

Leitfaden

zur Besteuerung ausländischer Einkünfte

bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen

Abkürzungsverzeichnis

AIG	=	Auslandsinvestitionsgesetz
AStG	=	Außensteuergesetz
BB	=	Betriebsberater
BFH/NV	=	Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH
DB	=	Der Betrieb
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	=	Deutsches Steuerrecht
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESTH	=	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
OECD-MA	=	OECD - Musterabkommen 2003 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BStBl I 2004, S. 286)
Stpfl.	=	Steuerpflichtige(r)

Hinweis:

Der Leitfaden berücksichtigt die EStR 2003 sowie die amtlichen Hinweise im EStH 2003.

Es wird auf die Steuererklärungs-Vordrucke 2003 bzw. auf den Feststellungsbogen ESt 2 E 2003 Bezug genommen.

INHALTSVERZEICHNIS

1	Allgemeine Hinweise	8
1.1	Bedeutsame Vorschriften der Abgabenordnung	8
1.2	Unbeschränkte Steuerpflicht	9
1.3	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG.....	9
1.4	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG)	10
1.5	Besonderheiten bei EU/EWR-Staatsangehörigen und bei ins Ausland entsandten Angehörigen des öffentlichen Dienstes (§ 1a EStG).....	11
1.5.1	Voraussetzungen für EU/EWR-Staatsangehörige (§ 1a Abs. 1 EStG).....	11
1.5.2	Voraussetzungen für ins Ausland entsandte Angehörige des öffentlichen Dienstes (§ 1a Abs. 2 EStG)	12
1.6	Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Arbeitnehmer (§ 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG)	13
1.7	Bedienstete von internationalen Organisationen	13
1.8	Wechsel der Steuerpflicht innerhalb eines Jahres	13
1.8.1	Wechsel unbeschränkte – beschränkte Steuerpflicht	13
1.8.2	Wechsel unbeschränkte Steuerpflicht – „Nicht“-Steuerpflicht.....	13
1.9	Ansatz ausländischer Einkünfte	14
1.10	Ermittlung und Nachweis ausländischer Einkünfte und ausländischer Steuern	14
1.11	Umrechnung ausländischer Einkünfte und Steuern.....	14
2	Vermeidung der Doppelbesteuerung (Grundregeln).....	15
2.1	Anrechnungsmethode	15
2.2	Freistellungsmethode	16
3	Ausländische Einkünfte aus einem Staat, mit dem ein DBA besteht.....	16
3.1	Allgemeines zu den DBA.....	16
3.1.1	Bestehende DBA	16
3.1.1.1	Stand der DBA.....	16
3.1.1.2	DBA mit der früheren Sowjetunion	17
3.1.1.3	DBA mit Jugoslawien	17
3.1.1.4	DBA mit der früheren Tschechoslowakei	17
3.1.1.5	DBA mit China	17
3.1.2	Gliederung der DBA	17
3.1.3	Besteuerungsregeln der DBA.....	18
3.2	Ansässigkeit	18
3.3	Anrechnung ausländischer Steuern (Anrechnungsmethode)	19
3.3.1	Allgemeines	19
3.3.2	Durchführung der Anrechnung.....	20
3.3.3	Ergänzende Hinweise zu einzelnen Einkunftsarten	21
3.4	Freistellung ausländischer Einkünfte (Freistellungsmethode)	21

3.4.1	Allgemeines	21
3.4.2	Rückfallklauseln und § 50d Abs. 8 EStG	22
3.4.3	Progressionsvorbehalt.....	23
3.4.3.1	Progressionsvorbehalt im Fall eines DBA	23
3.4.3.2	Progressionsvorbehalt in Fällen der §§ 1 Abs. 3, 1a EStG und bei Wechsel der Steuerpflicht (> Tz 1.8)	24
3.4.4	Ergänzende Hinweise zu einzelnen Einkunftsarten	25
4	Ausländische Einkünfte aus einem Staat, mit dem kein DBA besteht.....	25
4.1	Ermittlung der Einkünfte	25
4.2	Anrechnung ausländischer Steuern	25
4.3	Pauschalierungserlass	26
5	Negative ausländische Einkünfte.....	26
5.1	Einschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 2a Abs. 1 und 2 EStG.....	26
5.2	Verlustabzug nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG (bis einschl. 1989: § 2 AIG)	28
6	Abkommenswidrige Besteuerung im Ausland	28
7	Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG) Auswertung der Mitteilungen nach § 18 AStG	30
8	Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellung ausländischer Einkünfte (§§ 179, 180 AO).....	30
9	Informationsaustausch, Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen	31
9.1	Beteiligung der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen des Bundesamtes für Finanzen	31
9.2	Spontanauskünfte, Auskunftersuchen.....	31
A n h a n g 1 - Einkünfte aus Dividenden und Zinsen		33
1	Allgemeines	33
1.1	Besteuerungsrecht	33
1.2	Nachweispflicht.....	33
1.3	Ermittlung der Einkünfte	33
1.4	Ermittlung der anrechenbaren Steuern	34
1.5	Bearbeitungshinweise	37
2	Anrechnung fiktiver Steuern.....	39
3	Sonderfall: Dividenden nach dem DBA Frankreich.....	39
A n h a n g 2 - Einkünfte aus privatem Grundbesitz einschließlich Veräußerung.....		42
1	Laufende Einkünfte.....	42
1.1	Nationales Recht	42
1.1.1	Allgemeines, Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	42
1.1.2	Im Ausland belegene Ferienwohnungen.....	42
1.1.3	Im Ausland belegene eigengenutzte Wohnungen	42
1.2	DBA-Recht.....	42
2	Einkünfte aus der Veräußerung von Grundbesitz	43
2.1	Nationales Recht	43

2.2	Behandlung nach DBA-Recht	43
3	Sonstiges	44
A n h a n g 3 - Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bzw. unselbstständiger Arbeit		
	lt. DBA-Recht	45
1	Tätigkeit für einen privaten Arbeitgeber in einem DBA-Staat	45
1.1	Bearbeitungshinweise für das Veranlagungsverfahren.....	45
1.2	Tätigkeitsortsprinzip.....	46
1.2.1	Allgemeines	46
1.2.2	Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Kapitalgesellschaften.....	46
1.2.3	Leiharbeitsverhältnis	47
1.3	Höhe des freizustellenden Arbeitslohnes, Behandlung von Werbungskosten und Sonderausgaben.....	47
1.3.1	Laufende Bezüge	47
1.3.2	Nachzahlungen.....	48
1.3.3	Abfindungen	48
1.3.4	Progressionsvorbehalt / Berücksichtigung von Werbungskosten	48
1.3.5	Verbot des Abzugs von Sonderausgaben.....	49
1.4	183-Tage-Regelung.....	49
1.4.1	Allgemeines	49
1.4.2	Ermittlung der 183-Tage-Frist	50
1.4.3	Zahlung durch einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber	51
1.4.4	Zahlung des Arbeitslohnes zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat	52
1.5	Spontanauskünfte.....	53
1.6	Grenzgänger.....	53
1.7	Künstler und Sportler.....	53
1.7.1	Nationales Steuerrecht.....	53
1.7.2	DBA-Regelung.....	53
1.8	Sonderregelungen	54
2	Tätigkeit für einen öffentlichen Arbeitgeber in einem DBA-Staat.....	54
3	Auslandstätigkeitserlass für Einkünfte aus Nicht-DBA Staaten	54
A n h a n g 4 - Negative ausländische Einkünfte		
1	Einschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 2a Abs. 1 und 2 EStG.....	56
1.1	Negative Einkünfte	56
1.2	Einkunftsart i.S. des § 2a Abs. 1 EStG.....	57
1.2.1	Allgemeines	57
1.2.2	Einkünfte der jeweils selben Art	58
1.3	Einkünfteermittlung.....	59
1.4	Begriff "Staat"	59
1.5	Einkünfte aus gewerblichen Betriebsstätten	59
1.5.1	Allgemeines	59

1.5.2	Aktivitätsklausel.....	59
1.5.3	Saldierung von Betriebsstättenergebnissen.....	60
1.6	Einkünfte aus Beteiligungen an Körperschaften mit Auslandsbezug.....	61
1.7	Gesonderte Feststellung der verbleibenden Verluste.....	61
1.8	Verfassungsmäßigkeit / Vereinbarkeit mit EGV.....	61
2	Nachversteuerung nach § 2a Abs. 3 S. 3 und Abs. 4 EStG	61
2.1	Allgemeines	61
2.2	Nachversteuerung gem. § 2a Abs. 3 S. 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 S.3 EStG.....	62
2.3	Nachversteuerung gem. § 2a Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 S. 5 EStG	63
2.4	Gesonderte und einheitliche Feststellung bei mehreren Beteiligten.....	63
2.5	Gesonderte Feststellung des verbleibenden Betrages	63
3	Gesamtrechtsnachfolge	64
A n h a n g 5 - Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG) -		
	Auswertung der Mitteilungen nach § 18 AStG.....	65
1	Allgemeines	65
2	Gesonderte (und ggf. einheitliche) Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 18 AStG)	65
3	Umsetzung im Rahmen der Steuererklärungsvordrucke sowie des maschinellen Besteuerungsverfahrens.....	67
A n h a n g 6 - Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellung ausländischer Einkünfte (§§ 179, 180 AO).....		
1	Allgemeines	68
1.1	Inländische Personengesellschaften mit ausländischen Einkünften.....	68
1.2	Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft.....	69
2	Örtliche Zuständigkeit in Fällen des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO.....	69
3	Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften auf Ebene einer Mitunternehmerschaft (§ 34c EStG)	70
3.1	Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 und 6 EStG).....	70
3.2	Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 2, 3 EStG.....	70
4	Meldepflicht nach § 138 Abs. 2 AO	71

Anlagen:

- Anlage 1 Übersicht über die Steuerbefreiungen und –ermäßigungen bei ausländischen Einkünften
- Anlage 2 Übersicht über Höchstsätze für anrechenbare Quellensteuern bei Kapitaleinkünften und Lizenzgebühren
- Anlage 3 Übersicht über die Zuteilung des Besteuerungsrechts nach DBA für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen
- Anlage 4 Vermeidung der Doppelbesteuerung bei ausländischen Einkünften aufgrund persönlich ausgeübter Tätigkeit von unbeschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern
- Anlage 5 Negative ausländische Einkünfte i.S. des § 2a Abs. 1 und 2 EStG
- Anlage 6 Negative ausländische gewerbliche Einkünfte i.S. des § 2a Abs. 2 und 3 EStG
- Anlage 7 Übersicht über die Aktivitätsklauseln der DBA
- Anlage 8 Vordruck ESt 2 E – Feststellungsbogen für § 2a Abs. 1 und 3 EStG für 2003
- Anlage 9 Anlage AUS 2003
- Anlage 10 Anlage FE-AUS 1 2003
- Anlage 11 Anlage FE-AUS 2 2003
- Anlage 12 Übersicht zur Besteuerung von Arbeitnehmern für deren Tätigkeit im Ausland

1 Allgemeine Hinweise

1.1 Bedeutsame Vorschriften der Abgabenordnung

Bei Sachverhalten mit Auslandsberührung sind insbesondere die folgenden Vorschriften der AO zu beachten:

- § 2 AO über den Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen (DBA und andere zwischenstaatliche Vereinbarungen),
- § 87 AO über die Amtssprache
- § 90 Abs. 2 und 3 AO über die erhöhte Mitwirkungs- und Dokumentationspflicht der Beteiligten,
- § 93 AO über die Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen,
- § 117 AO über zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen,
- § 138 Abs. 2 AO über die Anzeigepflicht bei Gründung und Erwerb ausländischer Betriebe und Betriebsstätten sowie beim Erwerb ausländischer Beteiligungen
(> entsprechende Erklärungspflicht mit der Meldung BfF 2 im Zusammenhang mit den Vordrucken Anlage AUS 2003, ESt 1 B 2003),
- § 146 Abs. 2 AO über die Buchführung ausländischer Betriebsstätten,
- § 160 AO über die Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern,
- § 162 Abs. 2, 3 und 4 AO über die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei Verletzung der Mitwirkungs- und Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 2 und 3 AO,
- § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr.1 AO über die Möglichkeit der vorläufigen Steuerfestsetzung bei Ungewissheit über das Wirksamwerden von DBA,
- § 175a AO über die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs,
- § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO über die gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung ausländischer Einkünfte, die nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen, aber bei der Steuerfestsetzung von Bedeutung sind (> Tz 8),
- § 354 Abs. 1a AO über den Rechtsbehelfsverzicht bzgl. der Besteuerungsgrundlagen, die für ein Verständigungs- oder ein Schiedsverfahren von Bedeutung sein können,
- § 362 Abs. 1a AO über die Rücknahme eines Rechtsbehelfs hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen, die für ein Verständigungs- oder ein Schiedsverfahren von Bedeutung sein können.

1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen mit allen in- und ausländischen Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (Welteinkommensprinzip, > H 1 (Allgemeines) EStH 2003). Es kommt hierbei nicht darauf an, ob der inländische Wohnsitz den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt (BFH vom 24.01.2001, I R 100/99, BFH/NV 2001 S. 1402). Zu den Begriffen "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt" > AO-Anwendungserlass zu §§ 8, 9 AO (> AO-Handbuch).

Der Umfang der Besteuerung kann insbesondere durch ein DBA eingeschränkt werden.

1.3 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG

Erweitert unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 2 EStG sind

- deutsche Staatsangehörige, die
- im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben,
- zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und
- dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen.

Der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen auch die zu dem Haushalt der genannten Personen gehörenden Angehörigen, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind.

Voraussetzung für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht ist jedoch stets, dass die Personen im Ausland lediglich in einem der deutschen beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden. Unter die Regelung fallen insbesondere ins Ausland entsandte deutsche Staatsangehörige, die Mitglied einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung sind - einschließlich der zu ihrem Haushalt gehörenden Angehörigen.

Zu den Auslandslehrkräften > H 1 (Ausländische Lehrkräfte und andere nicht entsandte Arbeitnehmer) EStH 2003.

1.4 Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG)

Nach § 1 Abs. 3 EStG werden Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielen.

Voraussetzung dafür ist, dass ihre gesamten in- und ausländischen Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 6.136 € im Kalenderjahr nicht übersteigen. Zur Ermittlung der ausländischen Einkünfte > BMF, Schreiben vom 30.12.1996, BStBl I 1996, S. 1506. Dieser Betrag wird bei Wohnsitz in bestimmten Ländern um ein Drittel bzw. um zwei Drittel gekürzt (> Ländergruppeneinteilung ab 2001: BMF, Schreiben vom 26.10.2000, BStBl I 2000, S. 1502, Anhang 2 III EStH 2003; Ländergruppeneinteilung ab 2004: BMF, Schreiben vom 17.11.2003, BStBl I 2003, S. 637)

Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG steht im Einklang mit europäischem Gemeinschaftsrecht (> EuGH 14.09.1999, BStBl II 1999, S. 841, > BFH vom 15.05.2002, I R 40/01, BStBl II 2002, S. 660).

Inländische Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen (z.B. Dividenden, Lizenzgebühren), gelten für die Berechnung der 90 % -Grenze und der betragsmäßigen Grenze von 6.136 € als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. Diese Einkünfte sind jedoch in die inländische Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen (> BFH vom 13.11.2002, I R 67/01, BStBl II 2003, S. 587). Die Abgeltungswirkung eines vorgenommenen Steuerabzugs (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG) gilt im Rahmen der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht nicht. Die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte (z.B. Einkünfte aus ausländischem Grundbesitz) sind, im Fall der Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG, soweit deren Summe positiv ist, dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 2. Alt. EStG) zu unterwerfen (> Tz 3.4.3.2). Diese Einkünfte sind zu Kz 18.124 des Vordrucks ESt 1 A 2003 einzutragen.

