

Einführung in das Internationale Steuerrecht

Cloer

2025

ISBN 978-3-8006-3834-5

Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Merke:

10

Ob die Person bei Verneinung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, ist sorgfältig zu untersuchen. Deshalb unterstreichen Sie sich auch die konditionale Verknüpfung „wenn“ im § 1 Abs. 4 EStG und notieren Sie sich den § 49 EStG an den Rand.

Diese Prüfungsfrage, nämlich ob inländische Einkunftsquellen vorliegen, ist steuerrechtlich und nicht naturwissenschaftlich oder ökonomisch zu beantworten, m. a. W.: Allein ein inländischer Schuldner von Vergütungen führt nicht zwingend zur Inlandsbelegenheit der Einkunftsquelle im rechtlichen Sinne. Mit anderen Worten: Die Inlandsbelegenheit einer Einkunftsquelle führt nicht zwingend zur beschränkten Steuerpflicht

Fall: Ein nicht unbeschränkt Steuerpflichtiger (X) erzielt Zinsen von einem inländischen Girokonto. Aufgrund eines Versehens des Kreditinstituts erfolgt ein KEST-Abzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 lit. b) EStG.

12

Lösung: X unterliegt keiner Steuerpflicht. In Ermangelung einer dinglichen Besicherung der zugrundeliegenden Forderung (i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) lit. aa) EStG) besteht keine beschränkte Steuerpflicht. Der zu Unrecht erfolgte KEST-Abzug entfaltet keine Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG, vielmehr besteht ein Erstattungsanspruch zivilrechtlicher Natur gegenüber dem Kreditinstitut, das steuerrechtlich allein erstattungsberechtigt ist (§ 44b Abs. 5 S. 2 EStG). Dessen Steueranmeldung für die KEST stellt den Rechtsgrund im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO, der daher vorliegend gesperrt ist. Es obliegt dem Kreditinstitut die Steueranmeldung zu korrigieren und sodann an den Einkünftebezieher den Erstattungsbetrag auszukehren, kann dies aber auch schon vor Erhalt des Erstattungsbetrags tun. Nur wenn dieses die Korrektur nicht vornimmt,¹¹⁸ insb. weil es bereits die Steuerbescheinigung nach § 45a EStG erteilt hat, kann der Einkünftebezieher den Antrag beim BSt-Finanzamt selbst nach § 37 Abs. 2 AO stellen. Der analogen Anwendung des § 50c Abs. 3 EStG bedarf es daher nicht.

Liegt kein Fall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vor, ist Deutschland nur sog. Quellenstaat (*state of source*) und beschränkt seinen Besteuerungsanspruch entsprechend dem Territorialitätsprinzip auf die inländischen Einkünfte. Eine Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit (*subjective ability to pay*) erfolgt deshalb grundsätzlich nicht.

14

Die unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen befinden sich grundsätzlich nicht in der gleichen Situation. Aufgrund der lediglich ausschnittswisen Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit (*objective ability to pay*), kann die subjektive Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt werden, dies obliegt dem Wohnsitzstaat. Damit ist die Nutzung bestimmter, das Wesen einer Personensteuer (*personal tax*) charakterisierender Vergünstigungen (insb. Grundfreibetrag (*annual basic allowance*, § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG), Abzug von Sonderausgaben (*special expenses*, §§ 10 ff. EStG) sowie der Abzug von außergewöhnlichen Belastungen (*extraordinary financial burdens*, §§ 33 ff. EStG)) verwehrt (§ 50

¹¹⁸ BMF 19.5.2022, Rn. 307, BStBl. I 2022, 742, geändert durch BMF 20.12.2022, BStBl. I 2023, 46, BMF 11.7.2023, BStBl. I 2023, 1471, bestätigt durch Positivliste, bestätigt durch Positivliste, BMF 14.3.2025, lfd. Nr. 926, Nr. 929, BStBlI 2025, 755.

Abs. 1 S. 2 ff. EStG). Die Personensteuer bekommt daher den Charakter einer Objektsteuer (*non-personal tax*). Die unterschiedliche Behandlung ist verfassungsrechtlich¹¹⁹ nicht zu beanstanden und europarechtlich die Grundlage gesicherter EuGH-Rechtsprechung.¹²⁰ Die Ausnahme der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit erfolgt in § 1 Abs. 3 EStG, hierzu → Rn. C151.

