, Laufzeit oder des Risikos verschieden hoch ist.
- ▶ *Schuldner mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat:*
- ▷ *Schuldner:* Vom Wortlaut her könnte sowohl auf den Schuldner der Provision als auch auf den Schuldner der Hauptforderung (so WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 85) abzustellen sein. Für die zweite Auslegung spricht, dass das Gesetz differenziert: In Nr. 2 Buchst. b ist schlicht vom „Schuldner“, in Nr. 8 Buchst. c vom „zur Vergütung der Leistung Verpflichteten“ die Rede. Die Unterscheidung wird relevant, wenn nicht der Begünstigte der Bürgschaft, sondern ein Dritter die Bürgschaftsprovision übernimmt.
- ▷ *Wohnsitz:* Einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat jemand dort, wo er eine Wohnung uU innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird; s. im Einzelnen § 1 Anm. 62 ff.
- ▷ *Geschäftsleitung* ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO). Dabei kommt – im Gegensatz zur Bestimmung des Sitzes iSd. § 11 AO – der ökonomischen Gebietszugehörigkeit maßgebliche Bedeutung zu; s. im Einzelnen § 1 KStG Anm. 20.

- ▷ *Sitz*: Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist (§ 11 AO); s. im Einzelnen § 1 KStG Anm. 21.
- ▷ *In einem ausländischen Staat*: Siehe Anm. 14.

41–46 Einstweilen frei.

5. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen (Nr. 2 Buchst. c)

47 a) **Bedeutung der Nr. 2 Buchst. c**

Überblick: Buchst. c erfasst als ausländische Einkünfte solche, die ein Stpfl. aus bestimmten Arten von Beförderungen mit Auslandsberührung mittels bestimmter Transportmittel (Seeschiffe und Luftfahrzeuge) erzielt. Dabei kommt es nicht auf das Vorliegen einer ausländischen BS an.

Ersatz für § 34c Abs. 4: Nr. 2 Buchst. c bezweckt gerade nach Aufhebung des § 34c Abs. 4 mW ab VZ 1999 (SeeschiffahrtsanpassungsG v. 9.9.1998, BStBl. I 1998, 1158) die Lokalisierung und Abgrenzung der ausländischen Einkünfte aus dem Betrieb von insbes. Handelsschiffen zur Anwendung der übrigen Regelungen des § 34c.

48 b) **Merkmale des Grundtatbestands (Satz 1 Nr. 2 Buchst. c Halbs. 1)**

Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb: Vgl. Anm. 40.

Einkünfte aus dem Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge:

► *Betrieb* meint das Betreiben des Seeschiffs oder Luftfahrzeugs als tatsächliche Handlung, s. im Einzelnen § 49 Anm. 431.

► *Seeschiff*: Im deutschen StRecht existiert keine Legaldefinition des Begriffs Seeschiff. Nach handelsrechtl. Definition ist ein „Schiff“ „ein schwimmfähiger Hohlkörper von nicht ganz unbedeutender Größe, der fähig und bestimmt ist, auf oder unter dem Wasser fortbewegt zu werden und dabei Personen oder Sachen zu tragen“ (SCHAPS/ABRAHAM, Seerecht, Vor § 476 HGB Rn. 1). Siehe dazu und zur Abgrenzung zu den Begriffen Binnenschiff und Handelsschiff im Einzelnen § 49 Anm. 432.

► *Luftfahrzeuge* sind „Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballone, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des Luftraumes bestimmte Geräte, insbesondere Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper“ (§ 1 Abs. 2 LuftVG).

► *Eigenes Fahrzeug*: In der Regel sind Seeschiffe in Schiffsregistern (in Deutschland § 3 SchiffsregisterO) und Luftfahrzeuge in Luftfahrtrollen (in Deutschland § 2 LuftVG) eingetragen, die die zivilrechtl. Eigentumsverhältnisse wiedergeben.

► *Gechartertes Fahrzeug*: Je nach Ausgestaltung können Charterverträge zivilrechtl. als Frachtverträge, Mietverträge mit Dienstverschaffungselementen und reine Mietverträge eingeordnet werden. Für die strechtl. Beurteilung kommt es uE

nicht auf die zivilrechtl. Qualifizierung an. Unter Charter sind bei typologischer Betrachtung alle jene Verhältnisse über den Einsatz von Seeschiffen und Luftfahrzeugen zu verstehen, die in den beteiligten Wirtschaftsräumen als Charters angesehen werden; zur Einordnung typischer Charterverträge des Seeverkehrs (Bare Boat Charter, Time Charter, Voyage Charter, Slot Charter, Cross Charter sowie Mischverträge) s. ausführl. § 49 Anm. 443.

► *Eigenes oder gechartertes Fahrzeug*: Die Zusatzqualifikation, dass es sich um eigene oder gecharterte Fahrzeuge handeln muss, ist jedenfalls in § 34d (anders uU für § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, dazu § 49 Anm. 441) nicht einschränkend, sondern vielmehr als Klarstellung dahingehend zu verstehen, dass es auf die sachenrechtliche Rechtsbeziehung des Steuerpflichtigen zu seinem Beförderungsmittel nicht ankommt, also in beiden Fällen ausländische Einkünfte vorliegen, wenn der Stpfl. das Beförderungsmittel betreibt (vgl. HIDIEN in KSM, § 49 Rn. E 49). UE folgt daraus, dass das auch gelten muss, wenn der Stpfl. nicht zivilrechtlicher Eigentümer des von im betriebenen Beförderungsmittels ist, es ihm aber nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen ist.

Einkünfte aus den Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen:

► *Beförderung*: Unter Beförderung ist der Transport von Personen oder Sachen mit dem Hauptziel einer zeitweiligen nicht bloß unerheblichen Ortsveränderung zu verstehen. Vgl. dazu im Einzelnen § 49 Anm. 447 ff. Durch dieses Merkmal wird klargestellt, dass nicht alle Einkünfte im Zusammenhang mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug als ausländische Einkünfte qualifizieren, sondern ausschließlich solche aus Beförderungen.

