

# Internationales Steuerrecht

Bearbeitet von  
Prof. Dr. Harald Schaumburg, Dr. Arne Freeden, Dr. Nils Häck

4., neu bearbeitete Auflage 2017. Buch. 1360 S. Hardcover  
ISBN 978 3 504 26023 1

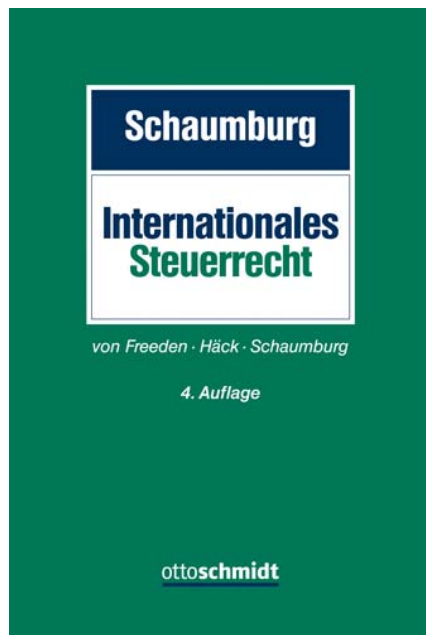
[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Schaumburg

**Internationales Steuerrecht**

4. neu bearbeitete Auflage, 2017, rd. 1500 Seiten, gebunden, Handbuch

ISBN 978-3-504-26023-1

189,00 €

nicht schon allein auf einen gesunkenen Kurs der ausländischen Währung gestützt werden.<sup>1</sup> Eine Teilwertabschreibung ist danach erst zulässig, wenn auch der innere Wert der Beteiligung-Ertragslage und -aussichten, Vermögenswert und die funktionale und wirtschaftliche Bedeutung des Beteiligungsunternehmens – gesunken ist.<sup>2</sup> Darüber hinaus ist eine Teilwertabschreibung auch nur dann zulässig, wenn es sich nicht um Anlaufverluste – bei einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft fünf Jahre –<sup>3</sup> handelt, es sei denn der Erwerb oder die Neugründung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft war eine Fehlmaßnahme.<sup>4</sup>

## C. Beschränkte Steuerpflicht

### Literatur

Kommentare zu §§ 1 Abs. 4 und 49 EStG; *Albeseder/Baumgartner/Weiler*, Zur Besteuerung der Grenzgänger zwischen Deutschland/Österreich/Schweiz mit Hinweis auf andere Länder, DStR 1988, 491; *Arndt*, Entwicklungstendenzen der beschränkten Steuerpflicht im deutschen und amerikanischen Einkommensteuerrecht, StuW 1990, 354; *Bayer*, Die unbeschränkte und die beschränkte Einkommensteuer – ein Vergleich, in FS für Mosler, Berlin/Heidelberg/New York 1983, 59; *Berkes*, Die beschränkte Steuerpflicht der Arbeitnehmer im System des Einkommensteuergesetzes, Frankfurt/Bern/New York/Paris 1991; *Eckert*, Die beschränkte Steuerpflicht, Diss. Bonn 1995; *Ege*, Beschränkte Steuerpflicht – Systematik und aktuelle Entwicklungen, DStR 2010, 1205; *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerländern auf Bruttobasis, Heidelberg 1988; *Fischer* (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, Köln 1995; *Gassner/Lang/Lechner/Schuck/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004; *Grams*, Zum Rechtscharakter der Steuererhebung nach § 50a Abs. 4 EStG, DB 1996, 907; *Haarmann* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993; *Hey*, Das Territorialitätsprinzip als theoretische Grundlage der beschränkten Steuerpflicht – isolierende Betrachtungsweise und Objektsteuercharakter als konkrete Ausprägungen, IWB 2004, Fach 3, Gr. 1, 2003; *Kumpf/Roth*, Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige?, StuW 1996, 259; *Labermeier*, Die Ertragsbesteuerung des Electronic-Commerce im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, Frankfurt am Main u.a. 2001; *Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; *Lehner*, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185; *Lehner/Reimer*, Quelle vs. Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, IStR 2005, 542; *Liedtke*, „Beschränkte Steuerpflicht“ – Ein Grundlagenbegriff oder ein Fremdbegriff (Fremdkörper) im Steuerrecht?, DB 1985, 671; *Lüdicke*, Aktuelle Fragen zur beschränkten Steuerpflicht, in Schaumburg/Wassermeyer/Lüdicke (Hrsg.), Internationales Steuerrecht – Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts; Außensteuergesetz, Beschränkte Steuerpflicht, Bonn/Berlin 2002, 97 ff.; *Lüdicke*, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 25; *Maßbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufs-

1 *Kulosa* in Schmidt<sup>35</sup>, § 6 EStG Rz. 287.

2 BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; v. 9.3.2000 – X B 106/99, BFH/NV 2000, 1194; v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; v. 28.4.2004 – I R 20/03, BFH/NV 2005, 19; v. 4.2.2014 – I R 52/12, BFH/NV 2014, 1016.

3 BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; *Richter* in H/H/R, § 6 EStG Rz. 542.

4 In einem derartigen Fall ist eine vorzeitige Teilwertabschreibung zulässig; *Richter* in H/H/R, § 6 EStG Rz. 542; *Groh* in Piltz/Schaumburg, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 87 (89 ff.); zum Ganzen auch *Piltz* in Piltz/Schaumburg, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 101.

sportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; *Morgen-thaler*, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1993, 258; *Mössner*, Isolierende Betrachtungsweise – Essay einer dogmatischen Klärung, in Klein/Stihl/Wassermeyer/Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Unternehmen – Steuern, FS für Flick, Köln 1997, 939; *Nowack*, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, Herne/Berlin 1994; *Schaumburg*, Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 225; *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS für Tipke, Köln 1995, 125; *Schaumburg/Schaumburg*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, StuW 2005, 306; *Schrettl*, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht, Dargestellt anhand der Besteuerung gewerblich tätiger beschränkt steuerpflichtiger Künstler, Sportler und Artisten, Frankfurt/Berlin/Bern/New York/Paris/Wien 1994; *Selling*, Vergütung von Körperschaftsteuer aufgrund von Billigkeit?, FR 1987, 245; *Tipke*, Das Bundesverfassungsgericht zum Nettoprinzip, StuW 1974, 84; *Tipke*, Verteidigung des Nettoprinzips, DB 2008, 263; *Uelner*, Zur Konkretisierung des subjektiven Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht, in FS für Schmidt, München 1993, 21; *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985), 49; *Zwick*, Die Einkommensbesteuerung von Grenzgängern, Herne/Berlin 1986.

## I. Überblick

- 6.122 Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind, soweit nicht die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) oder die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 3; 1a EStG) gegeben ist, beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielen. Im Unterschied zu den Regelungen über die unbeschränkte Steuerpflicht ist systematisch eine klare Trennung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt nicht möglich, weil gem. § 1 Abs. 4 EStG die beschränkte Steuerpflicht nur dann gegeben ist, wenn zugleich inländische Einkünfte bezogen werden.<sup>1</sup>
- 6.123 § 49 Abs. 1 EStG führt im Einzelnen auf, welche inländischen Einkünfte der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen. Der Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG knüpft zwar an die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG an, ebenso ist das Verhältnis der in § 49 Abs. 1 EStG aufgeführten Einkünfte zueinander nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 13 ff. EStG zu beurteilen, die Einkünftequalifikation selbst erfolgt aber nach den besonderen Gesetzmäßigkeiten der in § 49 Abs. 2 EStG verankerten **isolierenden Betrachtungsweise**.
- 6.124 § 49 Abs. 3 EStG enthält eine unwiderlegliche Gewinnvermutung für beschränkt steuerpflichtige Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen. § 49 Abs. 4 EStG stellt schließlich Schifffahrt- und Luftfahrteinkünfte ausländischer Unternehmen unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit von der deutschen beschränkten Steuerpflicht frei.
- 6.125 Während § 49 EStG Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht dem Grunde nach enthält, handelt es sich bei den §§ 50 und 50a EStG insbesondere um technische Vorschriften, die der Ermittlung der inländischen Einkünfte und der Durchführung der Besteuerung dienen. Auf der Grundlage der Ermächtigungsvorschrift in § 50a Abs. 6 EStG sind die §§ 73a, 73c bis 73g EStDV ergangen.