- 15 Als weitere Folge des lediglich begrenzten Steuerzugriffs aufgrund des Territorialitätsprinzips folgt die Notwendigkeit der Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung (*avoidance of potential double taxation*) durch den Wohnsitzstaat (*by the state of residency*).
- 16 Deutschland als Quellenstaat kann die Doppelbesteuerung nicht vermeiden (zu den Ausnahmen der Anrechnung von Drittstaatensteuern durch § 50 Abs. 3 EStG (→ Rn. C149f) sowie der Anrechnung der Steuern des Ansässigkeitsstaates bei der Kassenstaatsklausel (→ Rn. F479 ff.) und den Sonderbetriebseinnahmen → Rn. F761 ff.), weil es als erster Staat (Quellenstaat) auf eben diese Einkünfte zugreift. Folgerichtig setzt § 34c Abs. 1 EStG auch die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht voraus.
- 17 Bei beschränkt Steuerpflichtigen bekommt die Einkommensteuer objektsteuerlichen Charakter (*character of non-personal tax*).
- 18 Die Einkommensteuer ist in ihrer Ausgestaltung eine Personensteuer und berücksichtigt sowohl die objektive als auch die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Bei dem beschränkt Steuerpflichtigen resultiert die Nichtberücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit aus der Beschränkung auf die inländischen Einkünfte.
Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen kann bei entsprechender Konfessionsgebundenheit auch die Kirchensteuer erhoben werden. Bei lediglich beschränkt Steuerpflichtigen ist dies nicht der Fall, da diese – nach den jeweiligen Kirchensteuergesetzen der Länder – einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt voraussetzt (vgl. z. B. § 2 BbgKiStG).¹²¹

DIE FACHBUCHHANDLUNG

3. Sachliche Steuerpflicht dem Grunde nach: inländische Einkünfte

- 19 Die Verneinung der unbeschränkten Steuerpflicht führt nicht automatisch zur beschränkten Einkommensteuerpflicht (hierzu bereits → Rn. C10). Die Besteuerung im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht setzt zum einen Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 EStG, zum anderen den in § 49 EStG einkünftesspezifisch bestimmten Inlandsbezug voraus. Dieser besondere Bezug ist in dem nachfolgenden Überblick dargestellt:

¹¹⁹ BVerfG 12.10.1976–1 BvR 2328/73, BStBl. II 1977, 190.

¹²⁰ EuGH 14.2.1995 – C-279/93 Schumacker, Rn. 31.

¹²¹ FM Brandenburg 27.2.2015–36-S 2444-002/11, BeckVerw 313038.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (*income from agriculture and forestry*) 20

§ 49 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 13 ff. EStG	inländischer land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb (<i>domestic agricultural or silvicultural operation</i>)
---	---

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (*income from trade or business* oder alternativ: *income from a commercial business activity*) 21

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 ff. EStG	
lit. a)	Betriebsstätte (§ 12 AO) oder ständiger Vertreter (§ 13 AO) im Inland
lit. b) und c)	inländische Beförderungsleistungen (<i>domestic transport</i>) eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs
lit. d)	inländische Darbietung (<i>domestic performance</i> , als Ersatztatbestand, da die in diesem Buchstaben genannte Personenkreis im Inland i. d. R. nicht über eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter verfügt)
lit. e)	Geschäftsleitung oder Sitz oder Grundbesitz im Inland der zu veräußernden Beteiligung
lit. f)	inländischer Grundbesitz (<i>domestic real estate</i>) oder Verwertung (<i>exploitation</i>) in einer inländischen Betriebsstätte oder Eintragung in inländisches Register (<i>entry into a domestic registry</i>)
lit. g)	Vermittlung eines inländischen Berufssportlers (<i>placement of a professional sportsman</i>)

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (*income from self-employment*) 22

§ 49 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 i. V. m. § 18 EStG	
Alt. 1	Ausüben im Inland (<i>exercise in the national territory</i>)
Alt. 2	Verwerten im Inland (einschl. nachträglicher Einkünfte) (<i>exploitation in the domestic territory including subsequent income</i>)
Alt. 3	Feste Einrichtung oder Betriebsstätte im Inland