► *Häfen*: Mangels einer Legaldefinition ist als Hafen ein Ort zu verstehen, an welchem Schiffe anlegen können (vgl. Duden, 2011). Übertragen auf Luftfahrzeuge handelt es sich um den Ort, an dem diese landen können.

► *Zwischen ausländischen Häfen* (vgl. § 49 Anm. 448 f.):

▷ *Grundfall* ist die Reise zwischen zwei ausländischen Häfen. Daneben werden auch Reisen erfasst, bei denen das Schiff zwischen den beiden ausländischen Häfen internationale oder sogar inländische Hoheitsgewässer durchfährt.

▷ *Nur ein Hafen*: Beförderung iS der Vorschrift meint nicht zwingend die Reise zwischen verschiedenen Häfen. Vielmehr ist entscheidend, dass sowohl Ausgangs- als auch Endpunkt der Beförderung im Ausland liegen müssen.

▷ *Nicht erfasste Beförderungen*: Handelt es sich um Beförderungen zwischen mehr als einem ausländischen Hafen, müssen sie von dem einen Hafen als Ausgangspunkt zu dem anderen Hafen als Endpunkt führen. Beförderungen, bei denen ein ausländischer Hafen lediglich als Zwischenhafen fungiert, unterfallen nicht der Vorschrift. Es ist zB keine ausländische Beförderung gegeben, wenn ein Schiff Container in einem inländischen für einen anderen inländischen Hafen lädt und auf dieser Reise zwei ausländische Häfen anläuft.

► *Von ausländischen zu inländischen Häfen* (vgl. § 49 Anm. 450 f.):

▷ *Grundfall* ist jeder Transport von einem ausländischen zu einem inländischen Hafen. Dabei ist ein vorangegangener Transport zwischen zwei ausländischen Häfen unschädlich.

▷ *Nicht erfasste Beförderungen*: Beförderung zur freien See; Durchfuhr ohne Umladung im Ausland. Das Anlaufen eines ausländischen Zwischenhafens vor Erreichen des ausländischen Löschhafens macht die Beförderung nicht zu einer ausländischen Beförderung.

49 **c) Merkmale des erweiterten Tatbestands (Satz 1 Nr. 2 Buchst. c Halbs. 2)**

Weitere ausländische Einkünfte aus bestimmten in Zusammenhang stehenden Beförderungsleistungen: Es handelt sich um die Regelung eines weiteren Tatbestands, der jedoch die Tatbestandsmerkmale des Grundtatbestands (vgl. Anm. 48) voraussetzt; vgl. § 49 Anm. 455 zur spiegelbildlichen Regelung bei inländischen Einkünften.

Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden Beförderungsleistungen:

- ▶ *Einkünfte aus anderen Beförderungsleistungen* (vgl. § 49 Anm. 456):
- ▷ *Beförderungsmittel:* Anders als beim Grundtatbestand geht es hier nicht nur um Seeschiffe und Luftfahrzeuge. Ein konkretes Beförderungsmittel nennt die Vorschrift nicht. Insoweit kommen auch Binnenschiff, Lkw. oder Bahn in Frage.
- ▷ *Abgrenzung Beförderung zu Beförderungsleistung:* Aus der unterschiedlichen Wortwahl „Beförderungen“ und „Beförderungsleistungen“ lässt sich uE nicht der gesetzgeberische Wille zu einem unterschiedlichen Bedeutungsinhalt ableiten. Insoweit werden beide Begriffe synonym verwendet.
- ▷ *Abgrenzung Beförderungsleistungen zu Nebenleistungen:* Vom Wortlaut her werden nur Beförderungsleistungen erfasst, nicht Nebenleistungen. Damit scheiden zB Vor-, Zwischen- oder Nachlagerungen sowie mit der Beförderung zusammenhängende Umschlagsleistungen aus.
- ▶ *Mit solchen Beförderungen zusammenhängende Beförderungsleistungen:* Zu ausländischen Einkünften führen nur die ausländischen mit dem See- und Lufttransport zusammenhängenden, nicht jedoch die davon zu trennenden selbständigen Beförderungsleistungen. Beförderungen und Beförderungsleistungen hängen dann zusammen, wenn sie sich wirtschaftlich als einzelne Akte eines auf Erreichung eines Gesamtzwecks gerichteten Handelns darstellen (vgl. § 49 Anm. 457).
- ▶ *Beförderungsleistungen, die sich auf das Ausland erstrecken:* Erfasst werden nicht alle Beförderungsleistungen, sondern nur solche, die sich auf das Ausland (aber nicht notwendigerweise ausschließlich) erstrecken. Auch Zutransporte aus dem Inland zum ausländischen Ausgangshafen fallen unter den Anwendungsbereich der Norm, allerdings nur mit ihrem ausländischen Teil. Dementsprechend muss in diesem Fall der Einkunftsanteil des sich auf das Ausland erstreckenden Transportabschnitts geschätzt werden (BFH v. 2.3.1988 – I R 57/84, BStBl. II 1988, 596); vgl. § 49 Anm. 458.

50–52 Einstweilen frei.

III. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 (Satz 1 Nr. 3)

1. Grundfall (Satz 1 Nr. 3, 1. Teilsatz)

53 **a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)**

Selbständige Arbeit: Der Begriff bestimmt sich nach § 18 (Klammerzusatz). Er ist deckungsgleich mit demjenigen im Rahmen der unbeschränkten und beschränkten StPflcht (vgl. § 49 Anm. 660). § 18 enthält keine Definition der selbständigen Arbeit, sondern in Abs. 1 eine abschließende Aufzählung. Einkünfte

aus selbständiger Arbeit sind demnach Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (Nr. 1), Einkünfte als Einnahmer einer staatlichen Lotterie (Nr. 2), Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Nr. 3) sowie Einkünfte als Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft (vgl. im Einzelnen § 18 Anm. 50 ff.). Zur Abgrenzung der selbständigen Arbeit insbes. zum Gewerbebetrieb gelten die allg. Grundsätze (vgl. § 18 Anm. 16 ff.).