<sup>1</sup> Hierzu *Roth* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 5; *Mössner* in FS Flick, 939 (948f.).

## II. Territorialitätsprinzip

Der beschränkten Steuerpflicht liegt als gesetzgeberische Konzeption das Territorialitätsprinzip (Rz. 6.55 ff.) zugrunde.<sup>1</sup> Damit hat der Gesetzgeber für Steuerausländer die Anknüpfungspunkte für die Besteuerung im Grundsatz auf inländische Einkünfte beschränkt.<sup>2</sup> 6.126

Mit dem Begriff beschränkte Steuerpflicht sollte zum Ausdruck gebracht werden, dass Steuerausländer nicht wie Steuerinländer uneingeschränkt der inländischen Steuerpflicht unterliegen, sondern dass diese nur eingeschränkt, nämlich nicht mit dem Welteinkommen, sondern lediglich mit den inländischen Einkünften der Besteuerung unterworfen sein sollen.<sup>3</sup> 6.127

Die beschränkte Steuerpflicht als rechtstechnische Umschreibung des Territorialitätsprinzips findet erstmals Erwähnung in den „Motiven“ zum Entwurf eines Gesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb des Norddeutschen Bundes vom 14.2.1870.<sup>4</sup> Der Entwurf, der niemals Gesetz wurde, enthält Regelungen, in welchen Staaten eigene Staatsangehörige mit ihrem Gesamteinkommen und in welchen Staaten sie nur mit ihrem inländischen Einkommen steuerpflichtig sind. Eine dem heutigen § 1 Abs. 4 EStG entsprechende gesetzliche Regelung findet sich erstmals im Einkommensteuergesetz 1920<sup>5</sup> und in erweiterter Form im Einkommensteuergesetz 1925.<sup>6</sup> Die Grundstruktur ist seitdem unverändert geblieben.<sup>7</sup>

Das Territorialitätsprinzip ist als Rechtsprinzip im Internationalen Steuerrecht anerkannt (Rz. 6.55 ff.). Im Hinblick darauf, dass dem Völkerrecht kein Rechtssatz zu entnehmen ist, der ein Verbot der Doppelbesteuerung beinhaltet, (Rz. 2.5) gibt es auch keinen konkreten Besteuerungsrahmen, innerhalb dessen sich das Territorialitätsprinzip zu verwirklichen hätte. Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts enthalten lediglich ein Verbot, die Steuerpflicht aufgrund der Steuergesetze ohne jegliche räumliche oder persönliche Schranke auszudehnen (Rz. 2.5, 3.13). Diesem Verbot der grenzenlosen Besteuerung entspricht das Gebot, die Besteuerung von Steuerausländern auf solche Sachverhalte zu begrenzen, die einen Bezug zum Inland aufweisen (genuine link). Es handelt sich hierbei lediglich um eine völkerrechtliche Minimalschranke, mit der die in § 49 Abs. 1 EStG normierten Anknüpfungspunkte nicht kollidieren.<sup>8</sup> 6.128

1 Hey in Tipke/Lang<sup>22</sup>, § 9 Rz. 27; Preuninger, Rechtsprobleme des Funktionswandels deutscher Doppelbesteuerungsabkommen, 15; Morgenthaler, IStR 1993, 258 (260 f.); Schaumburg in FS Tipke, 125 (128 ff.).

2 Zur Universalisierung der beschränkten Steuerpflicht vgl. Lehner/Reimer, IStR 2005, 542 (544).

3 Zur Entwicklung des Begriffs Berkes, Die beschränkte Steuerpflicht der Arbeitnehmer im System des Einkommensteuergesetzes, 12 ff.; Liedtke, DB 1985, 671 ff.

4 Vgl. Nachweis bei Liedtke, DB 1985, 671 ff.

5 EStG v. 29.3.1920, RGBl. I 1920, 359.

6 EStG 1925 v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, 189.

7 Kritisch zu dieser „sträflichen Vernachlässigung“ Flick in Engelschalk/Flick u.a., Steuern auf ausländische Einkünfte, 93 (101).

8 Roth in H/H/R, § 49 EStG Rz. 12; Wassermeyer, DStJG 8 (1985), 49 ff.

### III. Objektsteuercharakter

#### 1. Allgemeines

- 6.129 Die beschränkte Steuerpflicht ist dadurch gekennzeichnet, dass im Unterschied zur unbeschränkten Steuerpflicht die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen weitgehend unberücksichtigt bleiben, wodurch sie einen objektsteuerähnlichen Charakter erhält.<sup>1</sup> Dieser Objektsteuercharakter gründet sich insbesondere darauf, dass etwa
- Sonderausgaben (§§ 10, 10a EStG) nicht abzugsfähig sind (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG)<sup>2</sup>,
  - der Pauschbetrag für Sonderausgaben (§ 10c EStG),<sup>3</sup> der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), die Kinderfreibeträge des § 32 EStG, das Splittingprivileg des § 32a Abs. 6 EStG, die Abzüge wegen außergewöhnlicher Belastung (§§ 33 und 33a EStG) sowie die Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen (§ 33b EStG) und die Steuerermäßigungen wegen haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse sowie für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG) nicht berücksichtigt werden (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG),
  - der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG nicht in Betracht kommt (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG),
  - Einkünfte, die dem abgeltenden Steuerabzug unterliegen, weder beim Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten noch beim Verlustabzug berücksichtigt werden dürfen (vgl. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG),
  - der Splittingtarif grundsätzlich<sup>4</sup> nicht zur Anwendung kommt (vgl. §§ 26 Abs. 1, 32a Abs. 5 EStG) und bei Anwendung des Grundtarifs das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag erhöht wird (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG),
  - die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens gem. § 4g EStG ausgeschlossen ist und schließlich,
  - die Einkommensteuer für steuerabzugspflichtige Einkünfte im Grundsatz<sup>5</sup> mit dem Steuerabzug abgegolten ist (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 6.130 Im Hinblick auf die vorgenannten, die steuerliche Leistungsfähigkeit beschränkt steuerpflichtiger Personen nicht berücksichtigenden Einschränkungen wird die Ansicht vertreten, insoweit handele es sich nicht mehr um eine Einkommen-

1 BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513; *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 1; *Strunk* in Korn, § 49 EStG Rz. 1; *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 1; *Berkes*, Die beschränkte Steuerpflicht der Arbeitnehmer im System des Einkommensteuergesetzes, 16ff.; *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 82f.

2 In Umsetzung des EuGH-Urteil v. 24.2.2015 – Rs. C-559/13 – Grünewald, ECLI:EU:C:2015:109 ist § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG dahingehend geändert worden, dass zukünftig Versorgungsleistungen unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG abzugsfähig sind (AHRL-ÄndUmsG); gem. § 52 Abs. 46 Satz 1 EStGE ab 2017.

3 Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gelten allerdings die in § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG bezeichneten Ausnahmen.