Materiell-rechtliche Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde

- bei Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums - EWR - (Island, Liechtenstein, Norwegen) und bei Angehörigen des deutschen öffentlichen Dienstes, die im dienstlichen Auftrag außerhalb der EU/EWR tätig sind, durch die "Bescheinigung EU/EWR" (Zeile 56, 57 Vordruck ESt 1 A 2003)

- bei anderen Personen, die in Nicht-EU/EWR-Staaten ansässig sind, durch die "Bescheinigung außerhalb EU/EWR" (Zeile 56, 57 Vordruck ESt 1 A 2003) nachgewiesen wird.

Für Arbeitnehmer ist bereits im Lohnsteuerermäßigungsverfahren die Beantragung der unbeschränkten Steuerpflicht möglich (Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 3 (bzw. § 1 Abs. 3, § 1a EStG)).

In diesen Fällen ist eine Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b EStG).

Bei der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht werden personen- und familienbezogene Steuervergünstigungen im Rahmen einer Einzelveranlagung gewährt. Die personen- und familienbezogenen Entlastungen, deren Anwendung durch zusätzliche Voraussetzungen auf inländische Sachverhalte beschränkt ist (Realsplitting - § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, Ehegattenveranlagung - § 26 EStG, Haushaltsfreibetrag - § 32 Abs. 7 EStG), bleiben grundsätzlich unberücksichtigt (> aber Tz 1.5).

Zur Antragsveranlagung beschränkt steuerpflichtiger EU/EWR-Arbeitnehmer > Tz 1.6.

1.5 Besonderheiten bei EU/EWR-Staatsangehörigen und bei ins Ausland entsandten Angehörigen des öffentlichen Dienstes (§ 1a EStG)

Unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen können

- Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder eines EWR-Staates oder
 - ins Ausland entsandte Angehörige des öffentlichen Dienstes
- weitere personen- und familienbezogene Entlastungen erhalten.

1.5.1 Voraussetzungen für EU/EWR-Staatsangehörige (§ 1a Abs. 1 EStG)

Bei Staatsangehörigen eines EU/EWR-Staates, die

- unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG sind und die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG nicht überschreiten oder
- auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG zu behandeln sind,

sind die Vorschriften für das Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), die Ehegattenveranlagung (§ 26 EStG) und - letztmals bis VZ 2003 – für den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG) mit der Maßgabe anzuwenden, dass auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt des Empfängers, Ehegatten bzw. Kindes in einem EU/EWR-Staat abzustellen ist.

Für die Anwendung des Realsplittings ist zusätzlich Voraussetzung, dass die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.

Der BFH hält es in seinem Beschluss vom 22.07.2003 (BFH vom 22.07.2003, XI R 5/02 BStBl II 2003, S. 851) für zweifelhaft, ob § 1a Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit EU-Recht vereinbar sind und hat die Rechtsfrage dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt. Bei Einsprüchen in ähnlich gelagerten Fällen ruht das Verfahren gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, wenn sich der Einspruchsführer in der Begründung seines Einspruchs auf das Verfahren vor dem EuGH stützt. Aussetzung der Vollziehung ist nicht zu gewähren.

Unabhängig von § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG können Unterhaltsleistungen aufgrund von einzelnen DBA (Dänemark, Kanada, USA, Schweiz) abgezogen werden > H 86b (Nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Empfänger) EStH 2003.

Für die Anwendung der Ehegattenveranlagung ist zusätzlich Voraussetzung, dass die Einkünfte beider Ehegatten im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12.272 € im Kalenderjahr betragen. Zu Ländergruppeneinteilung und Bescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung > Tz 1.4; vgl. Zeile 56 – 59 Vordruck ESt 1 A 2003. Im Lohnsteuerabzugsverfahren kann hier die Steuerklasse III berücksichtigt werden. In diesen Fällen ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a oder b EStG).

1.5.2 Voraussetzungen für ins Ausland entsandte Angehörige des öffentlichen Dienstes (§ 1a Abs. 2 EStG)

Bei ins Ausland entsandten Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die

- unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG (> Tz 1.3) sind und die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 EStG nicht überschreiten oder
- auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG zu behandeln sind,

sind die unter Tz 1.5.1 genannten Vorschriften sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt im Staat des ausländischen Dienstortes abzustellen ist (vgl. Zeile 61 Vordruck ESt 1 A 2003).

1.6 Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Arbeitnehmer (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG)

Kommt eine Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG nicht in Betracht, kann der beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Arbeitnehmer eine Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht beantragen. Damit hat der Lohnsteuerabzug keine Abgeltungswirkung; § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG kommt zur Anwendung.

1.7 Bedienstete von internationalen Organisationen

Zu steuerlichen Vorrechten und Befreiungen für Bedienstete von internationalen Organisationen > BMF, Schreiben vom 18.04.2001, BStBl I 2001, S. 286, Anhang 25 LStH 2004.

1.8 Wechsel der Steuerpflicht innerhalb eines Jahres

1.8.1 Wechsel unbeschränkte – beschränkte Steuerpflicht

Bei einem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt ist nach § 2 Abs. 7 S. 3 EStG für den gesamten Veranlagungszeitraum nur eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht durchzuführen. Dabei sind die Einkünfte aus dem Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG zu ermitteln und in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen. Die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs nach § 50 Abs. 5 S. 1 EStG tritt nicht ein. Die während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht erzielten und nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte sind im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG (> Tz 3.4.3.2) zu berücksichtigen (vgl. Zeilen 51-52 Vordruck Est 1 A 2003 und Kz 18.122.)

1.8.2 Wechsel unbeschränkte Steuerpflicht – „Nicht“-Steuerpflicht

Auch wenn der Steuerpflichtige vor Begründung bzw. nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, also vor seinem Zuzug bzw. nach seinem Wegzug keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte bezieht, sind während der „Nicht“-Steuerpflicht erzielte ausländische Einkünfte bei der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG (> Tz 3.4.3.2) zu berücksichtigen (BFH vom 19.12.2001, I R 63/00, BStBl III 2003, S. 302, BFH vom 15.05.2002, I R 40/01, BStBl II 2002, S. 660 und BFH vom 19.11.2003, I R 19/03, BFH/NV 2004 S. 275); > Zeile, 51-52 Vordruck Est 1 A 2003 und Kz 18.122.

1.9 **Ansatz ausländischer Einkünfte**

Im Rahmen des Welteinkommensprinzips werden (auch) ausländische Einkünfte besteuert. Bei diesen muss es sich um Einkünfte handeln, die nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG einkommensteuerpflichtig sind. Ein DBA kann eine inländische Steuerpflicht nicht begründen, sondern lediglich einen durch inländisches Steuerrecht begründeten Steueranspruch der Bundesrepublik Deutschland belassen oder ganz oder teilweise entziehen.

1.10 **Ermittlung und Nachweis ausländischer Einkünfte und ausländischer Steuern**

Art und Höhe der ausländischen Einkünfte sind nach deutschem Recht zu ermitteln. Betriebsausgaben und Werbungskosten (auch evtl. Pauschbeträge) sind zu berücksichtigen. Zur Besonderheit bei der Anwendung der §§ 1 Abs. 3, 1a EStG > BMF, Schreiben vom 30.12.1996, BStBl I 1996, S. 1506 > ESt-Kartei Brandenburg § 1a EStG Nr. 1.

Hinweise auf ausländische Einkünfte können auch aus bei den Akten befindlichen Unterlagen, insbesondere aus Kontrollmaterial und aus Bestätigungen über die Ansässigkeit im Inland (sog. Wohnsitzbescheinigungen) hervorgehen, die im Zusammenhang mit Anträgen auf Freistellung oder Erstattung ausländischer Quellensteuern abgegeben worden sind.

Der Stpfl. muss den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung ausländischer Steuern durch entsprechende Unterlagen (z.B. Steuerbescheid, Steuererklärung bei Selbstveranlagung im Ausland (z.B. USA, Italien), Zahlungsquittung), ggf. in deutscher Übersetzung, erbringen (> § 68b EStDV). Wird die Steuer im Ausland von einem Arbeitgeber, einem Unternehmer oder einer Bank angemeldet, so genügt als Nachweis eine Bescheinigung des Anmeldenden über die Höhe der abgeführten Steuer (> H 212a (Festsetzung ausländischer Steuern) EStH 2003).

1.11 **Umrechnung ausländischer Einkünfte und Steuern**

Bei Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG) sind Einnahmen und Werbungskosten in Fremdwährung regelmäßig zum Kurs im Zeitpunkt des Zu- oder Abflusses umzurechnen. Bei einem Anschaffungsgeschäft in Fremdwährung (z.B. Hauskauf) ist der Wechselkurs im Anschaffungszeitpunkt für die Berechnung der Anschaffungskosten maßgebend (> H 32a (Ausländische Währung) EStH 2003). Zur Anwendung des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG bei Wertpapieren > Anhang 1, Tz 1.3.

Eine ausländische Steuer ist nach dem für den Tag der Zahlung geltenden Kurs umzurechnen.

Maßgeblich ist der im Bundesanzeiger amtlich festgesetzte Devisenkurs. Aus Vereinfachungsgründen ist eine Umrechnung zu den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen zulässig, die monatlich im BStBl I veröffentlicht werden (> R 212a Abs. 1 EStR 2003).

Umrechnungskurse sind unter www.zoll-d.de abrufbar.

Zur Umrechnung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung und Einnahme-Überschuss-Rechnung siehe BMF, Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, S. 1076 unter Tz 2.8 sowie R 12 Abs. 4 EStR 2003, H 12 (Gewinnermittlung) EStH 2003.

2 Vermeidung der Doppelbesteuerung (Grundregeln)

Ausländische Einkünfte unterliegen meist auch einer Besteuerung im Ausland. Zum Ausgleich werden sie in der Bundesrepublik Deutschland nicht oder nur ermäßigt besteuert (Vermeidung der Doppelbesteuerung). Als Methoden kommen insbesondere in Betracht:

- die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt (§ 34c Abs. 1 EStG) - **Anrechnungsmethode** -;
- die Freistellung, d.h. die Herausnahme der ausländischen Einkünfte aus der deutschen Bemessungsgrundlage unter Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) - **Freistellungsmethode** -.

Eine **Übersicht** über die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen bei ausländischen Einkünften enthält die Anlage 1.

2.1 Anrechnungsmethode

Die Anrechnungsmethode ist anzuwenden, wenn ein DBA

- nicht besteht (> Tz 4.2)
- besteht, für die Einkünfte, für die das DBA die Anrechnung vorsieht (> Tz 3.3).

Bei der Anrechnungsmethode werden die ausländischen Einkünfte in die Bemessungsgrundlage für die deutsche ESt einbezogen. Dies gilt sowohl für positive als auch für negative Einkünfte, d.h. letztere sind zum Ausgleich mit anderen Einkünften zuzulassen. Die Einschränkungen des § 2a Abs. 1 und 2 EStG (> Tz 5.1) sind jedoch zu beachten. Die im ausländischen Staat erhobene Steuer kann entweder angerechnet oder auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Dies folgt, soweit kein DBA anzuwenden ist, für alle ausländischen Einkünfte i.S. des § 34d EStG aus § 34c Abs. 1 und 2 EStG, andernfalls aus den einschlägigen Regelungen der je-

weiligen DBA in Verbindung mit § 34c Abs. 6 EStG. Dabei ist ein Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 34c Abs. 2 EStG auch dann zulässig, wenn das DBA ausdrücklich nur die Anrechnung erwähnt (> R 212d EStR 2003).

Zur Durchführung der Anrechnung > Tz 3.3.2 und > Tz 4.2.

2.2 Freistellungsmethode

Die Freistellungsmethode ist nur anzuwenden, soweit dies in einem DBA vorgesehen ist (> Tz 3.4). Eine Anrechnung ausländischer Steuern oder ein Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte kommt in diesem Fall nicht in Betracht. Die Freistellungsmethode greift dann nicht, wenn eine im DBA vorgesehene Rückfallklausel anzuwenden ist (> Tz 3.4.2).

Bei der Freistellungsmethode werden die ausländischen Einkünfte als steuerfrei behandelt, jedoch bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt. Möglich ist danach sowohl der positive als auch der negative Progressionsvorbehalt, letzterer dahingehend, dass Verluste den Steuersatz ggf. bis auf 0 vermindern. Die Einschränkungen des § 2a Abs. 1 und 2 EStG (> Tz 5.1) sind jedoch zu beachten.

3 Ausländische Einkünfte aus einem Staat, mit dem ein DBA besteht

3.1 Allgemeines zu den DBA

3.1.1 Bestehende DBA

3.1.1.1 Stand der DBA

Eine Übersicht über den aktuellen Stand der DBA und der DBA-Verhandlungen wird jeweils zu Beginn eines Jahres im BStBl Teil I veröffentlicht. Zum Stand 01.01.2004 > BMF, Schreiben vom 22.12.2003, BStBl I 2004, S. 135. Für die geltenden DBA ist in einer zusätzlichen Spalte der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung angegeben.

Ergänzend gelten weiterhin folgende Regelungen:

3.1.1.2 **DBA mit der früheren Sowjetunion**

Das deutsch-sowjetische DBA von 1981 gilt bis auf weiteres für die Republiken Georgien, Kirgistan, Armenien, Belarus (Weißrussland), Tadschikistan, Moldau, Turkmenistan sowie die Aserbaidschanische Republik .

3.1.1.3 **DBA mit Jugoslawien**

Das deutsch-jugoslawische DBA von 1987 gilt bis auf weiteres im Verhältnis zu den Republiken Kroatien, Slowenien, Bosnien und Herzegowina, Mazedonien und Serbien und Montenegro fort.

3.1.1.4 **DBA mit der früheren Tschechoslowakei**

Das deutsch-tschechoslowakische DBA von 1980 gilt für die Tschechische Republik und die Slowakische Republik fort.

3.1.1.5 **DBA mit China**

Hongkong wurde mit Wirkung ab 01.07.1997, Macau mit Wirkung ab 20.12.1999 ein besonderer Teil der VR China. Das allgemeine Steuerrecht der VR China gilt dort nicht. Das DBA mit China ist im Verhältnis zu **Hongkong** und zu **Macau** nicht anwendbar; es besteht ein abkommensloser Zustand.

Das DBA mit China ist im Verhältnis zu **Taiwan** nicht anwendbar; es besteht ein abkommensloser Zustand.

3.1.2 **Gliederung der DBA**

Die meisten DBA sind wie folgt gegliedert:

Die einleitenden Bestimmungen grenzen den Geltungsbereich des Abkommens ab und enthalten die für seine Anwendung wichtigen Definitionen (wie z.B. Ansässigkeit, Betriebsstätte). Die folgenden Artikel legen den Rahmen fest, innerhalb dessen der Quellenstaat Einkünfte besteuern darf (sog. Verteilungsnormen).

Ein weiterer Artikel bestimmt, wie der Ansässigkeitsstaat bei den Einkünften die Doppelbesteuerung vermeidet, die auch der Quellenstaat besteuern darf (sog. Methodenartikel). Die abschließenden Artikel regeln den Schutz vor steuerlicher Diskriminierung, die Durchführung von Verständigungsverfahren, den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten sowie das Inkrafttreten und Außerkrafttreten des Abkommens.

Zu beachten ist, dass einzelne DBA-Bestimmungen in zusätzlichen Vereinbarungen (Schlussprotokoll usw.) modifiziert oder erläutert sein können.