Einkünfte: Durch Verweis auf § 18 gelten auch § 18 Abs. 2 und 3, dh., die Einkünfte können sowohl aus laufender Tätigkeit als auch aus der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens stammen. Des Weiteren können die Einkünfte aus einer lediglich vorübergehenden Tätigkeit stammen.

b) Ausübung oder Verwertung in einem ausländischen Staat

54

Ausländischer Staat: Vgl. Anm. 14.

Ausübung der selbständigen Arbeit:

► *Ausgeübt* wird die selbständige Arbeit idR durch aktives Tätigwerden; im Einzelfall kann die Ausübung jedoch auch in einem Unterlassen bestehen, auf die Dauer der Tätigkeit kommt es nicht an. Die Tätigkeit kann sich aus zahlreichen Einzeltätigkeiten zusammensetzen. Vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 670 f.

► *Ort der Ausübung:* Grundsätzlich wird die selbständige Arbeit dort ausgeübt, wo sich der Stpfl. in Ausübung seiner Tätigkeit physisch, dh. körperlich aufhält (vgl. RFH v. 29.1.1935, RStBl. 1935, 759; BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 – Tz. 2.3). Dabei ist die Art der ausgeübten Tätigkeit mit zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372). Unerheblich ist, ob für die Tätigkeit im Ausland eine BS unterhalten wird. Ausnahmsweise kann eine selbständige Tätigkeit ohne körperliche Anwesenheit des selbständig Tätigen ausgeübt werden, nämlich im Fall des Einsatzes von Mitarbeitern durch den selbständig Tätigen. Vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 672.

Wird die Tätigkeit teilweise im Inland und teilweise im Ausland ausgeübt, gehört nur der Teil des Entgelts zu den ausländischen Einkünften, der auf die im Ausland ausgeübte Tätigkeit entfällt. Unerheblich ist dabei, ob das Entgelt im Inland oder im Ausland gezahlt wird. Das Entgelt ist uU im Schätzungsweg aufzuteilen.

► *Zeitpunkt der Ausübung:* Durch den Wortlaut der Nr. 3 sind auch nachträgliche Einkünfte aus einer ausländischer Ausübung erfasst, vgl. § 49 Anm. 677.

Verwertung der selbständigen Arbeit:

► *Verwertet* werden kann die selbständige Arbeit nur, wenn sie sich in einem verwertbaren Produkt oder Recht niederschlägt, das als Ergebnis der selbständigen Arbeit einem ausländischen Staat zugeführt werden kann (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377). Für die Qualifikation als ausländische Einkünfte iSd. Nr. 3 kann nur die eigene selbständige Tätigkeit verwertet werden, nicht jedoch die eines anderen. Dabei kommt es grds. auf die Verwertung durch den Stpfl. selbst an, vgl. dazu im Einzelnen § 49 Anm. 680 ff.

► *Ort der Verwertung:* Vgl. § 49 Anm. 682.

► *Zeitpunkt der Verwertung:* Durch den Wortlaut der Nr. 3 sind auch nachträgliche Einkünfte aus einer ausländischen Verwertung erfasst, vgl. § 49 Anm. 682.

Verhältnis von Ausübung und Verwertung:

► *Gleichberechtigt* stehen die beiden Tatbestandsmerkmale Ausübung und Verwertung nebeneinander. Sowohl bei Ausübung als auch bei Verwertung der selbständigen Arbeit in einem ausländischen Staat liegen ausländische Einkünfte vor.

Somit unterscheidet sich das Verhältnis beider Tatbestandsmerkmale im Rahmen dieser Norm von dem Verhältnis der beiden Tatbestandsmerkmale im Rahmen des § 49; dort hat der Ausübungstatbestand vor dem Verwertungstatbestand Vorrang (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 269/83, BStBl. II 1987, 372), vgl. § 49 Anm. 685.

► *Bedeutung:* Dem Verwertungstatbestand kommt eigenständige Bedeutung zu, wenn eine im Inland ausgeübte Tätigkeit durch eine zusätzliche Handlung im Ausland verwertet wird (zB durch Veräußerung oder Übertragung von Nutzungsrechten, s. auch NIELAND in B/B, § 34d Rn. 51).

55–56 Einstweilen frei.

2. Erweiterung um Einkünfte der in Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art (Satz 1 Nr. 3, 2. Teilsatz)

57 a) Einkünfte der in Nr. 4, 6, 7 und 8 Buchst. c genannten Art

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören auch die durch § 34d erfassten Einkünfte aus Veräußerungen (Nr. 4, s. Anm. 61 ff.), Kapitalvermögen (Nr. 6, s. Anm. 86 ff.), VuV (Nr. 7, s. Anm. 94 ff.) und die sonstigen Einkünfte (Nr. 8 Buchst. c, s. Anm. 107).

58 b) Soweit sie zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören

Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Erweiterung liegen nur insoweit vor, als sich die Einkunftsquelle im inländischen selbständigen Bereich befindet. Das heißt, ausländische Einkünfte iSd. Nr. 3 können zB auch solche aus Kapitalvermögen nach Nr. 6 sein, wenn die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt sind und diese Einkünfte im Rahmen eines inländischen selbständigen Betriebs anfallen. Vgl. Anm. 18. Gehören umgekehrt ausländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einem Gewerbebetrieb (ausländische Betriebsstätte), gehen Nr. 1 bzw. Nr. 2 Buchst. a vor. Zur Zugehörigkeit vgl. Anm. 18.

59–60 Einstweilen frei.