4 Ausnahme: §§ 1 Abs. 3, 1a Abs. 1 EStG.

5 Ausnahmen in § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG.

steuer, sondern um eine Objekt- und Nicht-Personensteuer<sup>1</sup> oder um eine Umsatzsteuer, soweit das Steuerabzugsverfahren gilt (§ 50a Abs. 1 EStG).<sup>2</sup> Indessen stehen die Regelungen über die beschränkte Einkommensteuerpflicht nicht außerhalb des Einkommensteuergesetzes, werden Merkmale, die die steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren, wenn auch nur rudimentär, berücksichtigt. Dies gilt insbesondere bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 50 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2, Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG). Schließlich kommt, soweit eine Veranlagung erfolgt, auch der progressiv ausgestaltete Steuertarif (Grundtabelle) zur Anwendung. Daher ist die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, soweit sie nicht ohnehin gem. §§ 1 Abs. 3; 1a EStG wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden, (Rz. 6.40 ff.) jedenfalls im Ansatz am Prinzip der Leistungsfähigkeit ausgerichtet,<sup>3</sup> die Einkommensteuer deshalb auch insoweit eine Personensteuer.<sup>4</sup>

Der Objektsteuercharakter ist bei den einzelnen Einkunftsarten unterschiedlich stark ausgeprägt. Besonders augenfällig ist er bei den steuerabzugspflichtigen Einkünften, bei denen die Steuer grundsätzlich<sup>5</sup> durch den Steuerabzug abgegolten ist (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG). Hier wird die Steuer durchweg<sup>6</sup> auf Einnahmen erhoben. Insoweit erfolgt also eine **Bruttobesteuerung**. 6.131

## 2. Durchbrechung des Nettoprinzips

Die auf dem **Nettoprinzip** beruhende **Nettobesteuerung** gehört zu den primären Grundwertungen des Einkommensteuergesetzes. Denn nur durch die Nettobesteuerung kann die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit verwirklicht werden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt für Zwecke der Besteuerung eine Reduzierung des Bruttobetrages der Einnahmen um die Aufwendungen, die zur Erzielung der Einnahmen gemacht werden (erwerbssichernde Aufwendungen), sowie die von dem Steuerpflichtigen getätigten Ausgaben zur Abdeckung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (existenzsichernde Aufwendungen). Das Nettoprinzip ist daher mit dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** untrennbar verbunden.<sup>7</sup> 6.132

1 So schon *Strutz*, Handbuch des Reichssteuerrechts, 310; in neuerer Zeit *Bayer* in FS Mosler, 59 (69 f.).

2 So etwa *Grams*, DB 1996, 907 ff.

3 BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1; v. 24.2.1989 – 1 BvR 519/87, StRK, EStG 1975, § 36b R. 2a; BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (55); *Arndt*, StuW 1990, 354 (365).

4 BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133; *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 1; *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 1.

5 Ausnahme: § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG.

6 Ausnahme: § 50a Abs. 3 EStG.

7 BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, 320 (343 f.); v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223; v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BStBl. II 1990, 483 (486); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279); *Hey* in H/H/R, Einf. ESt Rz. 44; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II<sup>2</sup>, 762 ff.; *Tipke*, Steuergerechtigkeit, 95 f.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 60 ff., 183 ff.; *Lang*, StuW 2007, 3 ff.; *Jüptner*, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 12 f.; *Tipke*, StuW 1974, 84 ff.; *Tipke*, DB 2008, 263 ff.; *Tipke*, BB 2008, 1525 ff.; *Uelner* in FS Schmidt, 21 (24); *Schaumburg* in FS Tipke, 125 (134); vgl. auch die Beiträge in DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 77 ff.



- 6.133 Rechtlich verankert ist dieses Nettoprinzip unmittelbar in § 2 Abs. 2 EStG, wonach nur **Reineinkünfte** der Einkommensteuer unterliegen.<sup>1</sup> Der Grundsatz, dass die Bruttoeinnahmen um erwerbssichernde Aufwendungen (objektives Nettoprinzip) und existenzsichernde Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip)<sup>2</sup> zu kürzen sind, wird im Bereich der beschränkten Steuerpflicht mehrfach durchbrochen.
- 6.134 Das **objektive Nettoprinzip**, das die Maßgröße objektiver Leistungsfähigkeit betrifft,<sup>3</sup> gilt nicht für jene beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, die dem Steuerabzug (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG) unterliegen, ohne dass die Voraussetzungen des § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG, insbesondere die Möglichkeit zur Veranlagung, gegeben sind. Hier ist die Einkommensteuer durch den Steuerabzug abgegolten. Das gilt insbesondere für Lizenzvergütungen, die gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Steuerabzug unterliegen. Diese **Abgeltungswirkung** führt zu einer **Bruttobesteuerung**, weil die Steuer dabei nicht von den Einkünften, sondern von den Einnahmen ohne Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten erhoben wird. Etwas anderes gilt nur für EU-/EWR-Staatsangehörige für die Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen oder aus deren inländischer Verwertung erzielt werden sowie für Aufsichtsratsvergütungen. Hier erfolgt entweder eine abgeltende Quellenbesteuerung auf Nettobasis (§ 50a Abs. 3 EStG) oder aber eine Nettobesteuerung im Rahmen einer auf Antrag durchzuführenden Veranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 Satz 7 EStG).
- 6.135 Das **subjektive Nettoprinzip**, das sich auf die Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit bezieht,<sup>4</sup> wird im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht unabhängig von der Einkunftsart insbesondere dadurch eingeschränkt, dass gem. § 50 Abs. 1 EStG z.B. Sonderausgaben (§ 10 EStG) und Abzüge wegen außergewöhnlicher Belastung (§§ 33, 33a EStG) sowie weitere Steuerermäßigungen entweder überhaupt nicht oder nur unter ganz engen Voraussetzungen berücksichtigt werden können (Rz. 6.273 ff.).
- 6.136 Da bei beschränkter Steuerpflicht im Gegensatz zur unbeschränkten Steuerpflicht das objektive Nettoprinzip und das subjektive Nettoprinzip sowie der Splittingtarif (§ 32a Abs. 5 EStG) nur eingeschränkt berücksichtigt werden,<sup>5</sup> haben sich Rechtsprechung und Literatur mit der Frage beschäftigt, ob insoweit nicht ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt.
- 6.137 Seitens der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH wird eine Verletzung des Gleichheitssatzes allgemein verneint. Das **BVerfG** hat sich bislang nur in weni-

1 Hey in Tipke/Lang<sup>22</sup>, § 8 Rz. 54 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II<sup>2</sup>, 762 ff.; zur verfassungsrechtlichen Verankerung Lehner, DStR 2009, 185 ff. und Englisch, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 92 ff.

2 Zur Trennung in subjektives und objektives Nettoprinzip Kirchhof in K/S/M, § 2 EStG Rz. A 126 f.; Hey in Tipke/Lang<sup>21</sup>, § 8 Rz. 42 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II<sup>2</sup>, 762 ff.; 785 ff.

3 Das BVerfG (z.B. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210/234), v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (121) hat den Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips bislang offengelassen.

4 Dem subjektiven Nettoprinzip hat das BVerfG (zuletzt BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 und v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125) Verfassungsrang eingeräumt.

5 Ausnahme: §§ 1 Abs. 3, 1a Abs. 1 EStG.



gen Entscheidungen<sup>1</sup> hierzu geäußert. So hat es den Quellensteuerabzug mit Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG) damit gerechtfertigt, dass er eine ausreichende Gewähr für eine wirksame Steuererhebung biete und damit dem objektsteuerartigen Charakter der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen Rechnung trage. Im Übrigen sei die Quellensteuer der Höhe nach limitiert, wodurch eine geringere Steuerbelastung als bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen entstehen könne.<sup>2</sup> Die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei beschränkt steuerpflichtigen Personen wird schließlich damit gerechtfertigt, dass es allein Aufgabe des Wohnsitzstaates sei, die persönliche Leistungsfähigkeit dieses Personenkreises zu berücksichtigen.<sup>3</sup> Davon abgesehen, werde dem Leistungsfähigkeitsprinzip ohnehin schon dadurch entsprochen, dass beschränkt Steuerpflichtige nicht mit ihrem gesamten Einkommen in Deutschland zur Einkommensteuer herangezogen würden.<sup>4</sup> Der **BFH** hat in seinen Entscheidungen grundsätzlich einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG mit der Begründung verneint, dass aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht eine ungleiche Behandlung zu rechtfertigen sei. Eine Ungleichbehandlung rechtfertige sich insbesondere deshalb, weil nur im Falle unbeschränkter Steuerpflicht sämtliche Einkünfte des Steuerpflichtigen der Besteuerung in Deutschland unterlägen.<sup>5</sup>

In der **Literatur** wird die Ungleichbehandlung im Wesentlichen mit dem Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht gerechtfertigt.<sup>6</sup> 6.138

Art. 3 Abs. 1 GG, auf den sich auch beschränkt Steuerpflichtige berufen können,<sup>7</sup> 6.139 verlangt im Grundsatz eine Gleichbehandlung zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen und beschränkt steuerpflichtigen Personen, sofern zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen können.<sup>8</sup> Derartige Rechtfertigung

1 Vgl. etwa BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119; v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1; v. 5.9.1975 – 1 BvR 219/75, HFR 1975, 540; v. 24.2.1989 – 1 BvR 519/87, StRK EStG 1975, § 36b R. 2a.