3.1.3 Besteuerungsregeln der DBA

Die Regelung über die Besteuerung im Quellenstaat erlaubt im Allgemeinen noch keinen Schluss auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat sowie die Vermeidung der doppelten Besteuerung. Dies ist regelmäßig dem Artikel über die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat zu entnehmen (> Tz 3.2). Soweit nach den Verteilungsnormen in einem DBA von "können" und/ oder "dürfen" die Rede ist, bedeutet dies die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den genannten Staat. Falls dieser von der Erlaubnis keinen Gebrauch macht, also sein Besteuerungsrecht nicht wahrnimmt, erwächst dem anderen Vertragsstaat daraus grundsätzlich kein Besteuerungsanspruch. Der andere Vertragsstaat ist mithin auch in diesem Fall auf das Besteuerungsrecht beschränkt, das ihm das DBA nach den Verteilungsnormen oder dem Methodenartikel belässt (Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung).

Zu den Besonderheiten einer sog. Rückfallklausel > Tz 3.4.2.

3.2 Ansässigkeit

Unbeschränkt Stpfl. sind auch i.S. des jeweiligen DBA in der Bundesrepublik Deutschland ansässig. Hat der hier unbeschränkt Stpfl. in dem ausländischen Staat ebenfalls einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (sog. **Doppelansässigkeit**), so ist zu beachten, dass das DBA (i.d.R. Art. 4) einen der beiden Staaten bestimmt, der als Ansässigkeitsstaat i.S. des Abkommens gilt. In der Regel ist dies der Staat, zu dem der Stpfl. die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gilt die Bundesrepublik Deutschland bei Doppelansässigkeit **nicht** als Ansässigkeitsstaat, so besteht im Inland regelmäßig kein Besteuerungsrecht für die **ausländischen** Einkünfte (auch aus Drittstaaten). Die persönliche unbeschränkte Steuerpflicht im Inland bleibt jedoch unberührt. Dabei ist zu beachten, in welchem Umfang das DBA Deutschland als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht belässt. Nach BFH vom 19.12.2001, I R 63/00, BStBl II 2003, S. 302 sind die ausländischen Einkünfte in den **Progressionsvorbehalt** nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG einzubeziehen, soweit in diesen Fällen ein DBA die Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht ausdrücklich verbietet.

Besonderheit:

Amerikanische Staatsangehörige, die in Deutschland ansässig sind, unterliegen sowohl in Deutschland als auch - auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit - in den USA der unbeschränkten

Steuerpflicht (sog. „saving clause“). Die dadurch entstehende Doppelbesteuerung wird regelmäßig durch die Anrechnung der deutschen Einkommensteuer in den USA ausgeglichen (Protokoll Abschn. 1 zu Art. 1 und Art. 23 Abs. 3 DBA USA 1989).

Ist die Bundesrepublik Deutschland Ansässigkeitsstaat oder gilt sie bei Doppelansässigkeit als solcher, so ist zunächst nach den Artikeln über die Besteuerung im Quellenstaat festzustellen, ob ein Besteuerungsrecht des ausländischen Staates besteht.

Hat der ausländische Staat danach kein Besteuerungsrecht, sind die Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland zu erfassen. Dabei ist darauf zu achten, dass die ausländischen Einkünfte auch in den jeweiligen Anlagen zur Einkommensteuererklärung enthalten sind und in die vorgesehenen Kz übertragen werden. Tz 1.9 ff sind zu beachten. Eine Anrechnung oder ein Abzug ausländischer Steuern scheidet aus.

Darf nach den Artikeln über die Quellenbesteuerung auch der ausländische Staat diese Einkünfte besteuern, ist damit i.d.R. noch keine Aussage getroffen, wie die Doppelbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland vermieden wird (> Tz 3.1.3). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat ist in einem eigenen Artikel des Abkommens geregelt. Die DBA verwenden dabei zwei Methoden: die **Anrechnungsmethode** und die **Freistellungsmethode** (> Tz 2.1, 2.2, 3.3 und 3.4).

3.3 **Anrechnung ausländischer Steuern (Anrechnungsmethode)**

3.3.1 **Allgemeines**

Die Anrechnungsmethode (> Tz 2.1) gilt nach den DBA i.d.R. bei Einkünften

- aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (wenn ein Quellenbesteuerungsrecht besteht),
- aus der Tätigkeit als Künstler oder Berufssportler (> Anlage 4),
- aus der Tätigkeit als Mitglied im Aufsichts- und Verwaltungsrat einer ausländischen Gesellschaft,
- aus unbeweglichem Vermögen in Ausnahmefällen (z.B. Schweiz, Spanien, > Anlage 3).

Die ausländischen Einkünfte werden im Inland bei der Ermittlung der Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsart einbezogen; § 2a Abs. 1 und 2 EStG sind zu beachten (> Tz 2.1, 5.1).

3.3.2 Durchführung der Anrechnung

Es kann nur die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer gem. § 34c Abs. 6 i.V. mit Abs. 1 EStG angerechnet werden.

Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende anteilige deutsche ESt ist für die Einkünfte, die aus einem Staat stammen, jeweils insgesamt zu ermitteln (Anrechnungshöchstbetrag).

Für die Höchstbetragsberechnung sind **bis** einschließlich **VZ 2002** auch solche aus dem Ausland stammenden Einkünfte einzubeziehen, die in diesem Staat keiner Besteuerung unterlegen haben (zum DBA Schweiz > BFH vom 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, S. 261). **Ab VZ 2003** sind ausländische Einkünfte, die der Quellenstaat nach dem maßgebenden DBA oder nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuern kann (z.B. Zinsen aus der Schweiz), nicht in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages einzubeziehen (§ 34c Abs. 6 Satz 1 und § 3 EStG i.d.F. des StVergAbG, > Beispiel in Anhang 1 Tz 1.4). Dies gilt nicht für Einkünfte, für die eine Anrechnung fiktiver Steuern (> Anhang 1, Tz 2) im DBA vorgesehen ist.

In der Anlage AUS 2003 sind die Einkünfte und die hierauf entfallenden ausländischen Steuern pro Staat gesondert einzutragen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen den Einkünften aus Kapitalvermögen und anderen Einkunftsarten. Für die ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen > Anhang 1, Tz 1.5. Die Einkünfte aus anderen Einkunftsarten und die anzurechnenden ausländischen Steuern sind in der Anlage AUS 2003 zu Kz 19/29.10, 11 bis 16, 17 einzutragen.

Es ist darauf zu achten, dass die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Anlage AUS 2003 auch in den entsprechenden Anlagen GSE, KAP, L, SO und/oder V enthalten sind.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist für die Ermittlung des Höchstbetrags eine einheitliche Summe der Einkünfte zu bilden. Haben zusammenveranlagte Ehegatten ausländische Einkünfte aus demselben ausländischen Staat bezogen, so sind für die Höchstbetragsberechnung die Einkünfte und die anrechenbaren Steuern der Ehegatten aus diesem Staat zusammenzurechnen (> R 212b EStR 2003). Zu diesem Zweck ist in der Anlage AUS 2003 zu Kz 19/29.31, 34, 37, 39 die laufende Nummer des jeweiligen Staates einzutragen, unter der die Einkünfte der Ehefrau im Sachbereich 29 erfasst wurden.

Der Höchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 EStG sind die ausländischen Einkünfte zugrunde zu legen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden, d.h. nach Anwendung des § 2a Abs. 1 EStG. In die anzurechnenden ausländischen Steuern sind auch die ausländischen Steuern einzubeziehen, die auf Einkünfte im Sinne des § 2a Abs. 1 EStG ent-

richtet worden sind. Dies hat zur Folge, dass in Fällen, in denen aufgrund des § 2a Abs. 1 EStG Einkünfte aus einem Staat insgesamt bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht zu berücksichtigen sind (z.B. Verluste aus stiller Beteiligung), die auf die ausländischen Einkünfte ggf. erhobenen ausländischen Steuern **im Rahmen des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 EStG** angerechnet oder auf Antrag des Stpfl. nach § 34c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (> R 212a Abs. 2 EStR 2003). Durch den Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG erhöhen sich die nicht ausgleichsfähigen negativen ausländischen Einkünfte.

Das Antragsrecht auf Abzug ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG muss für die gesamten Einkünfte aus einem ausländischen Staat und für alle nach dem jeweiligen DBA anrechenbaren Steuern einheitlich ausgeübt werden. Zusammenveranlagte Ehegatten können das Antragsrecht bei Einkünften aus demselben Staat unterschiedlich ausüben (> R 212c EStR 2003). Die Anwendung des § 34c Abs. 3 EStG kommt hier nicht in Betracht.

Soweit der andere Vertragsstaat Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen (inländische Einkünfte oder Drittstaateinkünfte), ist die ausländische Steuer von Amts wegen nach **§ 34c Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 EStG** bei der Ermittlung abzuziehen, es sei denn, die Besteuerung hat ihre Ursache in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder das DBA gestattet dem anderen Vertragsstaat die Besteuerung dieser Einkünfte > Tz 6.

3.3.3 **Ergänzende Hinweise zu einzelnen Einkunftsarten**

Einzelheiten zu ausländischen Einkünften aus Dividenden und Zinsen sind in Anhang 1 dargestellt. Zu ausländischen Einkünften aus privatem Grundbesitz, soweit ausnahmsweise die Anrechnungsmethode Anwendung findet (z.B. Schweiz, Spanien), siehe Anhang 2.

3.4 **Freistellung ausländischer Einkünfte (Freistellungsmethode)**

3.4.1 **Allgemeines**

Die Freistellungsmethode (> Tz 2.2) gilt nach den DBA i.d.R. bei Einkünften aus

- Gewerbebetrieb (Unternehmensgewinne aus Betriebsstätten),
- selbstständiger Tätigkeit im Rahmen einer festen Einrichtung,
- nichtselbstständiger Tätigkeit (soweit nicht die sog. 183-Tage-Regelung greift) > Anhang 3,
- unbeweglichem Vermögen (einschl. Land- und Forstwirtschaft) > Anhang 2.

Die Einkünfte werden als steuerfrei behandelt, jedoch bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt.

Die meisten Abkommen gewähren Steuerfreiheit für Betriebsstättengewinne nur, wenn die Einnahmen der Betriebsstätte aus **bestimmten aktiven Tätigkeiten** stammen (sog. Aktivitätsklausel, > Anlage 7).

Außerdem ist in einigen DBA (z.B. Art. 28 DBA Österreich 2000, anwendbar ab VZ 2003) eine sog. „**Switch-over-Klausel**“ enthalten, die unter bestimmten Voraussetzungen den Ansässigkeitsstaat berechtigt, anstelle der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode anzuwenden. Dies kann z.B. in Betracht kommen, wenn Einkünfte durch Zuordnungs- oder Zurechnungskonflikte oder durch Missbrauchsgestaltungen nicht oder zu niedrig besteuert werden.

3.4.2 Rückfallklauseln und § 50d Abs. 8 EStG

Um sog. weiße Einkünfte zu vermeiden, ist in einigen Abkommen geregelt, dass Einkünfte für Zwecke des DBA nur dann als aus dem anderen Vertragsstaat stammend gelten, wenn sie dort besteuert werden. Ist dies nicht der Fall, fällt das Besteuerungsrecht an Deutschland zurück; die Einkünfte werden dann nicht von der deutschen Steuer freigestellt. Derartige Rückfallklauseln sind derzeit in

Art. 24 Abs. 3 DBA Dänemark 1995

Art. 23 Abs. 3 DBA Neuseeland 1978

Abs. 16d) Schlussprotokoll zum DBA Italien 1989

Art. 23 Abs. 3 DBA Norwegen 1991

Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981,

Art. 23 Abs. 1 letzter S. DBA Schweden 1992

anzuwenden bis einschließlich VZ 2000

Art. 23 Abs. 2 letzter S. DBA USA 1989

enthalten.

Sie waren als subject-to-tax-Klauseln auszulegen (> BFH vom 11.06.1996, I R 8/96, BStBl II 1997, S. 117; offen gelassen in BFH vom 27.08.1997, I R 127/95, BStBl II 1998, S. 58). Eine Reihe von DBA enthalten im Übrigen auch "subject-to-tax"-Klauseln, die nur für einzelne (abkommensrechtliche) Einkunftsarten Anwendung finden (z.B. Art.15 Abs. 4 DBA Schweiz und Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich 2000 (anwendbar ab VZ 2003) für einen Teilbereich der nichtselbstständigen Tätigkeit).

Nach dem Urteil des BFH vom 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, S. 260, ist die **Rückfallklausel nur** mehr im Verhältnis zu **Italien** (Abs.16d) Schlussprotokoll DBA Italien), **Schweiz** (Art.15 Abs. 4 DBA Schweiz) und **Österreich** (Art.15 Abs.4 DBA Österreich 2000) anzuwenden.

Alle anderen Formulierungen, wie im DBA USA, Neuseeland, Dänemark, Norwegen und Schweden sind nach dem o.g. Urteil **nicht** mehr als Rückfallklauseln anzusehen.

§ 50d Abs. 8 EStG für ausländischen Arbeitslohn (s.u.), der wie eine subject-to-tax-Klausel wirkt, ist aber in jedem Fall ab 1.1.2004 zu beachten.

Ist die Rückfallklausel noch anzuwenden, gilt Folgendes:

Werden Gewinne oder Einkünfte im Rahmen einer der Einkunftsarten des DBA der ausländischen Besteuerung unterworfen, so ist es für die Freistellung von der deutschen Besteuerung unbeachtlich, in welchem Umfang sie von der ausländischen Besteuerung erfasst werden oder ob dort alle Einkunftsteile im Rahmen der ausländischen Veranlagung zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen (> BFH vom 27.08.1997, I R 127/95 a.a.O.). Eine ausländische Besteuerung ist auch noch anzunehmen, wenn die ausländische Steuer nur aufgrund von Freibeträgen, eines Verlustausgleichs oder Verlustabzugs entfällt oder die betreffenden Einkünfte als negative Einkünfte bei der ausländischen Besteuerung berücksichtigt werden.

Bei Bestehen solcher Klauseln muss der Stpfl. im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO spätestens im Veranlagungsverfahren den Nachweis erbringen, dass die Einkünfte im Ausland der Besteuerung unterworfen wurden. Wird der Nachweis nicht erbracht, sind die ausländischen Einkünfte grundsätzlich in die Besteuerung im Inland einzubeziehen (> BFH vom 11.06.1996, I R 8/96, BStBl II 1997, S. 117). Sollte später der Nachweis der Besteuerung erbracht werden, so ist der ESt-Bescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (> BFH vom 11.06.1996, I R 8/96 a.a.O.).

Ab VZ 2004 ist die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG zu beachten. Danach wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern der im Ausland erzielte Arbeitslohn abzüglich Werbungskosten, der nach einem DBA freizustellen und dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen ist, ungeachtet des jeweiligen DBA nur dann im Rahmen der ESt-Veranlagung tatsächlich freigestellt, wenn der Arbeitnehmer den **Nachweis** erbringt, dass

- entweder für die Einkünfte im Ausland Steuer bezahlt wurde
- oder der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht ausdrücklich verzichtet.

Weiteres > Anhang 3 Tz 1.1.

3.4.3 Progressionsvorbehalt

3.4.3.1 Progressionsvorbehalt im Fall eines DBA

Art und Höhe der ausländischen Einkünfte müssen auch für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden (> H 185 (Ausländische Einkünfte) EStH 2003). Betriebsausgaben und Werbungskosten (auch evtl. Pauschbeträge) sind daher bei der Berechnung der im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden Einkünfte (Steuersatzeinkommen) abzuziehen. Diese Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dürfen die inländischen Ein-

künfte nicht mindern (§ 3c Abs. 1 EStG). Ausländische gezahlte Ertragsteuern mindern nicht die Progressionseinkünfte; § 34c Abs. 2 EStG kommt nicht zur Anwendung.

Enthalten die steuerfreien ausländischen Einkünfte außerordentliche Einkünfte i.S. der §§ 34, 34b EStG, so sind diese Einkünfte bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts mit einem Fünftel zu berücksichtigen (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG). Zu den außerordentlichen Einkünften gehören neben Veräußerungsgewinnen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG auch Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit im Ausland i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG (> BFH vom 09.06.1993, I R 81/92, BStBl II 1993, S. 790). Die außerordentlichen Einkünfte sind in die Anlage AUS 2003 zu Kz 19/29.67 einzutragen.