IV. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Satz 1 Nr. 4)

61 1. Einkünftegruppen und ihr gemeinsames Tatbestandsmerkmal

Einkünftegruppen: Satz 1 Nr. 4 unterscheidet zwischen zwei Kategorien:

- Buchst. a erfasst Einkünfte aus der Veräußerung von WG, die zum AV eines Betriebs gehören, wenn die WG in einem ausländischen Staat belegen sind (s. Anm. 65 ff.);
- Buchst. b erfasst Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (s. Anm. 69 ff.).

Verhältnis der Nr. 4 zu den Nr. 1–3: Nr. 4 ist als Ergänzung zu Nr. 1–3 zu sehen. Wenn die WG bzw. die Anteile an KapGes. zu einer BS in einem ausländischen Staat gehören, ist die Veräußerung nach Nr. 1–3 zu verfahren.

IV. Eink. aus Veräußerung v. WG d. AV (S. 1 Nr. 4) Anm. 61–65 § 34d

dischen Staat gehören, sind die entsprechenden Veräußerungsgewinne bereits nach Nr. 1–3 als ausländische Einkünfte zu qualifizieren. Ergänzend greift Nr. 4 für sonstige Veräußerungsgewinne. Damit wird eine Berücksichtigung ausländischer Steuer in den Fällen ermöglicht, in denen ein ausländischer Staat die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf die bloße Belegenheit von WG stützt bzw. bezüglich der Anteile an KapGes. auf Sitz oder Geschäftsleitung in seinem Hoheitsgebiet abstellt. Die Norm bezieht sich auf die Veräußerung von BV und PV; PV kann jedoch nur hinsichtlich der Anteile an KapGes. vorliegen.

Die Einbeziehung der Nr. 4 in die Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 bedeutet, dass sie als subsidiär zu Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 anzusehen ist, dh., nur soweit Einkünfte nicht zu den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören, kann Nr. 4 einschlägig sein.

Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus der Veräußerung

Veräußerung bedeutet die Übertragung des rechtl. oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344). Zum Verständnis des Begriffs muss auf §§ 17, 23 zurückgegriffen werden; demnach ist auch ein Tausch eine Veräußerung iS der Vorschrift, ebenso die zeitlich unbefristete Überlassung eines Rechts, nicht hingegen die verdeckte Einlage, vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 620.

Ermittlung der Einkünfte: Die Ermittlung hat nach den deutschen strechtl. Vorschriften zu erfolgen und nicht nach den Vorschriften des ausländischen Staats, in dem das veräußerte WG belegen war. Nr. 4 enthält weder eine eigene Regelung zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns noch einen direkten Verweis auf andere Regelungen; der Veräußerungsgewinn ist daher im Fall der Nr. 4 Buchst. a sowie im Fall der Nr. 4 Buchst. b, wenn die Anteile in einem BV gehalten werden, nach den für das inländische Unternehmen geltenden Vorschriften zu ermitteln, also grds. als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den Veräußerungskosten sowie den fortgeführten AK bzw. HK. Dabei kann es sich sowohl um Veräußerungsgewinne iSd. § 15 (laufende Veräußerungsgewinne) als auch um Veräußerungsgewinne iSd. § 16 (Veräußerung von geschlossenen Komplexen) handeln. Werden die Anteile im Fall der Nr. 4 Buchst. b im PV gehalten, ist der Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 zu ermitteln als der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt.

Einstweilen frei.

62–64

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind (Nr. 4 Buchst. a)

a) Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen eines Betriebs

65

Wirtschaftsgut: Der WG-Begriff der §§ 4 ff. (s. im Einzelnen Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 350 ff.) gilt auch hier, wobei er sich ausschließlich auf die Aktivseite der Bilanz bezieht, dh., WG sind hier als positive WG zu verstehen.

Anlagevermögen: Zum AV gehören diejenigen WG, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Diese handelsrechtl. Definition gilt infolge des Maßgeblichkeitsprinzips auch für das StRecht. Zum Begriff des AV vgl. § 6 Anm. 253 ff. Unseres Erachtens fällt auch das Sonder-

betriebsvermögen eines Mitunternehmers unter die Norm, da nicht der handelsrechtl. Umfang des AV und somit des BV entscheidend ist, sondern die strechtl. Qualifikation (ebenso WASSERMEYER/LÜDICKE in FWB, § 34d Rn. 111).

Betrieb: Damit ist jede betriebliche Einheit gemeint unabhängig von der Einordnung der von ihr erzielten Einkünfte in den Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1. Unerheblich ist uE, ob es sich um einen aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Betrieb handelt oder nicht.

66 b) Belegenheit in einem ausländischen Staat

Ausländischer Staat: Vgl. Anm. 14.

Belegen kommt von dem Verb „liegen“; sprachlich kann Belegenheit daher nur materielle WG wie Grundstücke erfassen. Der Begriff der Belegenheit ist hier jedoch weit auszulegen und als „sich befinden“ aufzufassen, so dass es bei beweglichen materiellen WG auf ihren Standort ankommt. Bei Rechten und anderen immateriellen WG ist entscheidend, wo sie ausgeübt oder genutzt werden; bei Forderungen ist grds. auf die Ansässigkeit des Schuldners in einem ausländischen Staat abzustellen, wobei die Eintragung in ausländische öffentliche Bücher oder Register für die Herstellung des Auslandsbezugs von entscheidender Bedeutung ist, analog § 49 Abs. 1 Nr. 6, vgl. § 49 Anm. 942 f.

67–68 Einstweilen frei.

69 3. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 4 Buchst. b)

Anteile an Kapitalgesellschaften: Kapitalgesellschaften sind nicht nur die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannten Gesellschaften (AG, KGaA, GmbH), sondern alle ausländische Gesellschaften, die nach Aufbau und Struktur einer deutschen KapGes. vergleichbar sind. Nicht entscheidend ist, ob die Gesellschaft nach dem nationalen Recht ihres Ansässigkeitsstaats als KapGes. behandelt wird.