2 BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119.

3 BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119.

4 BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1; weitergehend die Analyse der Entscheidungen des BVerfG bei *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, S. 77 ff.

5 BFH v. 20.1.1959 – I 112/57 S, BStBl. III 1959, 133; v. 16.8.1963 – VI 96/62 U, BStBl. III 1963, 486; v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497; v. 10.10.1973 – I R 162/71, BStBl. II 1974, 30; v. 5.2.1965 – VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352; v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; einschränkend aber BFH v. 12.5.1992 – I B 90/91, BFH/NV 1992, 736; vgl. auch den Überblick bei *Herkenroth/Striegel* in H/H/R, § 50 EStG Rz. 6.

6 *Stapperfend* in H/H/R, Vor §§ 1, 1a EStG Rz. 31; *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 87; differenzierend *Strunk* in Korn, § 50 EStG Rz. 10; *Wassermeyer*, DStJG 8 (1995), 49 (64 ff.); kritisch *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 3.

7 BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1; BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83, BStBl. II 1987, 682.

8 Nach der herkömmlichen Rechtsprechung des BVerfG ist der Gleichheitssatz allgemein dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache folgender oder sonstig einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung nicht finden lässt, so z.B. BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 42, 374, 388; v. 20.3.1979 – 1 BvR 111/74, 1 BvR 283/78, BVerfGE 51, 1, 23; zur „Willkür“-Formel Rz. 4.5.

tigungsgründe gibt es für die Ungleichbehandlung von unbeschränkter Steuerpflicht einerseits und beschränkter Steuerpflicht andererseits nicht. Im Einzelnen:

- 6.140 Die Durchbrechung des **objektiven Nettoprinzips** und damit die Normierung der Bruttobesteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wird u.a. damit gerechtfertigt, dass bei in das Ausland fließenden Einnahmen die Anwendung des Quellenabzugsverfahrens für eine wirksame Steuererhebung unabdingbar sei.<sup>1</sup> Damit wird unterstellt, dass der Quellensteuerabzug von Bruttoeinnahmen zur Vermeidung der Steuerhinterziehung beitrage.<sup>2</sup> Die Vermeidung der Steuerhinterziehung mag zwar einen Quellensteuerabzug von den Bruttoeinnahmen erforderlich machen, erklärt aber nicht die differenzierende Behandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Personen. Denn auch bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen ist unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung der Steuerhinterziehung bei Kapitalerträgen der Steuerabzug an der Quelle normiert (§ 43 EStG). Schließlich beruht die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips nicht auf der Quellenbesteuerung, die auch auf Nettobasis erfolgen kann,<sup>3</sup> sondern allein auf der **Abgeltungswirkung** bei auf Bruttobasis vorgenommener Quellenbesteuerung (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG). Es ist nicht erkennbar, aus welchen Gründen der Gesichtspunkt der Vermeidung der Steuerhinterziehung den Gesetzgeber daran hindern könnte, quellensteuerpflichtige Einkünfte insgesamt in das Veranlagungsverfahren beschränkt steuerpflichtiger Personen einzubeziehen und unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten sowie unter Anrechnung der Quellensteuer einer individuellen Steuerbelastung zuzuführen.<sup>4</sup> § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG eröffnet das Veranlagungsverfahren indessen nur für bestimmte Einkünfte und z.T. nur für einen bestimmten Personenkreis. Nicht erfasst werden hiervon etwa Dividenden und Lizenzgebühren. Die Kapitalertragsteuer (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bzw. die Quellensteuer (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG) wirken definitiv, soweit sie nicht in einer inländischen Betriebsstätte anfallen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG).<sup>5</sup>
- 6.141 Zur Rechtfertigung für die Bruttobesteuerung sind auch Gründe der Verwaltungsvereinfachung angeführt worden.<sup>6</sup> Eine Bruttobesteuerung wird zwar eine Vereinfachung für die Finanzverwaltung und eine Reduzierung der Verwaltungskosten bedeuten,<sup>7</sup> wenn die finanziellen Lasten des Quellensteuerabzugs vom Staat überwältigt werden; dieses Argument vermag aber nicht die Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu begründen.<sup>8</sup> Mit diesem Argument ließe sich nämlich auch eine durchgängige Bruttobesteuerung

1 BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65; BVerfGE 19, 119.

2 Zu diesem Argument eingehend *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 9f., 78.

3 Vgl. § 50a Abs. 3 EStG.

4 Hierzu *Schaumburg* in FS Tipke, 125 (136).

5 In diesem Fall entfällt für Dividenden auch die Abgeltungsteuer (§§ 32d Abs. 1 Satz 1, 20 Abs. 8 EStG), so dass entsprechende Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

6 So die Begründung zu § 50 Abs. 4 Satz 1 EStG 1934, RStBl. I 1935, 33 (60); weitere Rechtfertigungsversuche bei *Menck* in *Engelschalk/Flick* u.a., Steuern auf ausländische Einkünfte, 28 (30ff.).

7 Hierzu *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 7f., 50ff.

8 Hierzu *Mössner* in *Haarmann* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, 110 (124f.).

bei unbeschränkter Steuerpflicht rechtfertigen, die indessen nur für bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen vorgesehen ist (§ 32d EStG). Wie wenig durchgreifend schließlich das Argument der Verwaltungsvereinfachung ist, zeigt sich auch daran, dass nicht sämtliche von § 49 Abs. 1 EStG erfassten Einkünfte der Abgeltungswirkung unterworfen sind (§ 50 Abs. 2 Satz 2) und etwa im Rahmen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG aufgehoben ist (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG).<sup>1</sup>

Soweit die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips und die daraus folgende Bruttobesteuerung bestimmter Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ferner damit gerechtfertigt wird, es sei nicht Aufgabe des Quellenstaates, die Besteuerung an der individuellen Leistungsfähigkeit auszurichten,<sup>2</sup> ist dieses Argument im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG ebenfalls nicht stichhaltig, da der allgemeine Gleichheitssatz auch für beschränkt steuerpflichtige Personen gilt. Es wird zwar überwiegend die Ansicht vertreten, dass ausschließlich der Wohnsitzstaat für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zuständig sei,<sup>3</sup> dies vermag aber allenfalls die Nichtberücksichtigung von Ausgaben zu rechtfertigen, die in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen im Quellenstaat stehen.<sup>4</sup> Ausgaben aber, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen im Quellenstaat stehen, mindern dagegen die Leistungsfähigkeit auch im Quellenstaat und müssen daher berücksichtigt werden,<sup>5</sup> und zwar entweder durch eine abgeltende Quellenbesteuerung auf Nettobasis (§ 50a Abs. 3 EStG) oder/und durch Einbeziehung in eine steuerliche Veranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Eine Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) ergibt sich aber nicht nur unter dem Gesichtspunkt der unterschiedlichen Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen einerseits und beschränkt Steuerpflichtigen andererseits. Gleichheitswidrig ist vielmehr auch die steuerlich unterschiedliche Behandlung innerhalb der Gruppe der beschränkt Steuerpflichtigen, für die teils das Nettoprinzip und teils das Bruttoprinzip gilt.<sup>6</sup>

Die Durchbrechung des **objektiven** Nettoprinzips mit der Folge der Bruttobesteuerung, die in Einzelfällen auch zu einer Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) verletzenden konfiskatorisch wirkenden Besteuerung führen kann, verstößt daher gegen Art. 3 Abs. 1 GG und ist verfassungswidrig. Insoweit gilt das sich aus § 2 Abs. 2 EStG ergebende Konzept der Besteuerung von **Reineinkünften** auch für die beschränkte Steuerpflicht. Hiergegen verstößt die Bruttobesteuerung (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG).<sup>7</sup> Um dem Gleichheitssatz zu entsprechen, sollten, damit

1 Hierzu *Schaumburg* in FS Tipke, 125 (136).

2 So BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119; BFH v. 25.3.1986 – IX R 4/83, BStBl. II 1986, 603.

3 Z.B. BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701.

4 Z.B. Sonderausgaben und Ausgaben für außergewöhnliche Belastung.

5 *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Nettobasis, 80; *Mössner* in Haarmann (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, 110 (123 f.).