In den Fällen des § 2a Abs. 1 EStG (> im Einzelnen Tz 5.1 und Anhang 4) ist der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen.

Die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte sind in die Anlage AUS 2003 zu Kz 19/29.60 bis 64, getrennt nach Staat, Einkunftsquelle und Einkunftsart einzutragen. Soweit jedoch Arbeitslohn vorliegt, sind die Einnahmen in die Anlage N 2003 zu Kz 47/48.39 und die Werbungskosten zu Kz 87/88.57 einzutragen.

3.4.3.2 Progressionsvorbehalt in Fällen der §§ 1 Abs. 3, 1a EStG und bei Wechsel der Steuerpflicht (> Tz 1.8)

In Fällen, in denen beschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3, ggf. i.V.m. § 1a EStG, beantragen (> Tz 1.4, 1.5), sind die der deutschen Einkommensteuer nicht unterliegenden Einkünfte, soweit deren Summe **positiv** ist, dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 2. Alt. EStG). Die nach deutschem Steuerrecht zu ermittelnden positiven Progressionseinkünfte sind im Vordruck Est 1 A 2003 bei Kz 18.124 einzutragen. Für Verluste gilt auch hier § 2a Abs. 1 EStG (> Tz 3.4.3.1)

Beim Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt innerhalb eines Jahres sind grundsätzlich alle Einkünfte aus dem Ausland, die weder der unbeschränkten noch der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, für den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen (> Tz 1.8.1). Dies gilt auch in den Fällen, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht im Laufe eines Jahres endet bzw. beginnt, ohne dass nachher bzw. vorher inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG bezogen werden (= zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht, > Tz 1.8.2, > BFH vom 19.12.2001, I R 63/00, BStBl II 2003, S.302, BFH vom 15.05.2002, I R 40/01, BStBl II 2002, S. 660 und BFH vom 19.11.2003, I R 19/03, BFH/NV 2004 S. 275). Die nach deutschem Steuerrecht zu ermittelnden positiven/negativen Progressionseinkünfte sind im

Vordruck ESt 1 A 2003 bei Kz 18.122 einzutragen. § 2a Abs. 1 EStG ist zu beachten (> Tz 3.4.3.1).

3.4.4 **Ergänzende Hinweise zu einzelnen Einkunftsarten**

Einzelheiten zu ausländischen Einkünften aus privatem Grundbesitz sind im Anhang 2 und zu ausländischen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Anhang 3 dargestellt.

Zu Einzelheiten bzgl. der Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten
> BMF, Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) .

4 Ausländische Einkünfte aus einem Staat, mit dem kein DBA besteht

4.1 **Ermittlung der Einkünfte**

Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte im Inland werden grundsätzlich sämtliche ausländischen positiven und negativen Einkünfte erfasst (sog. Welteinkommensprinzip), Ausnahme:

> Auslandstätigkeitserlass in Anhang 3, Tz 3.

§ 2a Abs. 1 und 2 EStG sind jedoch zu beachten (> im Einzelnen Tz 5.1 und Anhang 4).

4.2 **Anrechnung ausländischer Steuern**

Die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer wird nach Maßgabe des § 34c Abs. 1 EStG angerechnet, wenn

- ausländische Einkünfte i.S. des § 34d EStG vorliegen,
- der Quellenstaat auch der Besteuerungsstaat ist und
- die ausländische Steuer der deutschen Einkommensteuer entspricht (>Anhang 12 II EStH 2002, > H 212a (Nichtanrechenbare ausländische Steuer) EStH 2003)

Die Ausführungen zu Tz 3.3.2 gelten entsprechend. Die Höchstbetragsbegrenzung gemäß § 34c Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG (maximale Anrechnung bis zur Höhe der anteiligen, auf die Einkünfte aus einem ausländischen Staat entfallenden deutschen Einkommensteuer) macht eine länderweise getrennte Berechnung der Höchstbeträge erforderlich (> § 68a Satz 2 EStDV). Bei der Ermittlung des Höchstbetrags bleiben pauschalierte ausländische Einkünfte (> Tz 4.3) und die Pauschsteuer außer Betracht (> R 212b EStR 2003).

Ab VZ 2003 sind in die Höchstbetragsberechnung ausländische Einkünfte nicht einzubeziehen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden (§ 34c Abs. 1 Satz 3 i.d.F. des StVergAbG).

Wird der Antrag gem. § 34c Abs. 2 EStG gestellt, statt Anrechnung die ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, so kann dieser Antrag nur einheitlich für alle Einkünfte aus einem bestimmten Staat gestellt werden. Zusammenveranlagte Ehegatten können das Antragsrecht nach § 34c Abs. 2 EStG unterschiedlich ausüben (> R 212c EStR 2003).

Zu den Bearbeitungshinweisen, insbesondere zum Verfahren bei zusammenveranlagten Ehegatten > Tz 3.3.2.

Liegen die o.g. Voraussetzungen für eine Anrechnung bzw. einen Abzug nach § 34c Abs. 1 oder 2 EStG nicht vor, ist die ausländische Steuer gem. § 34c Abs. 3 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte der jeweiligen Einkunftsart abzuziehen.

Es ist darauf zu achten, dass die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Anlage AUS 2003 auch in den entsprechenden Anlagen GSE, KAP, L, SO und/oder V enthalten sind.

4.3 Pauschalierungserlass

Auf den sog. Pauschalierungserlass und die darin getroffenen Sonderregelungen für ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit wird hingewiesen (> Anhang 26 EStH 2003).

Danach werden unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die ausländischen Einkünfte nur mit 25 % besteuert. Zuständig für die Pauschalierung ist das FA. Die zu pauschalierenden Einkünfte sind in die Anlage AUS 2003 zu Kz 19/29.38 einzutragen.

5 Negative ausländische Einkünfte

5.1 Einschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 2a Abs. 1 und 2 EStG

§ 2a Abs. 1 EStG schränkt für bestimmte negative Einkünfte aus ausländischen Quellen (> Anhang 4, Tz 1.1) den Verlustausgleich und den Verlustabzug ein. Hiervon ausgenommen sind nach § 2a Abs. 2 EStG negative Einkünfte aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte im Ausland sowie bestimmte negative Einkünfte / Gewinnminderungen aus Anteilen an einer aktiven gewerblichen ausländischen Körperschaft. Unerheblich ist, aus welchen Gründen die Verluste im Ausland

entstanden sind (z.B. Unwetter, höhere Gewalt). Bei Verlusten, die in § 2a Abs. 1 EStG nicht ausdrücklich genannt sind, z.B. aus selbstständiger Tätigkeit, ist ein Verlustausgleich mit allen inländischen Einkünften möglich.

Der eingeschränkte Verlustausgleich bedeutet, dass die negativen Einkünfte nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und - mit Ausnahme von negativen Einkünften aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b EStG - aus demselben Staat ausgleichsfähig sind. Sie dürfen nicht nach § 10d EStG abgezogen werden.

Soweit ein Verlustausgleich nicht möglich ist, mindern die Verluste die positiven ausländischen Einkünfte der jeweils selben Art, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt (sog. **eingeschränkter Verlustvortrag**).

Ist bereits nach anderen Vorschriften des EStG ein Verlustausgleich eingeschränkt (z.B. bei Verlusten aus gewerblicher Tierhaltung nach § 15 Abs. 4 EStG oder bei Verlusten aus der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG, > R 138d Abs. 5 EStR 2003), ist jeweils die Vorschrift mit der weitergehenden Einschränkung anzuwenden.

Die Regelungen in § 2a Abs. 1 und 2 EStG wirken sich wie folgt aus:

- a) unmittelbar auf die **Besteuerungsgrundlage** (eingeschränktes Verlustausgleichsverbot), wenn die negativen Einkünfte aus Staaten stammen, mit denen
 - kein DBA besteht oder
 - ein DBA besteht, wenn die Einkünfte aufgrund der Anrechnungsmethode nicht von der inländischen Besteuerung freigestellt sind,
- b) im **Rahmen des Progressionsvorbehalts auf den Steuersatz**, wenn im DBA-Fall die Einkünfte nach der Freistellungsmethode im Inland steuerfrei bleiben. Dies bedeutet, dass bei negativen Einkünften i.S. des § 2a Abs. 1 EStG der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen ist (> H 185 (Ausländische Verluste) EStH 2003).

Der BFH hat mit Beschluss vom 13.11.2002 (BFH vom 13.11.2002, I R 13/02, BStBl II 2003, S. 795) dem EuGH die Fragen vorgelegt, ob die Einschränkung des Verlustabzugs bzw. die Nichtberücksichtigung des negativen Progressionsvorbehalts für schädliche Verluste i.S. des § 2a Abs. 1 EStG den Art. 43 und 56 des EG-Vertrages widersprechen.

Entsprechende Rechtsbehelfsverfahren in EU-Fällen ruhen grundsätzlich.

Ergänzende Hinweise > Anhang 4, Tz 1.1 bis 1.8, Tz 3 sowie Anlage 5.

5.2 Verlustabzug nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG (bis einschl. 1989: § 2 AIG)

Nach den DBA werden gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte im Inland i.d.R. freigestellt. Dies hat zur Folge, dass sich auch Verluste nur beim negativen Progressionsvorbehalt auswirken.

§ 2a Abs. 3 EStG ermöglichte **bis einschl. VZ 1998** auf Antrag - statt des negativen Progressionsvorbehalts - den Verlustausgleich und Verlustabzug für Verluste aus gewerblichen Betriebsstätten in einem ausländischen Staat, mit dem ein DBA besteht, wenn die Einkünfte nach dem DBA in Deutschland steuerbefreit und die Aktivitätsvoraussetzungen des § 2a Abs. 2 EStG erfüllt waren.

Damit die Vorschrift im Vergleich zu einem abkommenslosen Zustand nicht zu einer Steuervergünstigung führt, ist - **bis einschließlich VZ 2008** - eine **Nachversteuerung** durchzuführen, wenn in einem späteren Veranlagungszeitraum insgesamt positive gewerbliche Einkünfte aus diesem Staat anfallen (daher i.d.R. nur Stundungscharakter) > § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG.

Wird eine Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, übertragen oder aufgegeben, kommt eine Nachversteuerung gem. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG für VZ 1999 bis 2008 gegenüber § 2a Abs. 4 EStG a.F. unter erweiterten Bedingungen in Betracht.

Ergänzende Hinweise > Anhang 4, Tz 2 und Tz 3 sowie Anlagen 5 und 6.

6 Abkommenswidrige Besteuerung im Ausland

Eine Besteuerung im Quellenstaat, die den Regelungen eines DBA widerspricht, kann bei der inländischen Besteuerung regelmäßig nicht berücksichtigt werden. Die Anrechnung zu Unrecht erhobener Steuern kann nicht nach § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG beansprucht werden (> BFH vom 15.03.1995, I R 98/94, BStBl II 1995, S. 580; H 212d (Anrechnung) EStH 2003). Soweit der andere Vertragsstaat Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen (inländische Einkünfte oder Drittstaateinkünfte), ist die ausländische Steuer von Amts wegen nach § 34c Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, es sei denn, die Besteuerung hat ihre Ursache in einer Gestaltung, für die wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder das DBA gestattet dem anderen Vertragsstaat die Besteuerung dieser Einkünfte > Tz 3.3.2.

Es ist ausschließlich Sache des Stpfl., Erstattungs- und Ermäßigungsansprüche gegenüber den ausländischen Steuerbehörden geltend zu machen. Im Falle einer abkommenswidrigen Besteue-

zung hat der Stpfl. im Allgemeinen die Möglichkeit, einen Rechtsbehelf im Ausland einzulegen oder die **Einleitung eines Verständigungsverfahrens** zu beantragen. Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens kann bei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt oder beim Bundesministerium der Finanzen als zuständiger Behörde gestellt werden.

Auf das Merkblatt des BMF zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren vom 01.07.1997, BStBl I 1997, S. 717 wird hingewiesen.

Zur Erstattung zu viel erhobener ausländischer Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen hält das Bundesamt für Finanzen, Friedhofstraße 1, 53225 Bonn (im Internet unter www.bff-online.de abrufbar), oder das kontoführende Institut Anträge bereit (> Anhang 1, Tz 1.4). Zu beachten ist, dass auf den Erstattungsanträgen vom zuständigen Finanzamt die sog. Wohnsitzbescheinigung zu erteilen ist.

7 Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG)

Auswertung der Mitteilungen nach § 18 AStG

Der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen. Gehören die Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen, so erhöht der Hinzurechnungsbetrag den Gewinn der jeweiligen Einkunftsart der §§ 13, 15 oder 18 EStG (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Auf den Hinzurechnungsbetrag ist das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) nicht anzuwenden (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG).

Um bei natürlichen Personen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sind ab VZ 2001 nach § 3 Nr. 41 Buchst. a und b EStG nunmehr Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne etc. aus Anteilen an der Zwischengesellschaft **steuerfrei**, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden oder für die vorangegangenen 7 Jahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge i.S. des § 10 Abs. 2 AStG der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 2 und 3 AStG a.F. nicht anzuwenden war und der Stpfl. dies nachweist. Zum Nachweis vgl. die Tz 18.1.5.3 und 18.1.6.2 des Anwendungsschreibens zum AStG (> BMF, Schreiben vom 14.05.2004, BStBl I Sondernummer 1/2004).

Die Besteuerungsgrundlagen für §§ 7 - 14 AStG und § 3 Nr. 41 EStG werden gesondert und ggf. einheitlich durch das zuständige Finanzamt festgestellt (§ 18 Abs. 1 AStG).

Aufwendungen, die mit der Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen nur zur Hälfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden (§ 3 Nr. 41 Buchst. a 2. HS i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG).

Im Einzelnen > Anhang 5.

8 Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellung ausländischer Einkünfte (§§ 179, 180 AO)

Ausländische Einkünfte – auch soweit sie nur dem Progressionsvorbehalt unterliegen oder für § 2a Abs. 3 EStG a.F. von Bedeutung sind - sind ggf. gesondert und einheitlich festzustellen (§ 180, insb. Abs. 5 Nr. 1 AO).

Im Einzelnen > Anhang 6.

9 Informationsaustausch, Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen

9.1 Beteiligung der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen des Bundesamtes für Finanzen

Dem Bundesamt für Finanzen (BfF) obliegt u. a. auch die zentrale Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG).

Hierzu erfasst der Arbeitsbereich "Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen" (I-ZA) alle sachdienlichen Informationen, die für die Tätigkeit der Steuerverwaltungen von Bund und Ländern von Bedeutung sein können.

Zu den Aufgabenbereichen im Verhältnis zur IZA > BMF, Schreiben vom 29.04.1997, BStBl I 1997, S. 541.

In **Zweifelsfällen** bestimmt das BfF für den Anwendungsbereich des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO auch die örtliche Zuständigkeit, > BMF, Schreiben vom 11.12.1989, BStBl I 1989, S. 470, geändert durch > BMF, Schreiben vom 02.01.2001, BStBl I 2001, S. 40.

9.2 Spontanauskünfte, Auskunftersuchen

Die von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten auch Regelungen über den **Informationsaustausch** zwischen den Vertragsstaaten (i.d.R. Art. 26 DBA). Es ist im Allgemeinen zwischen dem **großen** und dem **kleinen Auskunftsaustausch** zu unterscheiden.

Im Rahmen des **großen Auskunftsaustauschs** können alle Auskünfte übermittelt werden, die zur **Anwendung des DBA** oder des **innerstaatlichen Rechts** eines Vertragsstaats über die unter das DBA fallenden Steuern **erforderlich** sind, z. B. Anforderung von Auskünften

- über die Richtigkeit von Tatsachenbehauptungen oder
- über zur steuerlichen Beurteilung erforderliche Beweismittel.