Anteile sind Anteile am Nennkapital der Gesellschaft. Unter die Norm fallen Anteile unabhängig davon, ob sie im BV oder PV gehalten werden und unabhängig davon, ob eine wesentliche Beteiligung iSv. § 17 vorliegt (ebenso STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 55).

Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat: Vgl. Anm. 14 und 40.

70–71 Einstweilen frei.

V. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 (Satz 1 Nr. 5)

1. Grundfall (Satz 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)

72 a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Nichtselbständige Arbeit: Der Begriff bestimmt sich nach § 19 (Klammerzusatz). Er ist deckungsgleich mit demjenigen im Rahmen der unbeschränkten und beschränkten StPflcht (vgl. § 49 Anm. 730). § 19 enthält keine Definition der nichtselbständigen Arbeit, sondern in Abs. 1 eine beispielhafte Aufzählung

(vgl. im Einzelnen § 19 Anm. 51 ff.). Die Abgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den übrigen Einkunftsarten erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen (vgl. § 19 Anm. 19 ff.).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind der Überschuss der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit über die WK (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) und Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sind alle Einnahmen, die dem ArbN aus dem Dienstverhältnis zufließen (Arbeitslohn, s. § 2 Abs. 1 LStDV), vgl. im Einzelnen § 19 Anm. 100 ff.

b) Die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet wird oder worden ist

73

Ausländischer Staat: Vgl. Anm. 14.

Ausübung der nichtselbständigen Arbeit:

► *Ausübung* setzt ein persönliches Tätigwerden des ArbN im Ausland voraus. Dieses kann aktiver oder passiver Natur sein, vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 735.

► *Ort der Ausübung* der nichtselbständigen Arbeit ist der Präsenzort des ArbN während der Ausführung der Tätigkeit, vgl. § 49 Anm. 740 f. Abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 4c (wonach seit VZ 2002 Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder von Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland stets und unabhängig von ihrem tatsächlichen Arbeitsort mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der beschränkten StPflcht unterliegen) sind Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder etc. von ausländischen Gesellschaften nur insoweit von Nr. 5 erfasst, als sie sich in Ausübung ihrer Tätigkeit tatsächlich im Ausland aufhalten.

► *Zeitpunkt der Ausübung:* Vgl. § 49 Anm. 746.

Verwertung der nichtselbständigen Arbeit:

► *Verwertung:* Verwertung ist der Vorgang, „durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner Arbeit dem Arbeitgeber zuführt“ (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379). Verwerter ist also stets der ArbN; verwertet werden kann nur das Ergebnis einer Tätigkeit, nicht aber die Tätigkeit selbst. Dies setzt voraus, dass sich das Ergebnis der Tätigkeit in einem materiellen oder immateriellen Gegenstand konkretisiert hat, der einer eigenständigen Nutzung zugänglich ist; vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 750.

► *Ort der Verwertung:* Vgl. § 49 Anm. 751 sowie BFH v. 17.11.2010 – I R 76/09, BStBl. II 2012, 276.

► *Zeitpunkt der Verwertung:* Vgl. § 49 Anm. 755.

Verhältnis von Ausübung und Verwertung:

► *Vorrang der Ausübung:* Abweichend von Nr. 3 stehen die beiden Tatbestandsmerkmale Ausübung und Verwertung im Rahmen der Nr. 5 nicht gleichberechtigt nebeneinander, sondern die Ausübung geht der Verwertung vor, dh., wird die Arbeit im Inland ausgeübt, aber im Ausland verwertet, liegen kein ausländische Einkünfte vor (vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372). Diese Handhabung wird in der Literatur mit Verweis auf den Gleichheitssatz des Art. 3 GG uE zu Recht kritisiert (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 34d Rn. 45).

► *Bedeutung:* Die Unterscheidung ist bedeutsam bei Eingreifen eines DBA, da ausländische Besteuerung bei bloßer Verwertung regelmäßig ausgeschlossen ist.

74 2. Erweiterung um Einkünfte aus ausländischen Kassen (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)

Bedeutung: Entsprechend dem sog. Kassenstaatsprinzip fallen unter Nr. 5 auch Einkünfte, die von einer ausländischen öffentlichen Kasse für ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Dieser dritte Tatbestand steht gleichberechtigt neben Ausübung und Verwertung, Überschneidungen sind möglich.

Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen gewährt werden:

- ▶ *Einkünfte:* Der Begriff ist ungenau. Gemeint sind Bezüge bzw. Einnahmen.
- ▶ *Ausländische öffentliche Kasse:* Dies sind Kassen einer ausländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts sowie Kassen, die einer Dienstaufsicht und Prüfung ihres Finanzgebahrens durch die (jeweilige) öffentliche Hand unterliegen (vgl. BFH v. 1.4.1971 – IV 113/65, BStBl. II 1971, 519). Vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 761.
- ▶ *Gewährung:* Die ausländische öffentliche Kasse muss die Zahlungen aus ihren Haushaltsmitteln leisten, dh. sie wirtschaftlich tragen, vgl. § 49 Anm. 761.

Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis

- ▶ *Dienstverhältnis* meint ein Arbeitsverhältnis iSv. § 1 Abs. 2 LStDV, vgl. § 49 Anm. 767.
- ▶ *Mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis:* Unter die Norm fallen nicht alle Bezüge aus ausländischen öffentlichen Kassen, sondern nur solche, die in Hinblick auf eine nichtselbständige Arbeit geleistet werden. Das Dienstverhältnis muss im Zeitpunkt der Zahlung bereits bestehen oder vorher bestanden haben. Typische Anwendungsfälle für nachträgliche Zahlungen sind Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder. Zahlungen für ein künftiges Dienstverhältnis sind nicht erfasst; vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 767.

75–76 Einstweilen frei.