6 Zu diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Bedenken *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 50 ff., 91 ff.; *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (66).

7 Hierzu *Schaumburg* in FS Tipke, 125 (137); *Schaumburg*, DStJG 24 (2001), 225 (276 ff.); *Schaumburg*, StuW 2000, 368 (371 f.); *Schaumburg* in FS Lang, 1099 (1111 ff.); zu verfas-

ein Minimalprogramm inländischer Leistungsfähigkeit berücksichtigt wird, die abzugspflichtigen Einkünfte über die in § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG genannten Fälle hinaus wenigstens auf Antrag veranlagt und damit von der Bruttobesteuerung auf die Nettobesteuerung überführt werden können.<sup>1</sup>

- 6.145 Die Durchbrechung des **subjektiven Nettoprinzips**, also die Nichtberücksichtigung von Familienlasten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie die Nichtgewährung des Splitting-Tarifs, ist demgegenüber dadurch gerechtfertigt, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht das Welteinkommen der Besteuerung unterliegt. Familienlasten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen stehen in keinem Zusammenhang mit bestimmten Einkünften, sie sind vielmehr personenbezogen und daher auf die Erfassung der **Gesamtleistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen ausgerichtet. Die Gesamtleistungsfähigkeit wird aber entscheidend bestimmt durch das Welteinkommen, das der Steuerpflichtige in einem Besteuerungszeitraum erzielt. Ebenso stellt auch der Splitting-Tarif auf die Gesamtleistungsfähigkeit ab und steht damit in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Welteinkommensprinzip. Würden im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht derartige personenbezogene Aufwendungen berücksichtigt und der Splitting-Tarif gewährt, käme es unter Umständen zu einer Doppelberücksichtigung, falls der Wohnsitzstaat derartige die individuelle Leistungsfähigkeit indizierende Umstände ebenfalls berücksichtigt. Aus der Sicht des Art. 3 Abs. 1 GG, wäre dies nicht zu rechtfertigen.<sup>2</sup> Die Durchbrechung des subjektiven Nettoprinzips führt damit grundsätzlich nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>3</sup> Erzielt der Steuerpflichtige im Wohnsitzstaat allerdings keine oder nur geringe positive Einkünfte, scheidet unter Umständen eine leistungsfähigkeitsorientierte Besteuerung gänzlich aus, wenn im Quellenstaat erzielte Einkünfte aufgrund eines DBA nur dem Quellenstaat zur Besteuerung zugewiesen sind oder aber im Ansässigkeitsstaat negative Einkünfte erzielt werden, die die im Quellenstaat erzielten positiven Einkünfte ausgleichen. In beiden Fällen verbleibt es im Ergebnis bei einer die persönliche Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigenden Besteuerung im Quellenstaat. Hierdurch hervorgerufene Ungleichbehandlungen hat der Einkommensteuergesetzgeber für einen eng umgrenzten Kreis von Steuerpflichtigen durch eine fingierte unbeschränkte Steuerpflicht beseitigt (§§ 1 Abs. 3; 1a EStG; Rz. 6.43 ff.). Eine an der Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung verlangt indessen eine Ausdehnung der fingierten unbeschränkten Steuerpflicht unter Einbeziehung der personen- und familienbezogenen Vergünstigungen des § 1a EStG auf alle im Ausland lebenden Personen und deren Ehegatten, wenn deren Einkünfte überwiegend<sup>4</sup> aus inländischen

sungsrechtlichen Bedenken ferner *Lüdicke* in *Lademann*, § 49 EStG Rz. 60 ff.; *Berkes*, Die beschränkte Steuerpflicht der Arbeitnehmer im System des Einkommensteuergesetzes, 35 f., 39 ff.; *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 75 ff.; *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (66).

- 1 Eine derart umfassende gesetzgeberische Maßnahme zur Beseitigung der Ungleichbehandlung ist einem dem gleichen Ziel dienenden Erlass gem. § 227 AO vorzuziehen; hierzu *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (65).
- 2 *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (63 f.).
- 3 Vgl. BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; der grundsätzlich ebenso einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 14 GG verneint.
- 4 Schwellenwert gem. § 1 Abs. 3 EStG: 90 %.

Einkünften bestehen.<sup>1</sup> In diesen Fällen ist daher eine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende Ungleichbehandlung und eine mit Art. 14 GG nicht zu vereinbarende konfiskatorisch wirkende Besteuerung durch Steuererlass (§ 227 AO) zu vermeiden.<sup>2</sup> Maßstab hierfür ist diejenige Steuer, die bei unbeschränkter Steuerpflicht hätte gezahlt werden müssen.<sup>3</sup> Dieser verfassungsrechtlich gebotene Steuererlass kommt in der Besteuerungspraxis vor allem **Einpendlern** (Grenzgängern) ohne EU-/EWR-Staatsangehörigkeit zugute, die ausschließlich in Deutschland einer Erwerbstätigkeit nachgehen und täglich in ihre in einem Drittstaat gelegene Wohnung zurückkehren.<sup>4</sup>

### 3. Verstoß gegen das Ausländer-Diskriminierungsverbot

Der **AEUV** verbietet jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art. 18 Abs. 1 AEUV). Dieses **EU-Diskriminierungsverbot** erstreckt sich auf alle offenen und versteckten Diskriminierungen, erfasst damit auch benachteiligende Regelungen, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gelten, deren Tatbestände jedoch ausschließlich oder regelmäßig nur von ausländischen Staatsangehörigen erfüllt werden (Rz. 4.13). 6.146

Eine Ausprägung dieses allgemeinen Diskriminierungsverbotes ist insbesondere die in Art. 49 AEUV gewährleistete **Niederlassungsfreiheit** für die Unionsbürger zur Ausübung eines Berufs, die nicht nur ein Willkürverbot, sondern darüber hinaus eine strikte Inländergleichbehandlung gebietet (Rz. 4.25 ff.). Dieses Gleichbehandlungsgebot räumt jedem Unionsbürger das Recht ein, sich auch gegenüber nationalen steuerrechtlichen Regelungen auf die Niederlassungsfreiheit zu berufen. 6.147

Da die §§ 49 und 50 EStG tatbestandlich nicht an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, ist ein Verstoß gegen das Verbot offener Diskriminierung nicht gegeben. Die §§ 49, 50, 50a EStG beinhalten aber auch nicht eine versteckte Diskriminierung, soweit diese spezifischen für beschränkt steuerpflichtige Personen geltenden Vorschriften im Rahmen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 3; 1a EStG) eine der unbeschränkten Steuerpflicht angenäherte Besteuerung sicherstellen,<sup>5</sup> die Möglichkeit einer Veranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5, Satz 7 EStG, 6.148

1 *Schaumburg* in FS Tipke, 125 (139); *Kumpf/Roth*, StuW 1996, 259 (265); *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2005, 306 (315).

2 BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1 (12); BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83, BStBl. II 1987, 682; v. 25.5.1988 – I R 225/82, BStBl. II 1988, 944; v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; v. 12.5.1992 – I B 90/91, BFH/NV 1992, 736; *Berkes*, Die beschränkte Steuerpflicht der Arbeitnehmer im System des Einkommensteuergesetzes, 29 ff.; 42 f.; *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (64).