Der große Auskunftsaustausch ist auch Gegenstand der besonderen Amts- und Rechtshilfevereinbarungen (z. B. mit Österreich, Italien und Finnland) und des **EG-AHG** (Amtshilfegesetz).

Nach dem **kleinen Auskunftsaustausch** - in den meisten DBA enthalten - können nur Auskünfte erbeten oder übermittelt werden, die **zur Durchführung der DBA selbst** notwendig sind.

Hierzu gehören

- Informationen über Tatsachen, deren Kenntnis für eine zutreffende Abgrenzung der Besteuerungsrechte erforderlich ist und
- Informationen, die der Vermeidung einer dem DBA widersprechenden Doppelbesteuerung oder doppelten Steuerbefreiung dienen.

Auskünfte zur Durchführung rein innerstaatlichen Rechts werden nicht erfasst.

Weitere Informationen zum Auskunftsaustausch, insbesondere zum **verfahrensmäßigen Ablauf**, finden sich im **Merkblatt des BMF zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen** vom 03.02.1999, BStBl I 1999, S. 228 und der dem Merkblatt **beigefügten Anlage 1**.

Die dem Merkblatt beigefügten **Vordruckmuster zur Übersendung von Auskunftersuchen bzw. Spontanauskünften** an das **BMF** oder an das **BfF** stehen als **UNIFA-Word-Vorlagen** zur Verfügung.

Die jährlich erscheinende **Aufstellung über den Stand der DBA** (> Tz 3.1.1.1) enthält eine Übersicht über die bestehenden Abkommen auf dem Gebiet der **Rechtshilfe und Amtshilfe** sowie über die **DBA**, die spezielle Artikel zur Rechts- und Amtshilfe enthalten.

Auf das Merkblatt des BMF zur zentralen Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen - **sog. IZA-Erlass** - vom 29.04.1997, BStBl I 1997, S. 541, **ergänzt** durch BMF, Schreiben vom 21.02.2000, **ergänzt** durch BMF, Schreiben vom 15.03.2002 wird hingewiesen.

Zu **Spontanauskünften** bei **Arbeitnehmern** > siehe auch Anhang 3, Tz 1.5)

A n h a n g 1 - Einkünfte aus Dividenden und Zinsen

(ergänzende Hinweise)

1 Allgemeines

1.1 Besteuerungsrecht

Ausländische Dividenden- oder Zinseinkünfte, die unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen erzielen, unterliegen mit ihrem Bruttobetrag der deutschen Besteuerung (Welteinkommensprinzip). Werden die Einkünfte im Ausland ebenfalls besteuert, kann die ausländische Steuer nach Maßgabe des § 34c EStG unter Beachtung der Regelungen eines evtl. vorhandenen DBA angerechnet oder ggf. bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Eine Freistellung derartiger Einkünfte von der inländischen Besteuerung ist in den bestehenden DBA i.d.R. nicht vorgesehen.

1.2 Nachweispflicht

Nach § 68b EStDV hat der Steuerpflichtige den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Quellensteuern durch Vorlage entsprechender Urkunden (Ertragnisaufstellungen in- und ausländischer Banken, ausländische Steuerbescheide, Quittungen über die Zahlungen etc.) zu führen (> Tz 1.10 des Leitfadens). Gegebenenfalls kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache (§ 87 AO) verlangt werden. Bei Auslandssachverhalten hat der Stpfl. eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO).

Aus den Unterlagen muss hervorgehen, um welche Art von Einnahmen es sich handelt, wann diese zugeflossen sind, aus welchem Land sie stammen und in welcher Höhe ausländische Quellensteuern angefallen sind.

1.3 Ermittlung der Einkünfte

Die ausländischen Einkünfte sind für die deutsche Besteuerung unabhängig von der Einkünfteermittlung im Ausland nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Wegen der Umrechnung > Tz 1.11 des Leitfadens und > R 212a Abs. 1 EStR 2003.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach der sog. Marktrendite ist der Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung bei Wertpapieren oder Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung in dieser Währung zu ermitteln (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG). Dies bedeutet, dass diese Einkünfte aus Kapitalvermögen zuerst in der ausländischen Währung zu ermitteln sind, und anschließend das Ergebnis zum Kurs im Zeitpunkt der Veräußerung in Euro umzurechnen ist.

Dabei sind alle Betriebsausgaben und Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im Ausland erzielten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (> Tz 1.10 des Leitfadens).

Soweit Werbungskosten nicht unmittelbar ausländischen Einkünften zugeordnet werden können, kann eine Aufteilung auf in- und ausländische Einkünfte im Wege einer sachgerechten Schätzung erfolgen, beispielsweise im Verhältnis der steuerpflichtigen Einnahmen. Gleiches gilt für eine eventuelle Berücksichtigung des Werbungskosten-Pauschbetrags.

Bei ausländischen Dividenden, die **nach dem 31.12.2000** ausgeschüttet werden, kommt das **Halbeinkünfteverfahren** zur Anwendung (> H 6 Nr. 40 (Zeitliche Anwendung) EStH 2003). Die Einnahmen und die damit zusammenhängenden Werbungskosten werden dabei nur zur Hälfte angesetzt. Zur Aufteilung von Werbungskosten in diesen Fällen > BMF, Schreiben vom 12.06.2002, BStBl I 2002, S. 647 (> Anhang 17a EStH 2003).

Wählt der Stpfl. einen Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 2 EStG oder ist nur der Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG möglich, sind die abzuziehenden ausländischen Steuern wie Werbungskosten in voller Höhe zu berücksichtigen (> R 153 Abs. 2 S. 2 EStR 2003; > R 212a Abs. 2 S. 3 EStR 2003).

Wegen der Berücksichtigung von Stückzinsen als negative Einnahmen > H 154 (Stückzinsen) EStH 2003; > BMF, Schreiben vom 08.10.1996, BStBl I 1996, S. 1190.

Der Sparer-Freibetrag ist nach dem Verhältnis der um die Werbungskosten verminderten in- und ausländischen Einnahmen (jeweils getrennt nach Staaten) aufzuteilen (> BFH vom 16.05.2001, I R 102/00, BStBl II 2001, S. 710).

1.4 Ermittlung der anrechenbaren Steuern

Zur Anrechnung ausländischer Steuern allgemein > Tz 3.3 und 4.2 des Leitfadens.

Bei Dividenden und Zinsen ist ergänzend Folgendes zu beachten:

Bei **Nicht-DBA-Staaten** kann eine im Ausland festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende Steuer nach Maßgabe des § 34c Abs. 1 und 2 EStG angerechnet bzw. abgezogen werden, wenn sie der deutschen Einkommensteuer entspricht (> Tz 4 des Leitfadens; > Anhang 12 II EStH 2003).

Bei **DBA-Staaten** kommt regelmäßig eine Anrechnung bzw. ein Abzug nur insoweit in Betracht, als dem ausländischen Staat nach den jeweiligen Regelungen des Abkommens ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht (> Übersicht über die maximal anzurechnende Quellensteuer in Anlage 2)

und er dieses Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausübt (Ausnahme: Anrechnung fiktiver Steuern, > Tz 2).

Ab VZ 2003 sind ausländische Einkünfte, die der Quellenstaat nach dem maßgebenden DBA oder nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuern kann (z.B. Zinsen aus der Schweiz), nicht in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages einzubeziehen (§ 34c Abs. 6 Satz 1 und 3 EStG i.d.F. des StVergAbG) > Tz 3.3.2 des Leitfadens

Beispiel:

Ein Stpfl. hat im Jahr 2003 Zins- und Dividendenerträge aus der Schweiz erhalten; hier bereits nach deutschem Steuerrecht (Halbeinkünfteverfahren) ermittelt und umgerechnet in €:

Dividenden:	12.000	anrechenbare Quellensteuer:	3.600 € (= 15% v. 24.000 €)
Zinsen:	10.000	anrechenbare Quellensteuer:	0

Summe der Einkünfte 50.000 €, ESt laut Tabelle: 12.238 €

Die Höchstbetragsberechnung lautet:
$$\frac{12.238 \times 12.000}{50.000} = 2.938$$

Die Zinsen werden in die Höchstbetragsberechnung nicht einbezogen.

Eine ggf. über den maximalen Quellensteuersatz hinausgehende Steuerbelastung im Ausland kann vom Stpfl. nur im Wege eines formellen Erstattungsverfahrens gegenüber dem ausländischen Staat geltend gemacht werden; eine Steueranrechnung bzw. ein Steuerabzug scheidet insoweit aus.

Unerheblich ist, ob der Stpfl. den Erstattungsanspruch tatsächlich geltend macht (> H 212d (Anrechnung) EStH 2003; BFH vom 15.03.1995, I R 98/94, BStBl II 1995, S. 580; > Tz 6 des Leitfadens).

Beispiel:

Ein Stpfl. hat im Jahr 2002 eine Dividende der schweizerischen X-AG erhalten. Die Abrechnung (Kontoauszug) der inländischen Depotbank weist folgende Positionen auf (Kurs 1 € = 1,47 CHF):

Bruttodividende	2.940 CHF	2.000 €
abzüglich ausländ. Quellensteuer (35 %)	<u>1.029 CHF</u>	<u>700 €</u>
Gutschriftsbetrag	1.911 CHF	1.300 €

Steuerpflichtig ist die Bruttodividende; sie unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren. Die ausländische Quellensteuer (schweizerische Verrechnungssteuer) kann nur mit maximal 15 % (= 300 €) angerechnet werden (> Artikel 10 Abs. 2 Buchst. d i.V.m. Artikel 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz). Die zu viel einbehaltene Quellensteuer ist nicht anrechenbar, weil der Stpfl. insoweit einen Erstattungsanspruch nach Artikel 28 Abs. 2 DBA-Schweiz gegenüber der eidgenössischen Steuerverwaltung hat.

Zur Geltendmachung derartiger Erstattungsansprüche stellen die ausländischen Steuerbehörden Antragsformulare zur Verfügung, die unmittelbar dort, ggf. auch über die inländischen Kreditinstitute bezogen werden können. Das Bundesamt für Finanzen bietet für einige ausländische Staaten (z.B. Österreich) auf seiner Internetseite (www.bff-online.de) ebenfalls Antragsformulare an. Die Wohnsitzfinanzämter sind mit diesem Verfahren nur insoweit befasst, als die Antragsformulare einen Bestätigungsvermerk des Finanzamts über die Ansässigkeit des Gläubigers der Kapitalerträge im Inland vorsehen (> Tz 6 des Leitfadens).

Die für DBA-Staaten geltenden Quellensteuersätze ergeben sich aus der > Übersicht in Anlage 2. Dabei handelt es sich um abkommensrechtlich vereinbarte Höchstbeträge. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Stpfl. tatsächlich mit ausländischer Quellensteuer belastet wurde, denn verschiedene Staaten verzichten nach deren nationalen Vorschriften auf die Erhebung von Steuern auf Dividenden oder Zinsen, die an nichtansässige Personen gezahlt werden (z.B. Großbritannien und Südafrika), obwohl ihnen das DBA ein solches Recht einräumt. In diesen Fällen kommt eine Anrechnung ausländischer Steuern nicht in Betracht. Wegen einer ausnahmsweisen Anrechnung fiktiver Quellensteuer > Tz 2.

1.5 **Bearbeitungshinweise**

Bei Dividenden und Zinsen sind die Belege der inländischen und ausländischen Banken über die Höhe der Einkünfte und die einbehaltene Quellensteuer (> Tz 1.10 des Leitfadens) anzufordern und zu prüfen, auch wenn die Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergeht.

Anlagen KAP 2003 und AUS 2003

Die ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die wegen einer möglichen Steueranrechnung oder eines möglichen Abzugs der ausländischen Steuer in die Anlage AUS 2003 einzutragen sind, müssen vollständig auch in der Anlage KAP 2003 erklärt und erfasst werden. Denn für die Höhe der ausländischen Einkünfte, die im Steuerbescheid ausgewiesen werden, sind allein die Eintragungen in der Anlage KAP 2003 maßgebend.

In der **Anlage AUS 2003** müssen für Zwecke der Steueranrechnung die ausländischen Einkünfte und Steuern getrennt nach Staaten angegeben werden (§ 68a Satz 2 EStDV). Dies gilt auch für Einkünfte aus ausländischen Sondervermögen. Eine Ausnahme gilt lediglich für ausländische Einnahmen aus inländischen Sondervermögen (Investmentanteile); hier erfolgt keine Aufteilung nach Staaten, sondern ein zusammengefasster Eintrag (vgl. auch die amtliche Anleitung zur Anlage AUS 2003 zu den Zeilen 2 bis 24).

Soweit ausländische Dividenden vorliegen, sind die Einnahmen und die diesbezüglichen Werbungskosten (wie auch die ggf. abzuziehenden ausländischen Steuern) in der **Anlage KAP 2003** in voller Höhe zu erfassen. Das für die Einnahmen und Werbungskosten geltende Halbeinkünfteverfahren wird programmgesteuert berücksichtigt.

In der **Anlage AUS 2003** sind dagegen die entsprechenden Einnahmen und Werbungskosten aus ausländischen Dividenden - nach Staaten getrennt - nur zur Hälfte anzusetzen.

Die Erklärung von ausländischen Einkünften aus Zinsen und Dividenden in den Anlagen KAP 2003 und AUS 2003 ergibt sich aus folgender Übersicht:

	Anlage KAP 2003	Anlage AUS 2003
1. Ausländische Zinserträge	Ausland insgesamt	Nach Staaten getrennt
Bruttoeinnahmen (einschl. ausländischer Quellensteuer)	Zeile 34	Zeile 5
Werbungskosten dazu (ohne ggf. abzuziehende Quellensteuer)	Zeile 57	Zeile 8
Quellensteueranrechnung (ggf. fiktive Quellensteuer)	--	Zeile 23 (ggf. Zeile 24)
alternativ: Quellensteuerabzug (gilt nicht für fiktive Steuern)	Zeile 59	Zeile 11
2. Ausländische Dividenden	Ausland insgesamt	Nach Staaten getrennt
Bruttoeinnahmen (HEV*) (einschl. ausländischer Quellensteuer)	zu 100 % Zeile 35	zu 50 % Zeile 6
Werbungskosten dazu (HEV*) (ohne ggf. abzuziehende Quellensteuer)	zu 100 % Zeile 58	zu 50 % Zeile 9
Quellensteueranrechnung (ggf. fiktive Quellensteuer)	--	zu 100 % Zeile 23 (ggf. Zeile 24)
alternativ: Quellensteuerabzug (gilt nicht für fiktive Steuern)	Zu 100 % Zeile 59	zu 100 % Zeile 11
3. Ausländische Investmentanteile	Ausland insgesamt	Nach Staaten getrennt
Bruttoerträge (einschl. ausländischer Quellensteuer)	Zeile 33	Zeile 5
Werbungskosten dazu (ohne ggf. abzuziehende Quellensteuer)	Zeile 57	Zeile 8
Quellensteueranrechnung (ggf. fiktive Quellensteuer)	--	Zeile 23 (ggf. Zeile 24)
alternativ: Quellensteuerabzug (gilt nicht für fiktive Steuern)	Zeile 59	Zeile 11
4. Inländische Investmentanteile (mit Zinsen od. Dividenden aus ausländischen Quellen)	Erfassung als inländische Einkünfte	Zusammengefasst
Enthaltene ausländische Zinserträge (einschl. evtl. Quellensteuer)	Zeile 8	Zeile 12
Werbungskosten dazu (ohne ggf. abzuziehende Quellensteuer)	Zeile 54	Zeile 15
Enthaltene ausländische Dividenden (HEV*) (einschl. evtl. Quellensteuer)	zu 100 % Zeile 23	zu 50 % Zeile 13
Werbungskosten dazu (HEV*) (ohne ggf. abzuziehende Quellensteuer)	zu 100 % Zeile 55	zu 50 % Zeile 16
Quellensteueranrechnung (ggf. fiktive Quellensteuer)	--	zu 100 % Zeile 23 (ggf. Zeile 24)
alternativ: Quellensteuerabzug (gilt nicht für fiktive Steuern)	zu 100 % Zeile 56	zu 100 % Zeile 17

* HEV = Halbeinkünfteverfahren

Die dem HEV unterliegenden Dividenden und damit zusammenhängende Werbungskosten sind in der Anlage KAP 2003 in voller Höhe, in der Anlage AUS 2003 nur zu 50 % einzutragen. Eine nach § 34c Abs. 2 oder 3 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehende ausländische Steuer ist dagegen auch in diesen Fällen in voller Höhe zu berücksichtigen (> R 212a Abs. 2 S. 3 EStR 2003).