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (*employment income*) 23

§ 49 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 EStG	
lit. a)	Ausüben oder Verwerten (einschl. nachträglicher Einkünfte) im Inland
lit. b)	Inländische Kassen (<i>domestic government funds</i>)

lit. c)	Leitende Angestellte (<i>executive employees</i>) einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland
lit. d)	Entschädigung für Tätigkeit im Inland (<i>compensation for activity in the domestic territory</i>)
lit. e)	Tätigkeit im grenzüberschreitenden Luftverkehr (<i>activity in international air traffic</i>) für Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland
lit. f)	Widerrufliche oder unwiderrufliche Freistellung (<i>revocable or irrevocable exemption from work</i>)

24 Einkünfte aus Kapitalvermögen (*income from capital assets*)

§ 49 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 EStG	
lit. a)	Beteiligungserträge (<i>investment income</i> , § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Erträge aus Liquidation oder Kapitalherabsetzung (<i>income stemming from liquidation or capital reduction</i> , § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG), aus stiller Beteiligung (<i>silent partnership</i>) und partiarischem Darlehen (<i>profit participating loan</i>), § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG), Erträge aus Renten- und Kapitalversicherungen (<i>income from pension and endowment insurance</i> , § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG), mit Beteiligungserträgen vergleichbare Leistungen (<i>income comparable to investment income</i>), § 20 Nr. 9 EStG)
	lit. aa) Schuldner (<i>debtor</i>) mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland
	lit. bb) Cum-Ex mit Geschäftsleitung oder Sitz des Emittenten der Aktien im Inland
	lit. cc) Tafelgeschäfte (<i>over-the-counter transactions</i>)
lit. c)	Zinsen (dingliche (<i>interest in rem</i>), § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG sowie schuldrechtliche (<i>interest on a contractual basis</i>), § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)
	lit. aa) bei dinglicher Besicherung der Kapitalforderung (<i>collateralisation in rem</i>) mit inländischem Grundbesitz oder Eintragung einer Schiffshypothek in ein inländisches Register (S. 1), ausgenommen bei Eintragung in inländisches Schuldbuch (<i>domestic debt register</i>), Verbriefung durch Sammelurkunde (<i>securitisation by global certificate</i>) oder Ausgabe einer Teilschuldverschreibung (<i>issuance of partial debenture</i>) (S. 2).
	lit. bb) Obligationsähnliche Genussrechte (<i>debt related jouissance rights</i>) mit Schuldner, der Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (teleologische Reduktion)
lit. d)	Bestimmte Tafelgeschäfte

Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte (*income from renting and leasing*)

25

§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 EStG	
Alt. 1 (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) und Alt. 2 (§ 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	aus unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen (<i>conglomeration of property</i> , funktionell und technisch so aufeinander abgestimmte Wirtschaftsgüter, die eine wirtschaftliche Einheit bilden) im Inland
Alt. 3 (§ 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	aus Rechten mit Eintrag in inländischem Register oder Verwertung in inländischer Betriebsstätte (oder anderen Einrichtung)

Die Einteilung der inländischen Einkünfte in § 49 Abs. 1 Nr. 1–6 EStG orientiert sich an § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 EStG. Die nachfolgende Nummern 7–11 des § 49 Abs. 1 EStG sind dagegen alle § 2 Abs. 1 Nr. 7 zuzuordnen. 26

Sonstige Einkünfte (*other income*)

27

§ 49 Abs. 1 Nr. 7–11 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 EStG	
Nr. 7	wiederkehrende Bezüge (z. B. Renten) von inländischen Einrichtungen
Nr. 8	Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken bzw. grundstücksgleichen Rechten (mit Belegenheit im Inland)
Nr. 8a	Entschädigungen u. ä. von Abgeordneten eines inländischen Parlaments
Nr. 9	sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 3 EStG, insb. Überlassung von Expertise (sog. know-how) und Überlassung beweglicher Gegenstände bei Nutzung im Inland
Nr. 10	Sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 5 EStG, d. h. Einkünfte aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen steuerpflichtig wären oder deren Beiträge als Sonderausgaben abzugsfähig waren
Nr. 11	Auffangvorschrift bei Nichtbesteuerung durch Personengesellschaften, die über Sitz oder Geschäftsleitung oder Eintragung in Register im Inland verfügen.