3 BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83, BStBl. II 1987, 682; v. 25.5.1988 – I R 225/82, BStBl. II 1988, 944; v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (64); *Selling*, FR 1987, 245 ff.

4 Hierzu *Zwick*, Die Einkommensbesteuerung von Grenzgängern; *Albeseder/Baumgartner/Weiler*, DStR 1988, 491 ff.; im Verhältnis zur Schweiz erfolgt die Gleichstellung mit EU-/EWR-Staatsangehörigen (teilweise) durch das Freizügigkeitsabkommen ABL. EG 2002 Nr. L 114, 6; vgl. hierzu EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11 – *Ettwein*, ECLI:EU:C:2013:121 = BStBl. II 2013, 896; umgesetzt durch BMF v. 16.9.2013 – IV C 3 - S 1325/11/10014 – DOK 2013/0855952, BStBl. I 2013, 1325; vgl. Rz. 4.46 ff.

5 Zu §§ 1 Abs. 3, 1a EStG siehe Rz. 6.40 ff. und zu § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG siehe Rz. 6.283 ff.

Rz. 6.289) oder eines Steuerabzugs auf Nettobasis (§ 50a Abs. 3 EStG; Rz. 6.295) einräumen. Da die vorgenannten Regelungen nicht nur für Unionsbürger, sondern auch für Angehörige von EWR-Staaten gelten, wird zugleich dem **EWR-Diskriminierungsverbot** (Rz. 6.295 ff.) entsprochen. Im Übrigen wird allerdings gegen die europarechtlich verbürgten Grundfreiheiten verstoßen. Das gilt insbesondere im Hinblick auf den Steuerabzug auf Bruttobasis bei Lizenzvergütungen, für die weder ein Veranlagungswahlrecht noch ein Steuerabzug auf Nettobasis vorgesehen ist (§§ 50a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3; 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG).<sup>1</sup>

- 6.149 Ein Ausländerdiskriminierungsverbot enthalten auch die von Deutschland abgeschlossenen DBA (Art. 24 OECD-MA). Dieses bilaterale Diskriminierungsverbot untersagt bei der Besteuerung eine Differenzierung aufgrund der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen (Rz. 4.51 ff.). Rechtlich zulässig dagegen sind die steuerlichen Differenzierungen, die insbesondere an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfen.<sup>2</sup> Da die nachteiligen Wirkungen der beschränkten Steuerpflicht durchweg Folge der Ansässigkeit, nicht jedoch der Staatsangehörigkeit sind, ist das bilaterale Diskriminierungsverbot grundsätzlich nicht verletzt.<sup>3</sup> Gegen das abkommensrechtliche Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot wird allerdings im Anwendungsbereich der fingierten unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht in folgenden Fällen verstoßen: § 1a Abs. 1 EStG gewährt nur EU-/EWR-Staatsangehörigen unter bestimmten Voraussetzungen familienbezogene Vergünstigungen, die Drittstaatsangehörigen bei sonst gleichen Verhältnissen aus Gründen der Gleichbehandlung ebenfalls zu gewähren sind.<sup>4</sup> Entsprechendes gilt im Anwendungsbereich von § 50 Abs. 2 Satz 7 EStG, wonach im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht lediglich EU-/EWR-Staatsangehörigen die Möglichkeit eröffnet wird, einen Antrag auf Veranlagung zu stellen, um so der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG) zu entgehen. Hier haben aus Gründen der sich aus Art. 24 Abs. 1 OECD-MA ergebenden Gleichbehandlungsverpflichtung Drittstaatsangehörige ebenfalls Anspruch auf Durchführung einer Veranlagung, falls sie im EU-/EWR-Gebiet ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.<sup>5</sup> Diese Gleichbehandlungsverpflichtung kommt auch im Zusammenhang mit § 50a Abs. 3 EStG zur Geltung. Sie führt dazu, dass Drittstaatsangehörigen unter den gleichen Voraussetzungen wie EU-/EWR-Staatsangehörigen der Zugang zum Steuerabzug auf Nettobasis (§ 50a Abs. 3 EStG) zu gewähren ist.<sup>6</sup> Soweit das bilaterale Diskriminierungsverbot sich auf die Besteuerung von Betriebsstätten erstreckt,<sup>7</sup> ist ein Verstoß hiergegen nicht zu erkennen, weil nach der Konzeption der §§ 49 und 50 EStG Betriebsstatteneinkünfte grundsätzlich nicht höher belastet sind als ver-

1 *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, Rz. 8.39.

2 Eine versteckte Diskriminierung ist daher nicht verboten; vgl. hierzu im Einzelnen Rz. 4.51.

3 *Rust* in *V/L*<sup>6</sup>, Art. 24 OECD-MA Rz. 53 f.; *Engelschalk*, *Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis*, 101 f.

4 *Gosch* in *Kirchhof*<sup>15</sup>, § 1a EStG Rz. 3; *Gosch*, *DStR* 2007, 1553 ff. (1560); *Schaumburg* in *FG Wassermeyer* Rz. 121 (125).

5 *Herkenroth/Striegel* in *H/H/R*, § 50 EStG Rz. 12; *Gosch* in *Kirchhof*<sup>15</sup>, § 50 EStG Rz. 24; *Schaumburg* in *FG Wassermeyer*, Rz. 121 (125).

6 *Gosch* in *Kirchhof*<sup>15</sup>, § 50a EStG Rz. 22; *Schaumburg* in *FG Wassermeyer*, Rz. 121 (125).

7 Art. 24 Abs. 3 OECD-MA; zu Einzelheiten Rz. 4.57 ff.



gleichbare inländische Unternehmen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht.<sup>1</sup> Das gilt insbesondere im Hinblick auf Art. 24 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA, wonach beim maßgeblichen Belastungsvergleich persönliche Steuervorteile unberücksichtigt bleiben, so dass im Ergebnis allein betriebsbezogene Besteuerungsmerkmale einzubeziehen sind.<sup>2</sup>

#### IV. Qualifizierung der inländischen Einkünfte

##### Literatur

Kommentare zu § 49 Abs. 2 EStG; *Bilsdorfer*, Die sogenannte isolierende Betrachtungsweise, RIW/AWD 1983, 850; *Coenen*, Die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG, Diss. Münster 2004; *Crezelius*, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, in Haarmann (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993, 75; *Gosch*, Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Wassermeyer, 263; *Maßbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991, 162; *Mössner*, Isolierende Betrachtungsweise – Essay einer dogmatischen Klärung, in Klein/Stihl/Wassermeyer/Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Unternehmen – Steuern, FS für Flick, Köln 1997, 939; *Morgenthaler*, Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht, in Baumhoff/Dücker/Köhler (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 277 ff.; *Walter*, Die sog. „isolierende Betrachtungsweise“ bei der Bestimmung der inländischen Einkünfte und des Inlandsvermögens der Ausländer, Diss. Heidelberg 1977; *Wassermeyer*, Das Besteuerungsrecht für nachträgliche Einkünfte im internationalen Steuerrecht, IStR 2010, 461.

##### 1. Inlandsbezogene Qualifikationsmerkmale

Der Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG knüpft grundsätzlich an die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG an. Die Verweisungen auf die §§ 13 bis 23 EStG bedeuten, dass zugleich alle Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschriften erfüllt sein müssen. Insoweit hat § 49 Abs. 1 EStG keine konstitutive Bedeutung, sondern wiederholt nur das, was bereits in § 2 Abs. 1 EStG dadurch zum Ausdruck kommt, dass die dort bezeichneten Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt, der Einkommensteuer unterliegen.<sup>3</sup>

6.150

1 Vgl. *Rust* in V/L<sup>6</sup>, Art. 24 OECD-MA Rz. 104; *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuer- ausländern auf Bruttobasis, 102.