2 Anrechnung fiktiver Steuern

Nach einigen DBA (z.B. Brasilien, Indien, Portugal, Türkei) ist eine Anrechnung fiktiver ausländischer Quellensteuern auf Dividenden oder Zinsen bis zu einem bestimmten Höchstbetrag zulässig; d.h. selbst wenn im Ausland keine oder eine niedrigere Quellensteuer einbehalten wird, erfolgt bei der ESt-Veranlagung im Rahmen des § 34c EStG eine Anrechnung ausländischer Steuern (> Übersicht in Anlage 2). Verschiedene DBA knüpfen die Möglichkeit einer Anrechnung fiktiver Steuern an weitere Voraussetzungen. Zum Teil wird gefordert, dass der Verzicht auf die Erhebung von Quellensteuern mit Sondermaßnahmen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung des ausländischen Staates in Verbindung steht (z.B. Griechenland, Israel, Kenia, Tunesien, Türkei). Teilweise ist die Höhe der anrechenbaren fiktiven Quellensteuer auch vom nationalen Steuerrecht im Ausland abhängig (z.B. Israel, Kenia, Malaysia, Türkei). Die Detailregelungen über die Anrechnung fiktiver Steuern können im Einzelfall den jeweiligen Methodenartikeln der DBA (i.d.R. Artikel 23) entnommen werden. Zum Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anrechnung fiktiver Quellensteuern bei ausländischen Zinseinkünften > BMF, Schreiben vom 12.05.1998, BStBl I 1998, S. 554.

Ein Abzug fiktiver Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 34c Abs. 2 EStG ist nicht möglich (> § 34c Abs. 6 Satz 2 2.Halbsatz EStG). Kommt nur die Anrechnung fiktiver Steuern in Betracht, weil ein Abzug gesetzlich nicht zulässig ist, wird das Antragsrecht auf Abzug anderer ausländischer Steuern aus demselben Staat nicht ausgeschlossen.

Zur Anrechnung fiktiver Quellensteuern bei festverzinslichen Wertpapieren unter Berücksichtigung von Stückzinsen > BMF, Schreiben vom 08.10.1996, BStBl I 1996, S. 1190.

3 Sonderfall: Dividenden nach dem DBA Frankreich

Veranlagungszeiträume bis 2000

Bei in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Aktionären französischer Kapitalgesellschaften wird die französische Kapitalertragsteuer auf Antrag nicht erhoben oder voll erstattet (Vordruck RF 1 A). Bei der Veranlagung wird auf Antrag (Einreichung der von der französischen Steuerverwaltung mit einer Perforierung aus den Buchstaben "DGI RCM" versehenen und an den Aktionär zurückgegebenen 4. und 5. Ausfertigung des Vordrucks RF 1 A) ein Betrag von 50 % der Ausschüttung der französischen Gesellschaft als Steuergutschrift ("avoir fiscal") auf die deutsche Steuer des Aktionärs angerechnet oder erstattet. Dieser Betrag ist gleichzeitig den Einkünften des Aktionärs hinzuzurechnen (> BMF, Schreiben vom 25.03.1988, BStBl I 1988, S.136). Werden die 4. und 5. Ausfertigung des Vordrucks RF1 A nicht eingereicht, kann keine Steuergutschrift erteilt werden; es erfolgt dann jedoch auch keine Erhöhung der Einkünfte. Die 5. Ausfertigung des Vordrucks ist von der Veranlagungsstelle unverzüglich dem Bundesamt für Finanzen zuzuleiten, da-

mit dieses gegenüber der französischen Finanzverwaltung die Überweisung der durch die Anrechnung verauslagten französischen Steuergutschrift geltend machen kann (sog. Fiskalausgleichsverfahren). Die Weiterleitung an das Bundesamt für Finanzen ist auf der für die Akten des Finanzamts bestimmten 4. Ausfertigung in Abschnitt 5 besonders zu vermerken.

- **Anlage KAP 2000:** Die Bruttodividende (einschl. der französischen Steuergutschrift "avoir fiscal") ist zu Kz 54.32, 33 einzutragen.
- **Anlage AUS 2000:** Die Bruttodividende (einschl. der französischen Steuergutschrift "avoir fiscal") ist zu Kz 19/29.48 und die Steuergutschrift "avoir fiscal" separat zu Kz 19/29.49 einzutragen.

Veranlagungszeitraum 2001

Die französische Steuergutschrift "avoir fiscal" wird natürlichen Personen ungeachtet der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens auch im VZ 2001 in voller Höhe gewährt. Die Dividende und die Steuergutschrift werden im Rahmen der Veranlagung nur zur Hälfte als steuerpflichtige Einnahmen erfasst.

- **Anlage KAP 2001:** Die Bruttodividende (einschl. der französischen Steuergutschrift "avoir fiscal") ist in voller Höhe zu Kz 54.24, 25 einzutragen (die Kürzung der Einnahmen um die Hälfte erfolgt programmgesteuert).
- **Anlage AUS 2001:** Die Bruttodividende (einschl. der französischen Steuergutschrift "avoir fiscal") ist zu Kz 19/29.48 und die Steuergutschrift "avoir fiscal" separat zu Kz 19/29.49 einzutragen. Beide Beträge sind ungeachtet des Halbeinkünfteverfahrens in voller Höhe zu erfassen.

Eine Weiterleitung der 5. Ausfertigung des Vordrucks RF 1 A an das Bundesamt für Finanzen durch das Veranlagungsfinanzamt ist im VZ 2001 nicht mehr notwendig, weil das sog. Fiskalausgleichsverfahren auf der Grundlage der maschinell erfassten Daten (Anlage AUS 2001, Kz 19/29.48, 49) abgewickelt wird. Die 5. Ausfertigung verbleibt daher - ebenso wie die 1. und 4. Ausfertigung des o.g. Vordrucks - bei den Steuerakten (> BMF, Schreiben vom 10.09.2002, Haufe-Index 822242).

Wegen des vereinfachten Verfahrens für Bezieher von **Dividenden der französischen Aventis S.A.**, Straßburg, im Jahr 2001 unter Beteiligung der inländischen Depotbank > BMF, Schreiben vom 16.09.2002, Haufe-Index 847004.

OFD Cottbus, Verfügung vom 12.11.2002, S 1301 – 71 – St 211/O 2252 – 03 – St 151

Veranlagungszeiträume ab 2002

Die Besteuerung französischer Dividenden wurde durch das Zusatzabkommen vom 20.12.2001 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik mit Wirkung für Dividendenzahlungen ab dem 01.01.2002 neu geregelt (> Gesetz zum Zusatzabkommen vom 11.09.2002, BStBl I 2002, S. 891). Durch die Neuregelung entfällt die bisherige Steuergutschrift "avoir fiscal". Dadurch wurde die steuerliche Behandlung von französischen Streubesitzdividenden, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen beziehen, an die üblicherweise in den deutschen DBA geltenden Regelungen angeglichen. Die Dividenden unterliegen der inländischen Besteuerung, wobei die in Frankreich einbehaltene Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren maximal bis zur Höhe des DBA-Quellensteuersatzes (15 %) angerechnet bzw. abgezogen werden können. Ein Ausgleich für eine ggf. höhere Quellensteuerbelastung kann vom Stpfl. nur im förmlichen Verfahren (mit Vordruck RF 1 A) gegenüber der französischen Steuerverwaltung geltend gemacht werden.

- **Anlage KAP 2003:** Die Bruttodividende ist - wie auch die übrigen ausländischen Dividenden - in voller Höhe zu Kz 54.24, 25 einzutragen (die Kürzung der Einnahmen um die Hälfte erfolgt programmgesteuert).
- **Anlage AUS 2003:** Die Bruttodividende ist - unter Angabe des Staates Frankreich in Zeile 3 - zur Hälfte in Zeile 6 einzutragen. Die anrechenbare (bzw. abzuziehende) französische Quellensteuer ist unter Beachtung des DBA-Höchstsatzes (15 %) in voller Höhe zu Kz 19/29.11 (bzw. 52) einzutragen.

Wegen des vereinfachten Verfahrens für Bezieher von **Dividenden der französischen Aventis S.A.**, Straßburg, in den Jahren 2002 und 2003 OFD Cottbus, Verfügung vom 29.07.2003, S 1301 – 71 – St 211/O 2252 – 03 – St 151.

A n h a n g 2 - Einkünfte aus privatem Grundbesitz einschließlich Veräußerung

(ergänzende Hinweise)

1 Laufende Einkünfte

1.1 Nationales Recht

1.1.1 Allgemeines, Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Die Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Privatbereich richtet sich im nationalen Recht bei natürlichen Personen nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Für Einkünfte aus betrieblichen Zwecken dienenden Grundstücken (§§ 13, 15, 18 EStG) wird auf § 21 Abs. 3 EStG hingewiesen.

Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen hat auch bei Auslandsgrundstücken stets nach den Vorschriften des EStG zu erfolgen. Bei im Ausland befindlichen **Gebäuden** kommt nur die **lineare AfA** nach § 7 Abs. 4 EStG in Betracht. Nach § 7 Abs. 5 EStG vorgenommene degressive AfA ist daher zu korrigieren.

Bei **negativen** Einkünften ist **§ 2a EStG** (> Tz 5.1 des Leitfadens und Anhang 4) zu beachten; dies gilt auch für den **negativen Progressionsvorbehalt**.

1.1.2 Im Ausland belegene Ferienwohnungen

Wegen der Einkünfteermittlung bei im Ausland belegenen **Ferienwohnungen** wird auf BMF, Schreiben vom 20.11.2003, BStBl I 2003, S. 640 verwiesen. Die dort enthaltenen Grundsätze gelten sowohl für die **Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht** als auch für die **Einkünfteermittlung** analog.

Bei Freistellung der Einkünfte von der inländischen Besteuerung sind die Ergebnisse für die Anwendung des Progressionsvorbehalts (ggf. negativ, dann § 2a EStG) von Bedeutung.

1.1.3 Im Ausland belegene eigengenutzte Wohnungen

Eigengenutzte Wohnungen unterliegen nicht der Besteuerung und sind auch für den Progressionsvorbehalt nicht zu berücksichtigen. Eine Anrechnung bzw. ein Abzug der ausländischen Einkommensteuer (z. B. nach dem DBA Schweiz) gem. § 34c Abs. 1 und 2 EStG ist nicht zulässig. Die Eigenheimzulage nach dem EigZulG wird nur für im Inland belegene Wohnungen gewährt.

1.2 DBA-Recht

In den von Deutschland abgeschlossenen DBA wird das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus un-

beweglichem Vermögen i. d. R. nach Art. 6 des DBA (**Zuordnungsartikel**) grundsätzlich **dem Belegenheitsstaat** zugewiesen. Deutschland besteuert - nach dem Welteinkommensprinzip aufgrund nationaler Vorschriften (§ 21 Abs. 1 EStG, s. o.) - ebenfalls diese Einkünfte. Sie werden aber in Deutschland als Ansässigkeitsstaat aufgrund DBA i.d.R. von der nationalen Besteuerung unter Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt **freigestellt**.

In einigen DBA (z. B. Spanien, Schweiz, Finnland und Brasilien) wird das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen aber **sowohl** dem Belegenheitsstaat **als auch** dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. In Deutschland als Ansässigkeitsstaat wird die Doppelbesteuerung in diesen Fällen nach der **Anrechnungsmethode** beseitigt (> im Einzelnen Tz 2.1 und 3.3 des Leitfadens).

Eine Übersicht über die Zuweisung des Besteuerungsrechts enthält die Anlage 3.

2 Einkünfte aus der Veräußerung von Grundbesitz

2.1 Nationales Recht

Vorab ist nach nationalem Recht zu prüfen, ob überhaupt ein Besteuerungstatbestand vorliegt; für im Privatvermögen befindliche Grundstücke kommt bei unbeschränkter Steuerpflicht § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht, für Betriebsgrundstücke Einkünfte nach §§ 13, 15 und 18 EStG.

2.2 Behandlung nach DBA-Recht

Für die Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichen Vermögen hat der **Belegenheitsstaat** das Besteuerungsrecht (i.d.R. Art. 13 Abs. 1 DBA). Da das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats hierdurch nicht automatisch ausgeschlossen wird, muss die Vermeidung der eventuellen Doppelbesteuerung durch den **Methodenartikel** (i.d.R. Art. 23 DBA) erfolgen. Deutschland als Ansässigkeitsstaat vermeidet die Doppelbesteuerung i.d.R. durch Freistellung unter Progressionsvorbehalt (Ausnahme z.B. Spanien, Schweiz).

3 Sonstiges

Das Belegenheitsstaatsprinzip (i.d.R. Art. 6 Abs. 1 DBA) gilt regelmäßig auch für **Grundstücke im land- und forstwirtschaftlichem Vermögen**.

Aufgrund (i. d. R.) Art. 6 Abs. 4 DBA hat der **Belegenheitsstaat** das Besteuerungsrecht **auch** für Grundstücke, die zu einem **Unternehmen gehören** bzw. der **Ausübung einer selbstständigen Arbeit dienen**. Damit geht das **Belegenheitsprinzip** dem **Betriebsstättenprinzip** insoweit vor.

A n h a n g 3 - Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bzw. unselbstständiger Arbeit lt. DBA-Recht

(ergänzende Hinweise)

Vorbemerkung:

Auf BMF, Schreiben 05.01.1994, BStBl I 1994, S. 11, Anhang 29 II LStH 2004, geändert durch BMF, Schreiben vom 05.07.1995, BStBl I 1995, S. 373 sowie BMF, Schreiben vom 20.04.2000, BStBl I 2000, S. 483 betr. die Anwendung der 183-Tage-Klausel bei der Besteuerung des Arbeitslohns nach den DBA, insbesondere auf die Beispiele in Tz 5 des BMF-Schreibens wird hingewiesen. Das BMF-Schreiben wird derzeit überarbeitet; mit dem Ergehen des überarbeiteten Schreibens ist im Lauf des Jahrs 2004 zu rechnen.

1 Tätigkeit für einen privaten Arbeitgeber in einem DBA-Staat

1.1 Bearbeitungshinweise für das Veranlagungsverfahren

Im Veranlagungsverfahren ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Freistellung des Arbeitslohns erfüllt sind. Dies gilt auch dann, wenn entsprechende Freistellungsbescheinigungen für Zwecke des Lohnsteuerabzugs nach § 39b Abs. 6 EStG durch das Betriebsstättenfinanzamt erteilt worden sind (> R 123 LStR 2004).

Zu Rückfallklauseln der DBA > Tz 3.4.2 des Leitfadens.