Ein Sachverhalt ist – unabhängig davon ob es sich um die beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht handelt – stets nach deutschem Steuerrecht zu würdigen. Nur in ganz bestimmten (aber zunehmenden) Fällen (§§ 1a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 10 Abs. 1a, 4i, 4j, 4k, 34c Abs. 1, 49 Abs. 1 Nr. 11, 50d Abs. 7, 8, 9, 10, 11a, 14 EStG) spielt das ausländische Recht eine Rolle. 28

3.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

29 Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die beschränkte Steuerpflicht beschränkt sich dabei auf den inländischen Betrieb, dies gilt auch bei sog. Traktatländereien, d. h. landwirtschaftlichen Betrieben, die beiderseits der Grenze belegen sind und bei denen der Zugang vom Hof, der in einem Land belegen ist, zum Betrieb im anderen Land erfolgt.

30 Der Begriff Traktatländerei bezieht sich historisch gesehen auf Grundstücke im Verhältnis zu den Niederlanden. Die Grenzziehung war nicht geradlinig. Die mit Preußen bzw. Hannover vereinbarte Begradigung (im Wege eines Staatsvertrages, daher auch der Begriff Traktat) führte sodann zu Grundbesitz beiderseits der Grenze. Der Begriff wird heute aber auch im Verhältnis zu anderen Staaten verwendet.

31 Fall: Der in den Niederlanden lebende X ist Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, der beiderseitig der deutsch-niederländischen Grenze belegen ist. Der Hof befindet sich auf niederländischer Seite. Worauf erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht? Die Grenzen des § 13a Abs. 1 EStG erfüllt zwar nicht der Gesamtbetrieb, jedoch der deutsche Betriebsteil. Auf die DBA-Aspekte ist nicht einzugehen.

Lösung: X ist beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 13 EStG mit den sich aus dem inländischen Betrieb erwirtschafteten Einkünften.¹²² Die Einkünfte, die auf den niederländischen Betriebsteil entfallen, unterliegen im Inland dagegen nicht der Besteuerung. X ist zu veranlagern (§ 50 Abs. 1 EStG).

Fraglich ist die Einkünfteermittlung nach § 13a EStG, da hierauf § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht Bezug nimmt. Dies ist jedoch nur eine Ungenauigkeit in der Verweisteknik, der BFH¹²³ wendet auch für die beschränkte Steuerpflicht § 13a EStG an. Entscheidend ist nun, ob für die Bestimmung der in § 13a Abs. 2 EStG lediglich auf den inländischen Betriebsteil oder auf den Gesamtbetrieb abzustellen ist. Nach Auffassung des BFH sei nur auf den inländischen Betriebsteil abzustellen, da die Buchführungspflicht i. S. des § 141 AO mit der Steuerpflicht korrespondiere und daher nur die daraus resultierenden Einkünfte maßgeblich seien. Folgte man dieser Auffassung – wie auch das BMF¹²⁴ – könnte X auch die Besteuerung nach den Durchschnittssätzen nutzen.

In diesem Fall stellt sich die Frage, ob die Begünstigung kleinerer Unternehmen verfassungs- und unionsrechtlich haltbar ist. Verfassungsrechtlich bestehen gleichheitsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die nicht vollumfängliche Erfassung des Gewinns. Dies ließe sich nur durch die angestrebte Vereinfachung für Kleinunternehmen rechtfertigen. Unionsrechtlich ist das Beihilfeverbot (Art. 107 AEUV) angesprochen. Zwar sind geringfügige Subventionen (nach Art. 3 VO 1408/2013¹²⁵ beschränkt auf 25 TEUR innerhalb eines Dreijahreszeitraums) zulässig, aber für die Kommission kein Hindernis, da sie nicht Einzelbeihilfen, sondern Beihilferegeln prüft.¹²⁶ Auch die Kommissionsveröffentlichung vom 19.7.2016¹²⁷ steht dem nicht im

¹²² BFH 17.12.1997 – I R 95/96, Gliederung II 1, BFHE 185, 116 = BStBl. II 1988, 260.

¹²³ BFH 17.12.1997 – I R 95/96, Gliederung II 3, BFHE 185, 116 = BStBl. II 1988, 260.

¹²⁴ BMF 30.11.2001 – IV B 6-S 1301 NdI-70/01, Rn. 5 S. 2, StEK DBA Niederlande Nr. 36, bestätigt durch Positivliste, BMF 14.3.2025, lfd. Nr. 210, BStBl. I 2025, 755.

¹²⁵ KOM 18.12.2013, VO (EU) 1408/2013 m. w. Ä., zuletzt geändert 4.10.2023.