77 3. Ausnahme: Keine ausländischen Einkünfte bei Einkünften aus inländischen Kassen (Nr. 5 Satz 2)

Bedeutung: Nr. 5 Satz 2 normiert eine Ausnahme: Liegen Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen vor, handelt es sich auch dann um inländische Einkünfte, wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist. Normalerweise wären bei Ausübung der nichtselbständigen Arbeit im Ausland ausländische Einkünfte iSd. Nr. 5 Satz 1 Teil 1 gegeben. Die Ausnahme beruht auf dem Kassenstaatsprinzip (spiegelbildlich zu Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2).

Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank gewährt werden:

- ▶ *Einkünfte:* Vgl. Anm. 74.
- ▶ *Inländische öffentliche Kasse:* Dies sind Kassen einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, vgl. § 49 Anm. 761.
- ▶ *Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank:* Die Nennung im Gesetz hat nur klarstellende Bedeutung, da auch diese Kassen zu den öffentlichen Kassen zählen, vgl. § 49 Anm. 762. Allerdings entspricht „Kasse der deutschen Bundesbahn“ im Gegensatz zur Formulierung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht

der derzeitigen Sachlage (heute: Kasse des Bundeseisenbahnvermögens) und sollte ihr de lege ferenda angepasst werden.

► *Gewährung:* Vgl. § 49 Anm. 761.

Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis: Vgl. Anm. 74.

Rechtsfolge: Inländische Einkünfte, auch wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist:

► *Fiktion:* Die Vorschrift fingiert „inländische Einkünfte“. Gemeint sind uE jedoch keine inländischen Einkünfte iSd. § 49; Ziel ist vielmehr, dass es sich dabei nicht um ausländische Einkünfte iSv. § 34d handelt. Die Ausklammerung aus dem Kanon der ausländischen Einkünfte hat zur Folge, dass eine auf derartige Einkünfte im ausländischen Staat gezahlte Steuer nicht nach § 34c Abs. 1 anrechenbar ist, sondern lediglich abzugsfähig nach § 34c Abs. 3. Dies ist mit dem allgemeinen Zweck der Vorschrift, Doppelbesteuerungen zu vermeiden bzw. zu mildern, eigentlich nicht vereinbar (ebenso NIELAND in B/B, § 34d Rn. 69). Aus diesem Grund wird in der Literatur teilweise eine Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut vertreten (STRUNK/KAMINSKI in KORN, § 34d Rn. 68). Unseres Erachtens ist vielmehr ein Erl. aus sachlichen Billigkeitsgründen im Umfang der verbleibenden Doppelbesteuerung (§§ 163, 227 AO) angebracht (ebenso NIELAND in B/B, § 34d Rn. 69; WAGNER in BLÜMICH, § 34d Rn. 46).

► *Kein Verwertungstatbestand:* Die Fiktion inländischer Einkünfte erfolgt nur bei Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit im ausländischen Staat, nicht bei Verwertung der Tätigkeit im ausländischen Staat. Dies ist vor dem Hintergrund des Aufbaus der Nr. 5 schlüssig. Das Fehlen des Verwertungstatbestands ist mit dem Vorrang der Ausübung gegenüber der Verwertung im Rahmen der Nr. 5 zu erklären. Wird eine nichtselbständige Tätigkeit im Ausland lediglich verwertet, so ist sie grds. im Inland ausgeübt worden; in solchen Fällen sind bereits nach Nr. 5 Satz 1 Teil 1 keine ausländischen Einkünfte gegeben, vgl. Anm. 73.

Einstweilen frei.

78–85

VI. Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 (Satz 1 Nr. 6)

1. Ausländische Einkünfte

86

Ausreichend für die Einordnung als ausländische Einkünfte ist das Vorliegen eines der beiden genannten Anknüpfungsmerkmale, dh. der Schuldner hat Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat (vgl. Anm. 90) oder das Kapitalvermögen ist durch ausländischen Grundbesitz gesichert (vgl. Anm. 91). Dies gilt auch, wenn die Einkünfte gleichzeitig inländische Einkünfte darstellen, zB bei Doppelwohnsitz des Schuldners der Kapitalerträge. In diesem Fall ist zunächst die ausländische Steuer nach Maßgabe des § 34c anzurechnen bzw. abzuziehen, dann die inländische KapErtrSt nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 anzurechnen.

2. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Kapitalvermögen

87

Kapitalvermögen: Der Begriff bestimmt sich nach § 20 (Klammerzusatz). Er ist deckungsgleich mit demjenigen im Rahmen der unbeschränkten StPflcht. In

§ 20 abschließend aufgezählt sind alle Tatbestände, die zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen können; die Aufzählung der Einnahmearten selbst in § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4–11 ist dagegen nicht abschließend, vgl. § 20 Anm. 46. Vgl. zu den einzelnen Tatbeständen § 20 Anm. 50 ff.

Unter die Norm fallen sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Auslandsbezug; somit ist der Begriff der ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen weiter gefasst als der spiegelbildliche Fall der inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 5. Zur Berücksichtigung von Währungsgewinnen/-verlusten s. BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BStBl. II 2012, 115.

Ermittlung der Einkünfte: Die Einkünfte aus Kapitalvermögen ergeben sich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 als Überschuss der Einnahmen über die entsprechenden WK, vgl. § 20 Anm. 31 ff.

88–89 Einstweilen frei.

90 **3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 6 Halbs. 1)**

Schuldner: Maßgeblich für den Auslandsbezug sind ausschließlich die Verhältnisse des Schuldners der Kapitalerträge; der Auslandsbezug ist nicht gegeben, wenn lediglich der Zahlende, also beispielsweise die auszahlende Bank, nicht aber der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat. Der Begriff des Schuldners ist weit auszulegen; zB trifft der Begriff nicht exakt bei Einkünften aus einer stillen Gesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 4); gleichwohl fall uE auch diese Einkünfte unter Nr. 6.

Zu Wohnsitz, Geschäftsleitung und Sitz im ausländischen Staat vgl. Anm. 14 und 41.