Durch StÄndG 2003 wurde in § 50d Abs. 8 EStG, erstmals anzuwenden ab VZ 2004, für im Ausland erzielten Arbeitslohn folgendes geregelt:

Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern wird der im Ausland erzielte Arbeitslohn abzüglich Werbungskosten, der nach einem DBA freizustellen und dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen ist, ungeachtet des jeweiligen DBA nur dann im Rahmen der ESt-Veranlagung tatsächlich freigestellt, wenn der Arbeitnehmer den Nachweis erbringt, dass

- entweder für die Einkünfte im Ausland Steuer bezahlt wurde
- oder der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht ausdrücklich verzichtet.

Der Nachweis der Besteuerung im Ausland gilt auch dann als erbracht, wenn die nach deutschem Steuerrecht ermittelten Einkünfte höher sind als die im Ausland versteuerten Einkünfte oder die Einkünfte im Ausland einer Pauschbesteuerung unterliegen.

Die Regelung wirkt wie eine subject-to-tax-Klausel.

Die Nachweispflicht gilt nur für das Veranlagungsverfahren. Im Lohnsteuerabzugsverfahren erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag weiterhin eine Freistellungsbescheinigung. Wird der Nachweis erst nach Durchführung der Veranlagung erbracht, ist der Steuerbescheid gem. § 175

Abs.1 Satz 2 AO zu berichtigen.

§ 50d Abs. 8 EStG gilt nicht in Fällen des Auslandstätigkeitserlasses > Tz 3.

Der unter Progressionsvorbehalt freigestellte ausländische Arbeitslohn ist in der Anlage N 2003 Kz 47/48.39, die hierauf entfallenden Werbungskosten sind zu Kz 87/88.57 einzutragen.

Zur Mitteilung des freigestellten Arbeitslohns an die ausländische Steuerverwaltung durch Spontanauskunft, um die dortige Besteuerung zu ermöglichen >Tz 1.5.

Übersicht über die Besteuerung von Arbeitnehmern mit Auslandstätigkeit > Anlage 12

1.2 Tätigkeitsortsprinzip

1.2.1 Allgemeines

Ist ein inländischer Arbeitnehmer für einen privaten Arbeitgeber in einem DBA-Land tätig, so hat regelmäßig der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Die Einkünfte sind in diesem Fall in Deutschland in der Regel unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Die im Ausland gezahlte Steuer auf den ausländischen Arbeitslohn wird nicht auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet.

Entscheidend ist, wo die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird. Unerheblich ist, woher bzw. wohin die Zahlung des Arbeitslohns geleistet wird oder wo der Arbeitgeber ansässig ist.

Die DBA belassen i.d.R. Deutschland das Besteuerungsrecht, wenn sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im Steuer- bzw. Kalenderjahr bzw. innerhalb von 12 Monaten in dem anderen Staat aufhält, die Vergütung nicht von oder für einen Arbeitgeber gezahlt wird, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist (>Tz 1.4.3) und nicht von einer Betriebsstätte getragen wird, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat (> Tz 1.4.4).

Zu Regelungen für Grenzgänger > Tz 1.6.

1.2.2 Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Kapitalgesellschaften

Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Kapitalgesellschaften üben ihre Tätigkeit grundsätzlich an dem Ort aus, an dem sie sich persönlich aufhalten (> BFH vom 05.10.1994, I R 67/93, BStBl II 1995, S. 95). Zu beachten sind jedoch die in einigen DBA enthaltenen Sonderregelungen über Geschäftsführervergütungen z.B. Art. 16 DBA Japan, Art. 16 DBA Schweden, Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz, Art. 16 DBA Österreich 2000 (anwendbar ab 2003). Zur Verständigungsvereinbarung zum DBA Österreich 1954/92 > ESt-Kartei Brandenburg DBA Österreich Nr. 800. Zu Beson-

derheiten des DBA Schweiz bei leitenden Angestellten > BMF, Schreiben vom 07.07.1997, BStBl I 1997, S. 723, Anhang 29 IV LStH 2004.

Der Stpfl. hat nach § 90 Abs. 2 AO den Nachweis über die Ausübung der Tätigkeit in dem anderen Staat oder deren Zeitdauer durch Vorlage geeigneter Aufzeichnungen (z.B. Stundenprotokolle, Terminkalender, Reisekostenabrechnungen) zu führen. Die 183-Tage-Regelung ist hierbei zu prüfen.

1.2.3 Leiharbeitsverhältnis

Nach einigen Abkommen (z.B. mit Dänemark, Frankreich, Italien, Kasachstan, Norwegen, Schweden) ist bei Leiharbeitnehmern die 183-Tage-Regelung nicht anzuwenden. In diesem Fall haben sowohl der Tätigkeitsstaat als auch der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers für den Arbeitslohn ein Besteuerungsrecht. Ist Deutschland Ansässigkeitsstaat, wird in diesem Fall die ausländische Steuer im Rahmen des § 34c EStG angerechnet bzw. abgezogen (> Tz 1.4.3).

Abweichend hiervon regelt Art. 15 Abs. 3 und 2 DBA Österreich 2000 (anwendbar ab 2003, für Vorjahre entsprechende Verständigungsvereinbarung), dass der Arbeitslohn der überlassenen Arbeitnehmer nur im Wohnsitzstaat besteuert werden kann, wenn sich die Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr im Ausland aufhalten und die Vergütung nicht von einer Betriebsstätte getragen wird, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat. Bei einem Auslandsaufenthalt von über 183 Tagen hat der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Der jeweilige Wohnsitzstaat stellt frei.

1.3 Höhe des freizustellenden Arbeitslohnes, Behandlung von Werbungskosten und Sonderausgaben

1.3.1 Laufende Bezüge

Ist der **Arbeitslohn** in Deutschland nach einem DBA dem Grunde nach (teilweise) freizustellen, ist zunächst zu prüfen, inwieweit die Vergütung der Auslandstätigkeit oder der Inlandstätigkeit zugeordnet werden kann. Soweit eine direkte Zuordnung nicht möglich ist, ist der Arbeitslohn nach dem Verhältnis der vereinbarten Arbeitstage im Ausland zu den übrigen vereinbarten Arbeitstagen aufzuteilen (> BFH vom 29.01.1986, I R 22/85, BStBl II 1986, S. 479, BFH vom 29.01.1986, I R 296/82, BStBl II 1986, S. 513 und Beispiele in Tz 6.1 des BMF-Schreibens 05.01.1994, a.a.O.). Zur Zuordnung/Aufteilung bei Aktienoptionsrechten > BFH vom 24.01.2001, I R 100/98, BStBl II 2001, S. 509, BFH vom 24.01.2001, I R 119/98, BStBl II 2001, S. 512, BFH vom 20.06.2001, VI R 105/99, BStBl II 2001, S. 689 und BMF, Schreiben vom 10.03.2003, BStBl I 2003, S. 234.

1.3.2 Nachzahlungen

Nach denselben Grundsätzen ist auch eine einmalige Zahlung (z.B. Jubiläumzahlung) zu behandeln, die eine Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit darstellt. Für die Steuerbefreiung kommt es nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt und wo die Vergütung bezahlt wird, sondern allein darauf, dass sie für eine Auslandstätigkeit gezahlt wird. Kann die Nachzahlung der Auslandstätigkeit nicht direkt zugeordnet werden, ist sie anteilig auf die Auslands- und Inlandstätigkeit aufzuteilen.

Eine Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit liegt nicht vor, wenn die einmalige Zahlung ganz oder teilweise der Versorgung dient.

1.3.3 Abfindungen

Abfindungen sind grundsätzlich in dem Staat zu besteuern, in dem der Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung ansässig ist (> BFH vom 10.07.1996, I R 83/95, BStBl II 1997, S. 341). Anhand der Abfindungsvereinbarung und des bisherigen Arbeitsvertrages ist jedoch zu untersuchen, ob in der Abfindungssumme Zahlungen zur Abgeltung von Ansprüchen aus dem bisherigen Arbeitsvertrag enthalten sind. Derartige Zahlungen, wie z.B. abgegoltene Gratifikationen, Tantiemen, Urlaubsgeld und der laufende Arbeitslohn bis zur tatsächlichen Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses, unterliegen der Besteuerung im bisherigen Tätigkeitsstaat (> Tz 1.3.2 dieses Anhangs). Die abweichende Verständigungsregelung zu dem DBA Schweiz betr. Abfindungen, die allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt werden, ist zu beachten (> BMF, Schreiben vom 20.05.1997, BStBl I 1997, S. 560 ESt-Kartei Brandenburg DBA Schweiz Artikel 15 – 15a Nr. 2).

1.3.4 Progressionsvorbehalt / Berücksichtigung von Werbungskosten

Für den Progressionsvorbehalt sind die Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln.

Ist der ausländische Arbeitslohn von der Besteuerung freizustellen, sind Werbungskosten, die durch die Tätigkeit im Ausland veranlasst sind, beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Diese Ausgaben dürfen nicht die inländischen Einkünfte mindern (§ 3c Abs. 1 EStG). Dies gilt auch für vorab entstandene Werbungskosten (z.B. Bewerbungskosten für eine Stelle im Ausland > BFH vom 06.10.1993, I R 32/93, BStBl II 1994, S.113).

Die Werbungskosten sind in der Anlage N 2003 zu Kz 87/88.57 einzutragen.

Der Werbungskosten-Pauschbetrag darf nicht doppelt bei in- und ausländischen Einkünften berücksichtigt werden. Sind die addierten tatsächlichen in- und ausländischen Werbungskosten hö-

her als der Werbungskosten-Pauschbetrag (z.B. inländische Werbungskosten 200 €, ausländische Werbungskosten 2.000 €), kann höchstens die Summe der tatsächlich entstandenen Werbungskosten berücksichtigt werden. Im Beispiel wird für die inländischen Einkünfte der Werbungskosten-Pauschbetrag (bis VZ 2003: 1.044 €) berücksichtigt. Für die ausländischen Einkünfte werden die ausländischen Werbungskosten, gemindert um die Differenz von Werbungskosten-Pauschbetrag und tatsächlichen inländischen Werbungskosten berücksichtigt.

Also: $2.000 \text{ €} \cdot (1.044 \text{ €} \cdot 200 \text{ €}) = 1.156 \text{ €}$

Der BFH vom 17.12.2003, I R 75/03, DB 2004 S. 683, vertritt dagegen die Auffassung, bei den nach DBA freizustellenden Einkünften seien für die Berechnung des Progressionsvorbehalts die tatsächlich angefallenen, über dem Werbungskosten-Pauschbetrag liegenden Werbungskosten zu berücksichtigen, auch wenn bei Ermittlung der inländischen Einkünfte der Werbungskosten-Pauschbetrag berücksichtigt wurde. Ob sich die Finanzverwaltung der Auffassung des BFH anschließt, bleibt abzuwarten. Entsprechende Fälle sind offen zu halten. Aussetzung der Vollziehung kann gewährt werden.

1.3.5 Verbot des Abzugs von Sonderausgaben

Sonderausgaben (Vorsorgeaufwendungen) sind nicht abzugsfähig, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (§ 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Grundsätzlich ist § 10 Abs. 3 EStG (Kürzung des Vorwegabzugs) zu beachten. Zur Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs i.S.d. § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG gehört aber nicht der nach DBA steuerfreie Arbeitslohn (> R 106 S. 1 EStR 2003).

1.4 183-Tage-Regelung

1.4.1 Allgemeines

Das Besteuerungsrecht bleibt in der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat, soweit die folgenden Voraussetzungen sämtlich vorliegen (sog. 183-Tage-Regelung):

- der Arbeitnehmer hält sich im Tätigkeitsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des jeweiligen Steuer- bzw. Kalenderjahrs bzw. innerhalb von 12 Monaten in dem anderen Staat auf (Formulierung variiert in den einzelnen DBA; Steuerjahr im Tätigkeitsstaat nicht notwendig identisch mit Kalenderjahr), u n d
- die Vergütungen werden von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist, u n d
- die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber in dem Tätigkeitsstaat hat.

1.4.2 Ermittlung der 183-Tage-Frist

Voraussetzung für die 183-Tage-Regelung ist u.a., dass sich der Arbeitnehmer insgesamt nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält.

Die einzelnen DBA gehen von verschiedenen Bezugszeiträumen aus:

12 Monatszeitraum	Kanada, Kasachstan, Korea, Liberia, Malta, Mexiko, Norwegen, Russland, Usbekistan	
Abweichendes Steuerjahr des Tätigkeitsstaates	Australien (01.07. - 30.06.)	
	Bangladesch (01.07. - 30.06.)	Mauritius (01.07. – 30.06.)
	Großbritannien (06.04. - 05.04.)	Namibia (01.03.- 28.02.) nur bei natürlichen Personen
	Indien (01.04. - 31.03.)	Neuseeland (01.04. - 31.03.)
	Iran (21.03. - 20.03.)	Pakistan (01.07. - 30.06.)
	Irland (06.04. - 05.04.) ab 2002 Kalenderjahr	Sri Lanka (01.04. – 31.03.) Südafrika (01.03. - 28.02.)
Kalenderjahr	alle übrigen Länder	

Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Steuerjahr ist das Steuerjahr des Tätigkeitsstaats maßgeblich.

Bei der Ermittlung der 183 Tage ist nach einigen DBA (z.B. DBA Belgien, DBA Dänemark) die Ausübung der Tätigkeit maßgebend. Die Mehrzahl der DBA beziehen aber die 183 Tage auf die körperliche Anwesenheit im Tätigkeitsstaat. Es kommt darauf an, ob der Arbeitnehmer an mehr als 183 Tagen im Tätigkeitsstaat anwesend war. Dies ist auch bei einer nur kurzfristigen Anwesenheit an einem Tage der Fall.

Als Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat werden u.a. mitgezählt:

- der Ankunfts- und Abreisetag; bei Berufskraftfahrern werden Tage der Hin- und Rückreise nicht mitgezählt (> Tz 3.6.4.4 in Anhang 3 der Anleitung für den LSt-Außendienst; zur Besteuerung von Berufskraftfahrern mit luxemburgischen Arbeitgebern und Wohnsitz in Deutschland > BMF, Schreiben vom 13.03.2002, BStBl I 2002, S. 485).
- alle Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit, z.B. Samstage, Sonntage, öffentliche Feiertage,

- Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat während Arbeitsunterbrechungen, z.B. bei Streik, Aussperrung, Ausbleiben von Lieferungen, Krankheit (außer wenn diese der Abreise des Arbeitnehmers entgegensteht und er sonst die Voraussetzungen für die Befreiung im Tätigkeitsstaat erfüllt hätte),
- Urlaubstage, die unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden.

Tage der Unterbrechung der Tätigkeit, die ausschließlich außerhalb des Tätigkeitsstaates verbracht werden, sowie Zeiten des Transits außerhalb des Tätigkeitsstaates werden nicht mitgezählt.

Kehrt der Arbeitnehmer täglich zu seinem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurück, so ist er täglich im Tätigkeitsstaat anwesend (> BFH vom 10.07.1996, I R 4/96, BStBl II 1997, S. 15).

Mehrere Aufenthalte im gleichen Vertragsstaat innerhalb eines Steuerjahres / Kalenderjahres / 12-Monatszeitraumes für einen oder mehrere Arbeitgeber sind zusammenzurechnen.

1.4.3 Zahlung durch einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber

Voraussetzung für die 183-Tage-Regelung (> Tz 1.4.1) ist u.a., dass die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Nach DBA Österreich 1954/92 (anwendbar bis VZ 2002) und DBA Norwegen ist Voraussetzung, dass der Arbeitgeber in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist (> hierzu Beispiel 6 zu Tz 5 des BMF, Schreiben vom 05.01.1994, a.a.O.).