¹²⁶ EuGH 15.12.2005 – C-148/04, Unicredito Italiano, Rn. 69.

¹²⁷ KOM 19.7.2016, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – 2016/C 262/01.

Wege. Die Kommission verneint bei solchen Steuerbegünstigungen die Selektivität nämlich nur, wenn bestimmte Wirtschaftszweige (wie hier Landwirtschaft) zur Vermeidung eines unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwandes erfasst werden, dies jedoch nicht zu einer Steuerlastreduktion führt.¹²⁸

Folgte man vorstehender Auffassung nicht und stellte auf den Betrieb als solchen ab (so wohl das BMF¹²⁹ in der umgekehrten, d. h. Outboundkonstellation), dann wäre die Anwendung der Durchschnittsteuersätze zu versagen und vielmehr eine reguläre Gewinnermittlung vorzunehmen (§ 4 Abs. 1 oder 3 EStG). Ein solches Verständnis folgte aus einer teleologischen Auslegung, nämlich kleine landwirtschaftliche Betriebe zu fördern und nicht eine Begünstigung größeren Unternehmen zugänglich zu machen, in dem ein Gesamtbetrieb aufgeteilt wird und sich die Grenzwerte nur auf den inländischen Teil beziehen.

Die Gewinnaufteilung erfolgt nach der direkten Methode, d. h. so, als seien die beiden Betriebsteile selbständige Unternehmen (§ 1 Abs. 5 AStG). Hierfür sieht das deutsche Recht in Umsetzung des AOA die Maßgeblichkeit der Personalfunktion an (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 BsGaV). Da aber die wesentlichen Personalfunktion i. S. des § 2 Abs. 3 BsGaV dem niederländischen Hof zuzuordnen sind, ist dem Inland, d. h. der inländischen Betriebsstätte in Form der Ländereien kein Gewinn zuzuordnen. Dieses Ergebnis wäre nicht sachgemäß. So will der BFH¹³⁰ seine bisherige Rechtsprechung dahingehend verstanden wissen, allein auf die Personalfunktion als Zuordnungsparameter nicht abstellen zu müssen. Dies entspricht auch der neueren Sicht des BMF, dass die nutzungsbezogene Zuordnung durch den Verweis auf Rn. 75 des Betriebsstättenberichts der OECD 2010¹³¹ mit als Möglichkeit in Betracht zieht. Im Ergebnis stellte die Aufteilung der Erträge nach den Flächen einen sachgemäßen Maßstab dar. Dem anschließend wären die innerbetrieblichen Leistungen (insb. Bewirtschaftungs- und Verwaltungsaufwand) als anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zu vergüten (§ 16 BsGaV), um den deutschen Betriebsstättengewinn sachgemäß zu ermitteln. Der Steuerpflichtige kann den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG i. V. m. § 50 Abs. 1 S. 4 EStG nutzen.

Nach der deutsch-niederländischen Verständigungsvereinbarung¹³² soll jedoch dem Staat des Hofes bis zu 50 % des Gewinnes zugewiesen werden und der Rest nach Fläche.

3.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

3.2.1 Betriebsstätte oder ständiger Vertreter

Die beschränkte Steuerpflicht eines Gewerbetreibenden im Inland setzt im Grundtat- 32
bestand eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) voraus, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG. Deutlich wird hieran die Bedeutung der Betriebsstätte als grundsätzliche Intensitätsschwelle, die es gilt durch den Gewerbetreibenden zu erreichen, um einen inländischen Steueranspruch zu rechtfertigen.

¹²⁸ KOM 19.7.2016, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – 2016/C 262/01, Rn. 182 a und b.

¹²⁹ BMF 10.11.2015, Rn. 1, BStBl. I 2015, 877, geändert durch BMF 4.1.2023, BStBl. I 2023, 175, bestätigt durch Positivliste, BMF 14.3.2025, lfd. Nr. 666, Nr. 826, BStBl. I 2024, 450.

¹³⁰ BFH 24.11.2021 – I B 44/21, BFHE 275, 136 = BStBl. II 2022, 431.

¹³¹ OECD 22.7.2010, 2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments.

¹³² BMF 30.11.2001 – IV B 6-S 1301 Ndl-70/01, Rn. 3, StEK DBA Niederlande Nr. 36., bestätigt durch Positivliste, BMF 14.3.2025, lfd. Nr. 210, BStBl. I 2025, 755.