91 **4. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist (Nr. 6 Halbs. 2)**

Sicherung des Kapitalvermögens: Nur das Kapitalvermögen muss durch ausländischen Grundbesitz gesichert sein, nicht hingegen die daraus resultierenden Erträge. Kapitalvermögen ist durch ausländischen Grundbesitz gesichert, wenn zur Sicherheit des Gläubigers der Kapitalforderung ein Grundpfandrecht oder ein Verwertungsrecht an einem Grundpfandrecht rechtswirksam bestellt wurde (dingliche Sicherung, vgl. BFH v. 13.4.1994 – I R 97/93, BStBl. II 1994, 743). Anders als § 49 Abs. 1 Nr. 5 spricht die Norm nicht von einer unmittelbaren oder mittelbaren Sicherung. Auch hier muss uE eine mittelbare Sicherung ausreichen. Vgl. zu diesen Begriffen im Einzelnen § 49 Anm. 847.

Die dingliche Sicherung erfolgt nach den jeweiligen ausländischen Rechtsvorschriften. Sie muss in dem Zeitpunkt bestehen, in dem die entsprechenden Einnahmen zu erfassen sind, vgl. im Einzelnen § 49 Anm. 847.

Ausländischer Grundbesitz bedeutet Grundstücke, Betriebsgrundstücke und Betriebe der LuF (§ 19 Abs. 1 BewG; zum Begriff des Grundbesitzes vgl. auch § 49 Anm. 847), die in einem ausländischen Staat belegen sind.

92–93 Einstweilen frei.

VII. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 (Satz 1 Nr. 7)

1. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) 94

Aufgrund des Klammerverweises auf § 21 sind Einkünfte aus VuV iSd. Nr. 7 Einkünfte aus der VuV von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1), aus der VuV von Sachinbegriffen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2), aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Nr. 3) sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4). VuV bedeutet entsprechend die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt, vgl. § 21 Anm. 54 ff. sowie § 49 Anm. 926; nicht eingeschlossen ist die Veräußerung der Objekte. Ebenfalls nicht unter Nr. 7 fallen Einkünfte aus der Nutzung einzelner beweglicher Sachen sowie Einkünfte aus der Überlassung von Know-how. Für die Abgrenzung der Einkünfte aus VuV von den übrigen Einkunftsarten gelten die allgemeinen Grundsätze. Nr. 7 deckt sich nicht mit § 49 Abs. 1 Nr. 6.

2. Objekte der Vermietung und Verpachtung (unbewegliches Vermögen; Sachinbegriffe; Rechte) 95

Überblick: Durch den Verweis auf § 21 kommen als Objekte der VuV das unbewegliche Vermögen, Sachinbegriffe sowie Rechte in Frage. Des Weiteren können Einkünfte aus VuV durch Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen erzielt werden.

Unbewegliches Vermögen: Der Begriff des unbeweglichen Vermögens, den Nr. 7 verwendet, ist im EStG nicht definiert. Zu Einzelheiten s. die beispielhafte Aufzählung in § 21 Abs. 1 Nr. 1 (unbebaute Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile, in ein Schiffsregister eingetragene Schiffe, und analog dazu in eine Luftfahrzeugrolle eingetragene Luftfahrzeuge, BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467) sowie Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen; s. auch § 21 Anm. 100 ff. sowie § 49 Anm. 929.

Sachinbegriffe: Das EStG definiert den Begriff des Sachinbegriffs nicht; allg. wird darunter eine Mehrheit von Sachen verstanden, die nach ihrer Zweckbestimmung eine wirtschaftliche Einheit bilden (FG Nürnberg. v. 25.3.1994 – I 308/92, EFG 1994, 970, rkr.; KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233; WENDLAND, DB 1992, 1699; s. auch § 21 Anm. 140 und § 49 Anm. 930).

Rechte: Der Begriff des Rechts bzw. der Rechte ist in Nr. 7 und in § 21 Abs. 1 Nr. 3 nicht definiert; beispielhaft, dh. nicht abschließend („insbesondere“), werden aufgezählt schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle. Siehe auch insbes. § 21 Anm. 150 ff. sowie § 49 Anm. 931 ff.

Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen: Aufgrund des Verweises auf § 21 erfasst Nr. 7 auch Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4, vgl. § 21 Anm. 160). Nr. 7 enthält keine explizite Regelung des Auslandsbezugs für die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, da eine solche nicht erforderlich ist. Miet- und Pachtzinsforderungen iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 4 sind Forderungen aus der VuV von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1), von Sachinbegriff-

fen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2) und von Rechten (§ 21 Abs. 1 Nr. 3, § 21 Anm. 160), für die jeweils der Auslandsbezug in Nr. 7 geregelt ist; eine explizite Regelung des Auslandsbezugs ist somit für die Miet- und Pachtzinsforderungen selbst entbehrlich. Ausländische Einkünfte iSd. Nr. 7 sind daher auch Einkünfte aus der Veräußerung von Forderungen aus der VuV von in einem ausländischen Staat belegenem unbeweglichen Vermögen oder Sachinbegriffen sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Forderungen aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten in einem ausländischen Staat (vgl. § 49 Anm. 936).

96–97 Einstweilen frei.

98 3. Auslandsbezug

Überblick: Einkünfte aus VuV sind ausländische Einkünfte iSd. Nr. 7, soweit das unbewegliche Vermögen bzw. die Sachinbegriffe in einem ausländischen Staat belegen sind oder wenn die Rechte zur Nutzung in einem ausländischen Staat überlassen worden sind. Keinen expliziten Auslandsbezug schreibt Nr. 7 für die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen vor (s. Anm. 95).

Belegenheit in einem ausländischen Staat:

► *Soweit:* die Wortwahl „soweit“ bedeutet, dass die Einkünfte aus VuV aufzuteilen sind, wenn Objekte der VuV sowohl im Inland als auch im Ausland belegen sind. Ausländische Einkünfte iSd. Nr. 7 sind nur die Einkünfte, die auf den im Ausland belegenden Teil der Objekte der VuV entfallen.