2 BFH v. 8.1.1969 – I 158/64, BStBl. II 1969, 466; v. 13.1.1970 – I 32/65, BStBl. II 1970, 790; v. 30.10.1973 – I R 38/70, BStBl. II 1974, 255; vgl. ferner Rz. 4.60.

3 BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; *Roth* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 5; *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 11; *Mössner* in FS Flick, 939 (948); *Gosch* in FS Wassermeyer, 263 (268); dementsprechend gelten für die Einkünfteermittlung im Grundsatz keine Besonderheiten, wobei sich freilich die Einkünfteermittlung nur auf die inländischen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) bezieht; vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260; *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 2.



- 6.151 Die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 13 bis 23 EStG werden gem. § 49 Abs. 1 EStG allerdings um jene Tatbestandsmerkmale erweitert, die die vorgenannten Einkünfte als inländische Einkünfte qualifizieren<sup>1</sup> und diese von übrigen Einkünften abgrenzen.<sup>2</sup> Die Bedeutung des § 49 Abs. 1 EStG erschöpft sich mithin darin, den Inlandsbezug der in den §§ 13 bis 23 EStG genannten Einkunftsarten herzustellen.<sup>3</sup> Es gelten daher im Grundsatz die allgemeinen durch das Veranlassungsprinzip<sup>4</sup> geprägten Zuordnungsregeln, wonach betrieblich/beruflich veranlasste Aufwendungen/Ausgaben Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG). Im Hinblick darauf kommt es nicht darauf an, ob die Betriebsausgaben oder Werbungskosten in den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht fallen. Entscheidend ist allein, ob sie durch unter § 49 Abs. 1 EStG fallende Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse veranlasst sind.<sup>5</sup> Für nachträgliche Einnahmen ergibt sich dies allgemein schon aus § 24 Nr. 1 und 2 EStG<sup>6</sup> sowie speziell aus § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 Buchst. a EStG<sup>7</sup> und § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG.<sup>8</sup> Das bedeutet, dass etwa nachträgliche Betriebseinnahmen aus einer in einem vorangegangenen Veranlagungszeitraum im Inland aufgelösten Betriebsstätte von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erfasst werden.<sup>9</sup> Aus diesem Grund sind auch vorweggenommene und nachträgliche Betriebsausgaben und Werbungskosten im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu berücksichtigen.<sup>10</sup> Voraussetzung ist allerdings, dass der in § 49 Abs. 1 EStG verlangte für die Qualifizierung als inländische Einkünfte maßgebliche Objektbezug auch tatsächlich gegeben ist.<sup>11</sup> Dass die (vergeblichen) Aufwendungen angefallen sind,

1 Die im nachfolgenden verwendeten Begriffe „Qualifizierung“ oder „Qualifikation“, die dem Internationalen Privatrecht entstammen und dort nur Bedeutung im Zusammenhang mit Kollisionsnormen erlangen, haben auch die Begriffswelt des Internationalen Steuerrechts erobert und hierbei unterschiedliche Deutungen erfahren (vgl. hierzu *Lehner* in V/L<sup>6</sup>, DBA, Grundlagen Rz. 96ff.). Diese Begriffe stehen hier für „Einordnung“ oder „Bestimmung“.

2 BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663.

3 BFH v. 18.12.1963 – I 230/61 S, BStBl. III 1964, 253; *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (61f.).

4 Hierzu im Überblick *Hey* in Tipke/Lang<sup>22</sup>, § 8 Rz. 213ff.

5 *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 15; § 50 Rz. 9; *Hidien* in K/S/M, § 49 EStG Rz. D 4147f.; *Roth* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 53; *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 107 a.A. BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571, wonach bei Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) auf das Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG) abgestellt wird.

6 *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 15; *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 107.

7 Wortlaut: „... worden ist.“

8 Entschädigungen für die Auflösung eines (früheren) Dienstverhältnisses; vgl. hierzu auch § 50d Abs. 12 EStG idF des AHRL-ÄndUmsG.

9 BFH v. 15.7.1964 – I 415/61 U, BStBl. III 1964, 551; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019, Rz. 23; vgl. auch BFH v. 20.5.2015 – I R 75/14, ISR 2015, 416 m. Anm. *Böhmer* = ISr 2015, 883; *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 15; *Roth* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 53; *Hidien* in K/S/M, § 49 EStG Rz. D 4147f.; *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 107; *Kumpf/Roth*, DB 2000, 787; vgl. auch Rz. 21.95ff.

10 BFH v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019 Rz. 23; v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703, Tz. 20; *Lüdicke* in Lademann, § 49 EStG Rz. 127; *Roth* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 53; so für die unter § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG nicht aber für die unter § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallenden Einkünfte *Wassermeyer* in W/A/D, Betriebsstätten-Handbuch, Rz. 5.3; vgl. auch Rz. 21.95ff.

11 *Hidien* in K/S/M, § 49 EStG Rz. D 4111f., 4129f.; unter abkommensrechtlichen Gesichtspunkten ebenso; vgl. Rz. 19.264ff.

um diesen Objektbezug herzustellen, reicht nicht aus.<sup>1</sup> Die vorgenannten Grundsätze gelten uneingeschränkt auch für Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Das für § 49 Abs. 1 EStG maßgebliche Veranlassungsprinzip wird nämlich durch das Zu- und Abflussprinzip (§ 11 Abs. 1 u. 2 EStG) nicht verdrängt,<sup>2</sup> weil letzteres als bloß technisches Prinzip nur über das „Wann“, nicht aber auch über das „Ob“ der Besteuerung entscheidet.<sup>3</sup>

Die den Inlandsbezug herstellenden Qualifikationsmerkmale des § 49 Abs. 1 EStG lassen keine einheitliche gesetzgeberische Wertung erkennen. Sie dienen zwar der Verwirklichung des Territorialitätsprinzips, sind aber bei den einzelnen Einkunftsarten derart unterschiedlich ausgeprägt, dass sie insgesamt als willkürlich erscheinen. Während bei den territorial gebundenen Einkünften, etwa den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und betriebsstättenbezogenen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), das Belegenheits- und das Betriebsstättenprinzip zur Anwendung kommen, stehen bei den territorial nicht gebundenen Einkünften, etwa den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG), das Arbeitsort- und Verwertungsortprinzip oder andere Gesichtspunkte im Vordergrund. 6.152

Die mangelnde Sachgesetzlichkeit bei der Bestimmung der inlandsbezogenen Qualifikationsmerkmale zeigt sich auch in der fehlenden Abgestimmtheit zu den auslandsbezogenen Qualifikationsmerkmalen des § 34d EStG. Wird etwa eine selbständige Tätigkeit im Inland ausgeübt, im Ausland aber verwertet, so handelt es sich um inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und zugleich um ausländische Einkünfte (§ 34d Nr. 3 EStG). Darüber hinaus bestehen aber auch erhebliche Besteuerungslücken bei den territorial nicht gebundenen Einkünften, etwa bei Zinseinkünften und den Einkünften aus Gewerbebetrieb, z.B. aus der Tätigkeit als Vertreter, Makler oder Unternehmensberater, soweit diese Personen für ihre Tätigkeit keine Betriebsstätte unterhalten. Die fehlende Besteuerung derartiger nichtinländischer Einkünfte kann zu erheblichen Wettbewerbsverfälschungen führen, zumal dann, wenn im betreffenden Ansässigkeitsstaat nur eine geringe Steuer erhoben wird.

## 2. Isolierende Betrachtungsweise

Gemäß § 49 Abs. 2 EStG bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale (Sachverhaltselemente)<sup>4</sup> außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. 6.153

§ 49 Abs. 2 EStG räumt den im Inland verwirklichten Sachverhaltselementen die Priorität für die Bestimmung der Einkunftsart ein. Ausländische Sachverhaltsele- 6.154

1 Roth in H/H/R, § 49 EStG Rz. 53; a.A. BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, ISR 2014, 273 m. Anm. Haase = BFH/NV 2014, 1297 Rz. 21; Gosch in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 107.