Ist eine Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter im Inland nicht gegeben, sind die weiteren Tatbestände des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG als auch die sog. isolierende Betrachtungsweise (*isolating approach*, → Rn. C105ff.) zu prüfen.

- 33 Die Finanzverwaltung nimmt den Fall des ständigen Vertreters von der beschränkten Steuerpflicht unter bestimmten Voraussetzungen aus, wenn mit dem Staat, in der die Person unbeschränkt steuerpflichtig ist, kein DBA existiert (R 49.1 Abs. 1 S. 2 und 3 EStR).

Auch wenn der Steuerpflichtige im Inland selbst nicht über eine Betriebsstätte verfügt, bedeutet dies nicht die Existenz betriebsstättenloser Einkünfte (*floating income*, i. e. *income not to be attributed to a permanent establishment*): Nach deutschem Verständnis sind Gewinneinkünfte (d. h. Einkünfte i. S. von §§ 13 ff., §§ 15 ff. sowie § 18 EStG) stets einer Betriebsstätte zuzurechnen,¹³³ da dieser Personenkreis immer zumindest über eine sog. Geschäftsleitungsbetriebsstätte verfügt.

- 34 Besteht im Inland eine Betriebsstätte, dann sind dieser entsprechend dem wirtschaftlichen Zusammenhang Wirtschaftsgüter und somit auch Einkünfte zuzurechnen. Eine Attraktivkraft (*force of attraction*) der Betriebsstätte i. S. des Anziehens aller Wirtschaftsgüter des Unternehmens besteht nicht.¹³⁴ Eine Zuordnung (*attribution*) eines Wirtschaftsgutes (*asset*) zu einem Betriebsteil, d. h. zur inländischen Betriebsstätte, (einer ggf. in einem anderen Staat bestehenden Betriebsstätte) oder dem sog. Stammhaus (Geschäftsleitungsbetriebsstätte) muss jedoch erfolgen.

- 35 Stammhaus meint den zentralen Ort, an dem die Willensbildung erfolgt. In dem Bericht des Völkerbundes 1925 (*League of Nations*) heißt es: „*the importance of headquarters – or the „brain“ of the enterprise, becomes paramount.*“¹³⁵

- 36 Bestehen zwei Betriebsstätten, ist eine sog. Betriebsstättengewinnaufteilung erforderlich. Es liegt insoweit ein grenzüberschreitendes Einheitsunternehmen vor (d. h. ein Steuerpflichtiger verfügt über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte (auch als Stammhaus bezeichnet) und über eine weitere Betriebsstätte). Der Gewinn ist dann so aufzuteilen. Die Zuordnung des Gewinns zur inländischen Betriebsstätte erfolgt nach dem sog. Veranlassungsprinzip, d. h. die Einkünfte müssen mit der inländischen Betriebsstätte einen „*objektiv wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang*“ aufweisen. Im Nachgang zur Umsetzung des anerkannten OECD-Ansatzes (AOA, Authorized OECD Approach, → Rn. H14f) bestimmt sich die Aufteilung des Gewinns eines Einheitsunternehmens und somit auch die Einkünfteermittlung einer Betriebsstätte nunmehr nach den Regeln des § 1 Abs. 5 AStG.

In der Folge der Zuordnung von Wirtschaftsgütern kann es auch zur Erfassung von Drittstaateinkünften (*third country income*) kommen.

- 37 Fall: Der im Ausland (A) wohnhafte und sich dort gewöhnlich aufhaltende X betreibt in seinem Heimatstaat (A) ein Einzelunternehmen. Dieses produziert sowohl im Ausland als auch in Deutschland (Einkünfte in Höhe von 50 TEUR). Um die Zulieferung der inländischen Produktionsstätte mit bestimmten Einsatzfaktoren sicherzustellen, erwirbt

¹³³ BFH 19.12.2007 – I R 19/06, Gliederung II 1 b) bb) bbb), BFHE 220, 160 = BStBl. 2010, II 398; 12.6.2013 – I R 47/12, Rn. 15, BFHE 242, 107 = BStBl. II 2014, 770.

¹³⁴ BFH 1.4.1987 – II R 186/80, BFHE 150, 65 = BStBl. II 1987, 550.

¹³⁵ League of Nations, Genf 1925, Double Taxation and Evasion, Reports and Resolution, 16.