► *Belegenheit in einem ausländischen Staat:* Siehe Anm. 66.

Überlassung in einem ausländischen Staat: Die Rechte müssen in einem ausländischen Staat überlassen worden sein. Zum dem Begriff der Überlassung vgl. § 21 Anm. 151.

99–100 Einstweilen frei.

VIII. Sonstige Einkünfte, § 22 (Satz 1 Nr. 8)

101 1. Erfasste sonstige Einkünfte

Abschließende Aufzählung: Nr. 8 erfasst nicht alle, sondern nur die darin abschließend aufgezählten Arten von sonstigen Einkünften iSd. § 22, nämlich

- Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (wenn der Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat);
- Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (wenn die veräußerten WG in einem ausländischen Staat belegen sind);
- Einkünfte aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9 (wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat).

Der nicht ganz eindeutige Wortlaut der Nr. 8 ist wohl nicht so auszulegen, dass alle sonstigen Einkünfte iSd. § 22 erfasst sein sollen (mit der Folge, dass ausländische Steuer darauf immer anrechenbar wäre, § 34c Abs. 1, s. Anm. 3).

2. Wiederkehrende Bezüge, wenn der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. a) 102

Wiederkehrende Bezüge sind Einnahmen, die nicht nur einmalig, sondern mit einer gewissen Regelmäßigkeit zufließen und die aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder einheitlichen Rechtsgrundes gewährt werden, zu Einzelheiten s. § 22 Anm. 100 ff.

Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz: Für die Qualifikation der wiederkehrenden Bezüge als ausländische Einkünfte muss der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat haben. Siehe Anm. 14 und 40.

Einstweilen frei.

103–104

3. Private Veräußerungsgeschäfte, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind (Nr. 8 Buchst. b) 105

Private Veräußerungsgeschäfte: Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören nach § 22 Nr. 2, der auf § 23 verweist, zu den sonstigen Einkünften. Zu den privaten Veräußerungsgeschäften s. § 22 Anm. 381 und die Erläuterungen zu § 23.

Belegenheit des veräußerten Wirtschaftsguts in einem ausländischen Staat:

► *Belegenheit:* Siehe Anm. 66. Anders als in § 49 Abs. 1 Nr. 6, der neben der Belegenheit einen alternativen Inlandsbezug für Rechte enthält (s. § 49 Anm. 942 f.) kann daraus, dass Nr. 8 Buchst. b das Wort „belegen“ verwendet, uE nicht abgeleitet werden, die Vorschrift erfasse nur Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken (so aber wohl GEURTS in FROTSCHER, § 34d Rn. 96), zumal kein sachlicher Grund dafür zu erkennen ist, eine etwaige ausländische Steuer auf Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften mit anderen Gegenständen nicht auf die deutsche ESt anzurechnen (§ 34c Abs. 1). „Belegen“ ist daher hier iwS als „sich befinden“ zu verstehen.

► *Ausländischer Staat:* Siehe Anm. 14.

Beispiele: Bei privaten Veräußerungsgeschäften, die Grundstücke zum Gegenstand haben, wird für den Auslandsbezug auf den Ort (Belegenheitsort) des Grundstücks abgestellt. Handelt es sich bei den veräußerten WG um Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (zB Erbbaurechte, Mineralgewinnungsrechte), sollte uE für den Auslandsbezug auf den Belegenheitsort des Grundstücks abgestellt werden, auf welches sich das entsprechende Recht bezieht. Werden bewegliche Sachen veräußert, kommt es uE darauf an, ob sich die beweglichen Sachen im Ausland befinden. Zur Belegenheit im Ausland bei Termingeschäften (Abstellen auf Belegenheit des Basiswertes oder Sitz des Handelsplatzes) s. EGNER/HEINZ/KOETZ, IStR 2007, 41 (47).

Verhältnis zur Nr. 4: Da Nr. 8 Auffangtatbestand ist (vgl. Anm. 101), ist Nr. 4 vorrangig zu prüfen.

Einstweilen frei.

106

107 **4. Einkünfte aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (Nr. 8 Buchst. c)**

Einkünfte aus Leistungen: Nr. 8 Buchst. c qualifiziert Einkünfte aus Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 mit Auslandsbezug als ausländische Einkünfte. Für eine Erl. des im EStG nicht definierten Begriffs der Leistung s. § 22 Anm. 388 ff.

Einschließlich Einkünfte aus Leistungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9: Nach Nr. 8 Buchst. c sind bei entsprechendem Auslandsbezug ausländische Einkünfte solche aus Leistungen (iSd. § 22) „einschließlich der Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9“. § 49 Abs. 1 Nr. 9 regelt, wann bestimmte Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 (also nur einige, nicht alle der in § 22 Nr. 3 genannten Leistungen, s. § 49 Anm. 1090) – bei entsprechendem Inlandsbezug – inländische Einkünfte eines beschr. Stpfl. sind. Da Nr. 8 Buchst. c vorbehaltlich des Auslandsbezugs alle Leistungen iSv. § 22 Nr. 3 ohnehin schon umfasst, mag der Verweis auf Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 als Klarstellung begriffen werden (so NIELAND in B/B, § 34d Rn. 82). In der Tat schließen sich der für Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 geforderte Inlandsbezug (zB in Gestalt der Nutzung im Inland) und der in Nr. 8 Buchst. c vorgesehene Auslandsbezug (Schuldner im Ausland) nicht aus, da es für § 49 Abs. 1 Nr. 9 nicht darauf ankommt, wo der Vergütungsschuldner sitzt und für § 34d Nr. 8 Buchst. c unerheblich ist, wo zB eine überlassene bewegliche Sache genutzt wird.

Möglichkeiten des Auslandsbezugs: Einkünfte aus Leistungen sowie Einkünfte aus Leistungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 9 sind dann als ausländische Einkünfte zu qualifizieren, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat (vgl. Anm. 14 und 40).