2 BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 unter II.3.; Gosch in FG Wassermayer, 209 (218).

3 BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 unter II.3.; Krüger in Schmidt<sup>35</sup>, § 11 EStG Rz. 1; Loschelder in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 9 mit einem Überblick über den Stand der Meinungen; vgl. zur unbeschränkten Steuerpflicht Rz. 6.102.

4 Clausen in H/H/R, § 49 EStG Rz. 1220; Hidién in K/S/M, § 49 EStG Rz. K 266.

mente scheiden bei der Bestimmung der Einkunftsart nur insoweit aus, als ihre Berücksichtigung eine nach den Verhältnissen im Inland begründete Steuerpflicht ausschließen würde.<sup>1</sup> Für die Bestimmung der Einkunftsart stehen daher die inlandsbezogenen Qualifikationsmerkmale im Vordergrund. Im Hinblick darauf spielen insbesondere die Subsidiaritätsregeln der Einkunftsarten (§§ 20 Abs. 8; 21 Abs. 3; 22 Nr. 1 Satz 1; 22 Nr. 3 Satz 1; 23 Abs. 2 EStG) keine Rolle, soweit ein auslandsbezogenes Qualifikationsmerkmal hierfür bestimmend wäre.<sup>2</sup> Erzielt etwa ein ausländischer Gewerbetreibender Einkünfte für die Hingabe eines Darlehens, das durch inländischen Grundbesitz besichert ist (Hypothekenzinsen) und zu seinem ausländischen Betriebsvermögen gehört, so handelt es sich ohne Rücksicht auf die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG stets um Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG).

- 6.155 Die in § 49 Abs. 2 EStG verankerte isolierende Betrachtungsweise suspendiert für Zwecke der Bestimmung der Einkunftsarten (§ 49 Abs. 1 EStG) im Ergebnis damit die Subsidiaritätsregeln der Einkunftsarten zugunsten ihrer objektiven Bestimmung, soweit die Merkmale der vorrangigen Einkunftsart nicht im Inland, sondern im Ausland verwirklicht sind.<sup>3</sup> Danach bleiben solche Auslandsverhältnisse außer Betracht, die bei einer isolierten inländischen Betrachtungsweise ihrem Wesen nach gegebene Inlandseinkünfte der Inlandsbesteuerung aufgrund der vorgenannten Subsidiaritätsklauseln entziehen würden.<sup>4</sup> Darüber hinaus greift die isolierende Betrachtungsweise auch in jenen Fällen ein, in denen keine besonderen Subsidiaritätsklauseln normiert sind, sich die Subsidiarität vielmehr aus der Gesetzessystematik ergibt, wie etwa die Subsidiarität des § 17 EStG ggü. den §§ 15 und 16 EStG.<sup>5</sup> Einschränkungen ergeben sich allerdings durch die vor allem in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d u. f., Nr. 3 und 4 Buchst. a EStG enthaltenen Sonderregelungen, durch die die isolierende Betrachtungsweise in der Praxis an Bedeutung verloren hat.<sup>6</sup>
- 6.156 Eine weitergehende Bedeutung hat § 49 Abs. 2 EStG nicht. Daher bietet § 49 Abs. 2 EStG keine Legitimationsgrundlage für eine Fiktion nicht vorhandener oder für die Einbeziehung inländischer Besteuerungsmerkmale.<sup>7</sup> Im Hinblick darauf müssen etwa im Ausland verwirklichte Sachverhaltsmerkmale stets insoweit mit einbezogen werden, als dies für die Entscheidung, ob überhaupt eine und gegebenenfalls welche Einkunftsart vorliegt, erforderlich ist. Das gilt insbesondere in jenen Fällen, in denen es um die Frage der Einkünfteerzielungs-

1 BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 133; kritisch zu der hierdurch vorgegebenen zweistufigen Subsumtionstechnik *Crezelius*, StVj 1992, 312 (325 f.).

2 BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550.

3 BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550; *Hidien* in K/S/M, § 49 EStG Rz. K9; *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 103.

4 BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104; v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550; zu weiteren Einzelheiten *Gosch* in FS Wassermeyer, 263 (270 ff.).

5 Zu dieser Subsidiarität *Weber-Grellet* in Schmidt<sup>35</sup>, § 17 EStG Rz. 12.

6 *Gosch* in Kirchhof<sup>15</sup>, § 49 EStG Rz. 103; zum Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG hinsichtlich dieser Sonderregelungen *Morgenthaler* in FS Krawitz, 275 ff. (292).

7 BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861.

absicht<sup>1</sup> geht und darüber hinaus die Einkunftsart nicht losgelöst vom Steuersubjekt bestimmt werden kann.<sup>2</sup> Im Hinblick darauf können insbesondere ausländische Kapitalgesellschaften<sup>3</sup> keine Einkünfte aus der ihrer Art nach selbständigen Arbeit erzielen.<sup>4</sup>

Soweit § 49 Abs. 2 EStG die Subsidiaritätsklauseln im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und bei den sonstigen Einkünften aufhebt (§§ 49 Abs. 1 Nr. 5 bis 9; 20 Abs. 3; 21 Abs. 8; 22 Nr. 1 Satz 1; 22 Nr. 3 Satz 1; 23 Abs. 2 EStG), bewirkt die isolierende Betrachtungsweise eine Umqualifizierung von Gewinnermittlungseinkunftsarten, insbesondere Einkünften aus Gewerbebetrieb, in Überschusseinkunftsarten der vorgenannten Art.<sup>5</sup> Daraus folgt zugleich, dass die Überschusseinkünfte so zu versteuern sind, wie es der Fall wäre, wenn sie außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebs oder außerhalb der Einkünfte aus selbständiger Arbeit angefallen wären, wodurch auch § 11 Abs. 1 EStG sowie die spezifischen Überschussermittlungsvorschriften der betreffenden Einkunftsart zur Anwendung kommen.<sup>6</sup>

6.157

## V. Einkunftsarten

### 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

#### Literatur

Kommentare zu § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG; *Debatin*, Die Land- und Forstwirtschaft im Spiegel des Internationalen Steuerrechts, DB 1988, 1.

Zu den inländischen Einkünften zählen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14 EStG). Land- und Forstwirtschaft wird im Inland betrieben, wenn sich die bewirtschafteten Grundstücke im Inland befinden, und zwar unabhängig davon, wo die Betriebsleitung ihren Sitz hat, ob im Inland eine Betriebsstätte gegeben

6.158

1 BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861 v. 2.2.2010 – I B 912/09, BFH/NV 2010, 878; *Clausen* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 1230; *Hidien* in K/S/M, § 49 EStG Rz. K 9 ff.; *Loschelder* in Schmidt<sup>35</sup>, § 49 EStG Rz. 11; *Frotscher* in Frotscher, § 49 EStG Rz. 428; *Lüdicke* in Lademann, § 49 EStG Rz. 852; *Schaumburg* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 8.34 (europarechtliche Aspekte); *a.A. Gosch* in Kirchhof<sup>615</sup>, § 49 EStG Rz. 104, der nur auf die im Inland verwirklichten Sachverhaltselemente abstellt.

2 Hierzu *Crezelius*, StVj 1992, 322 (328, 330).

3 Über §§ 2 Nr. 1; 8 Abs. 1 KStG gilt § 49 EStG auch für beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte.

4 BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287; v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828.

5 Diese Umqualifizierung gilt nicht für Zwecke der Anwendung von DBA; BFH v. 23.3.1972 – I R 128/70, BStBl. II 1972, 948; *Clausen* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 1206.

6 BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620; v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104; v. 30.8.1989 – I 39/89, BFH/NV 1990, 161; *Clausen* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 1210; *Hidien* in K/S/M, § 49 EStG Rz. K 367 f.; *a.A. Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), 49 (61 f.), der annimmt, die Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise erschöpfe sich darin, die maßgeblichen territorialen Anknüpfungspunkte für die beschränkte Steuerpflicht zu bestimmen, ohne dass eine Umqualifizierung der Einkunftsart erfolge.