Arbeitgeber i.S. des DBA ist derjenige Unternehmer, der die Vergütungen für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, sog. „**wirtschaftlicher Arbeitgeber**“ (> BFH vom 21.08.1985, I R 63/80, BStBl II 1986, S. 4). Dies ist dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer dem ausländischen Unternehmen seine Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung tätig wird, dessen Weisungen unterworfen ist und der Arbeitslohn nicht Preisbestandteil für eine Lieferung oder Werkleistung ist. „Wirtschaftliches Tragen“ liegt sowohl vor, wenn der Arbeitgeber die Vergütungen unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer auszahlt, als auch, wenn ein anderes Unternehmen für ihn mit dem (individuellen) Arbeitslohn in Vorleistung geht.

Bei der Arbeitnehmerentsendung bei verbundenen Unternehmen > BMF, Schreiben vom 09.11.2001, BStBl I 2001, S. 796, Tz 2.2 und 4.4.

Beim **internationalen Arbeitnehmerverleih** ist nach Sinn und Zweck der 183-Tage-Regelung der Entleiher als Arbeitgeber anzusehen (> Tz 4 des BMF-Schreibens vom 05.01.1994, a.a.O.)

Nach Auffassung des BFH vom 04.09.2002, I R 21/01, BStBl II 2003, S. 306, gilt dies nicht allgemein. Vielmehr sind – unter Bezugnahme auf Nr. 8 des Kommentars zu Art. 15 des OECD-MA - in jedem einzelnen Fall die tatsächlichen Gegebenheiten zu prüfen. Im Urteil BFH vom 18.12.2002, I R 96/01, BFH/NV 2003 S. 1152, hat der BFH die Auffassung vertreten, wirtschaftlicher Arbeitgeber im Sinne des DBA sei bei Einschaltung eines ausländischen Arbeitnehmerverleihers grundsätzlich der Verleiher des ausländischen Arbeitnehmers und nicht der inländische Entleiher. Ob sich die Finanzverwaltung der Auffassung des BFH anschließt, bleibt abzuwarten. Sonderregelungen der DBA für Leiharbeitnehmer sind zu beachten (> Tz 1.2.3).

Eine Betriebsstätte kommt auf DBA-Ebene nicht als Arbeitgeber in Betracht (> BFH vom 29.01.1986, I R 109/85, BStBl II 1986, S. 442, BFH vom 29.01.1986, I R 296/82, BStBl II 1986, S. 513). Jedoch kann eine Personengesellschaft nach Sinn und Zweck der 183-Tage-Regelung Arbeitgeber sein. Die Ansässigkeit des Arbeitgebers bestimmt sich in diesem Fall nach dem Ort der Geschäftsleitung.

1.4.4 Zahlung des Arbeitslohnes zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat

Voraussetzung für die 183-Tage-Regelung (> Tz 1.4.1) ist u.a., dass die Vergütung nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen wird, die der Arbeitgeber in dem Tätigkeitsstaat hat.

Maßgebend für den Begriff "Betriebsstätte" ist die Definition in dem jeweiligen Abkommen. Nach den meisten DBA ist z.B. eine Bau- oder Montagestelle (anders als nach § 12 AO) erst ab einem Zeitraum von 12 Monaten eine Betriebsstätte (> im Einzelnen BMF, Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, S. 1076, Anlagen I – IV).

Der Arbeitslohn wird zu Lasten einer ausländischen Betriebsstätte gezahlt, wenn die Vergütungen wirtschaftlich gesehen von der Betriebsstätte getragen werden. Nicht entscheidend ist, wer die Vergütung ausbezahlt oder wer die Vergütung in seiner Buchführung abrechnet. Entscheidend ist allein, ob und ggf. in welchem Umfang die im Ausland ausgeübte Tätigkeit nach dem jeweiligen DBA der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist und die Vergütung deshalb wirtschaftlich zu Lasten der ausländischen Betriebsstätte geht (> BFH vom 24.02.1988, I R 143/84, BStBl II 1988, S. 819). Wenn der Arbeitslohn lediglich Teil von Verrechnungen für Lieferungen und Leistungen mit der Betriebsstätte ist, wird der Arbeitslohn als solcher nicht von der Betriebsstätte getragen .

Eine selbstständige Tochtergesellschaft (z.B. GmbH) ist nicht Betriebsstätte der Muttergesellschaft, kann aber ggf. selbst Arbeitgeberin sein.

1.5 Spontanauskünfte

Um die anderen EU-Mitgliedstaaten und die Staaten, mit denen im DBA ein Auskunftsaustausch vereinbart ist bzw. praktiziert wird (> im Einzelnen Tz 9 des Leitfadens), bei der Durchsetzung der ihnen nach dem DBA zustehenden Besteuerungsrechte zu unterstützen, sind im Lohnsteuerabzugs- bzw. im Veranlagungsverfahren Spontanauskünfte zu fertigen, wenn der freigestellte Arbeitslohn jährlich 10.000 € übersteigt (> BMF, Schreiben vom 03.06.1996, BStBl I 1996, S. 644, > BMF, Schreiben vom 03.02.1999, BStBl I 1999, S. 228). Soweit erforderlich, sind die inländischen Beteiligten vorher anzuhören (§ 117 Abs. 4 AO). Hat der Steuerpflichtige die Angaben im Antrag auf Freistellung im Lohnsteuerabzugsverfahren oder in der Einkommensteuererklärung selbst gemacht, entfällt eine weitere Anhörung (Tz 5.1 BMF, Schreiben vom 03.02.1999, a.a.O).

1.6 Grenzgänger

Besonderheiten gelten nach den DBA mit Belgien (bis 2003), Frankreich, Österreich (1954/92 und 2000) und der Schweiz auch für Grenzgänger. Das sind Arbeitnehmer, die im Grenzbereich des einen Staates arbeiten und täglich zu ihrem Wohnsitz im Grenzbereich des anderen Staates zurückkehren. Sie werden grundsätzlich im Wohnsitzstaat besteuert.

Zur Besteuerung deutscher Grenzgänger mit Arbeitsort in der Schweiz > Einführungsschreiben 19.09.1994, BStBl I 1994, S. 683 und BMF, Schreiben vom 07.07.1997, BStBl I 1997, S. 723, Anhang 29 IV LStH 2004.

1.7 Künstler und Sportler

Abweichende Regelungen bestehen für Künstler und Sportler.

1.7.1 Nationales Steuerrecht

Für die Bestimmung, ob es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Tätigkeit handelt > BMF, Schreiben vom 05.10.1990, BStBl I 1990, S. 638 sowie BMF, Schreiben vom 31.07.2002, BStBl I 2002, S. 707.

1.7.2 DBA-Regelung

Für Künstler und Sportler bestehen regelmäßig besondere Artikel in den DBA (i.d.R. Art. 17 DBA). Danach hat der Tätigkeitsstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht.

Handelt es sich um einen unbeschränkt steuerpflichtigen Künstler/Sportler, der im Ausland auftritt, besteht häufig neben dem Besteuerungsrecht des ausländischen Tätigkeitsstaates auch ein Besteuerungsrecht für Deutschland als Ansässigkeitsstaat; in diesen Fällen wird die ausländische Steuer auf die Einkommensteuer des Künstlers/Sportlers angerechnet.

Zu Besonderheiten und zur Frage der Vermeidung der Doppelbesteuerung nach den einzelnen DBA > Anlage 4.

Unter den Künstlerbegriff i. S. der DBA fallen nur vortragende Künstler (z.B. Sänger, Musiker), nicht jedoch nur mittelbar an der Aufführung mitwirkende Personen (z.B. Regisseure, Bühnenbildner, Choreographen) > BMF, Schreiben vom 23.01.1996, BStBl I 1996, S. 89 Tz 5.2, BFH vom 08.04.1997, I R 51/96, BStBl II 1997, S. 679 und BFH vom 18.07.2001, I R 26/01, BStBl II 2002, S. 410.

Nicht vortragende Künstler, wie auch z.B. Maler und Bildhauer, sind nach den allgemeinen Grundsätzen des DBA zu behandeln, d.h. für Nichtselbstständige gilt die 183-Tage-Regelung (> Tz 1.4). Bei Selbstständigen hat der Tätigkeitsstaat nur bei Vorliegen einer festen Einrichtung bzw. einer Betriebsstätte das Besteuerungsrecht. Liegt eine solche nicht vor, hat Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht mit der Folge, dass eine gezahlte ausländische Steuer nicht zu berücksichtigen ist. Der Steuerpflichtige kann im Tätigkeitsstaat die Erstattung dieser Steuer beantragen.

1.8 Sonderregelungen

Für Flug- und Schiffspersonal, Hochschullehrer, Studenten, Schüler, Lehrlinge und sonstige Auszubildende enthalten die DBA zum Teil besondere, unterschiedliche Regelungen.

Zur Besteuerung von Gastlehrkräften > BMF, Schreiben vom 10.01.1994, BStBl I 1994, S. 14, Anhang 29 III LStH 2004.

2 Tätigkeit für einen öffentlichen Arbeitgeber in einem DBA-Staat

Wird der Arbeitnehmer für einen Arbeitgeber im öffentlichen Dienst tätig, so hat i.d.R., unabhängig vom Ort der Tätigkeit, der Kassenstaat das Besteuerungsrecht. Dies gilt meist nicht, soweit der Arbeitnehmer die Staatsangehörigkeit des Tätigkeitsstaates besitzt (sog. Ortskräfte). Für den Begriff "öffentlicher Dienst" sind die Bestimmungen des jeweiligen DBA zu beachten.

Im Übrigen > Tz 1.5 des Leitfadens.

3 Auslandstätigkeitserlass für Einkünfte aus Nicht-DBA Staaten

Unter den Voraussetzungen des Auslandstätigkeitserlasses (> BMF, Schreiben vom 31.10.1983, Anhang 22 LStH 2004) werden die ausländischen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit

unter Anwendung des Progressionsvorbehalts freigestellt (Eintragung des Arbeitslohns in Anlage N 2003 zu Kz 47/48.36 bzw. der Werbungskosten zu Kz 87/88.57).

Im Einzelnen müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- die Auslandstätigkeit wird in einem Nicht-DBA-Staat ausgeübt,
- der Stpfl. ist Arbeitnehmer eines inländischen Arbeitgebers,
- die Auslandstätigkeit erfolgt für einen inländischen Lieferanten, Hersteller oder Auftragnehmer,
- die Auslandstätigkeit steht im Zusammenhang mit einem der in Abschn. I Nrn. 1 bis 4 des Auslandstätigkeitserlasses aufgezählten Vorhaben,
- es liegt kein Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse vor,
- die Dauer der Auslandstätigkeit beträgt mindestens ununterbrochen drei Monate.

A n h a n g 4 - Negative ausländische Einkünfte

(ergänzende Hinweise)

1 Einschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 2a Abs. 1 und 2 EStG

1.1 Negative Einkünfte

§ 2a Abs. 1 und 2 EStG gilt für folgende Verluste / Gewinnminderungen:

- aus einer im Ausland belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG),
- aus einer im Ausland belegenen gewerblichen Betriebsstätte, die nicht aktiv tätig i.S. von § 2a Abs. 2 EStG ist (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG),
- aus Teilwertabschreibungen auf Anteile an ausländischen Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG),
- aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an ausländischen Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören, einschl. der Gewinnminderungen aus der Auflösung oder Kapitalherabsetzung der ausländischen Körperschaft (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG),
- aus der Veräußerung von Beteiligungen i.S. des § 17 EStG an ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG),
- aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter an einem Handelsgewerbe oder aus partiari-schen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland hat (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG),
- aus der Vermietung und Verpachtung von im Ausland belegendem unbeweglichen Vermögen oder Sachinbegriffen (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG),
- aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern der Überlassende nicht nachweist, dass diese ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die
 - von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen, oder

- an im Inland ansässige Ausrüster i.S. des § 510 Abs. 1 HGB überlassen, oder
- insgesamt nur vorübergehend an im Ausland ansässige Ausrüster i.S. des § 510 Abs. 1 HGB überlassen worden sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b EStG),
- aus Teilwertabschreibungen oder aus der Übertragung (= Veräußerung oder Entnahme) eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts i.S. der § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a und b EStG (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c EStG),
- aus Teilwertabschreibungen sowie aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an inländischen Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören, soweit diese Gewinnminderungen auf einen schädlichen Tatbestand i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG),
- aus der Auflösung oder Kapitalherabsetzung von inländischen Körperschaften, soweit die Verluste auf einen schädlichen Tatbestand i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b EStG),
- aus der Veräußerung von Beteiligungen i.S. des § 17 EStG an inländischen Kapitalgesellschaften, soweit die Verluste auf einen schädlichen Tatbestand i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG).

Zu beachten ist, dass die Bestimmung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b EStG erst auf Verluste aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen anzuwenden ist, die aufgrund eines nach dem 31.12.1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erzielt wurden.

1.2 Einkunftsart i.S. des § 2a Abs. 1 EStG

1.2.1 Allgemeines

Welche Einkunftsart i.S. des § 2a Abs. 1 EStG vorliegt, bestimmt sich nur nach den im Ausland gegebenen Merkmalen (sog. isolierende Betrachtungsweise). Die Umqualifizierung von Einkünften nach dem Subsidiaritätsprinzip (z.B. § 20 Abs. 3 EStG) wegen im Inland vorliegender Merkmale hat für die Frage der Einkunftsart nach § 2a Abs. 1 EStG keine Auswirkungen.

Beispiel:

Gehört eine stille Beteiligung an einem ausländischen Handelsgewerbe zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebs, ist die Zugehörigkeit zum inländischen Betriebsvermögen für die Frage der Einkunftsart nach § 2a Abs. 1 EStG außer Acht zu lassen; Verluste aus der stillen Beteiligung fallen daher unter § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG.

Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer ausländischen Betriebsstätte gelten die allgemeinen Regelungen. Gehört z.B. ein verlustbringendes Mietwohngrundstück zum Betriebsvermögen einer aktiven gewerblichen ausländischen Betriebsstätte (z.B. wegen Vermietung an Arbeitnehmer), ist der Verlust im Rahmen des Betriebsstättenergebnisses zu berücksichtigen. Hierbei ist zu prüfen, ob die Einkünfte der Betriebsstätte noch fast ausschließlich aus einer aktiven Tätigkeit stammen (> Tz 1.5.2).

1.2.2 Einkünfte der jeweils selben Art

Einkünfte der jeweils selben Art sind grundsätzlich alle unter einer Nummer aufgeführten Tatbestände, für die die Anwendung dieser Nummer nicht nach § 2a Abs. 2 EStG ausgeschlossen ist. Dies gilt auch bei Nummern, die in Buchstaben aufgegliedert sind. Die Nummern 3 und 4 sind dabei zusammenzufassen (> R 5 Abs. 1 EStR 2003).

Beispiel:

Der Stpfl. nimmt eine Teilwertabschreibung auf seine Beteiligung an der schweizerischen X-AG vor, die ein Hotel betreibt. Er erzielt im selben Veranlagungszeitraum einen Gewinn aus der Veräußerung seiner Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an der schweizerischen Y-AG, die Waffen herstellt.

=> Es liegen ausgleichsfähige Einkünfte nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a und b EStG oder nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a und Nr. 4 EStG vor, je nachdem, ob die Beteiligung an der Y-AG im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten wird.

Zu den Einkünften i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a bis c EStG > Tz 1.6.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten können negative Einkünfte nach § 2a Abs. 1 EStG des einen Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden (> R 5 Abs. 8 EStR 2003).

1.3 Einkünfteermittlung

Die negativen Einkünfte sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Dabei sind alle Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im Ausland erzielten Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (> H 5 (Einkünfteermittlung) EStH 2003).

1.4 Begriff "Staat"

Es ist auf das Staatsgebiet nach Völkerrecht abzustellen, auch wenn Teile des Staatsgebietes eine eigene Finanz- oder Steuerhoheit haben sollten (z.B. Britische Kanalinseln, Hongkong). Beim Zerfall eines Staates, wie z.B. der Sowjetunion oder Jugoslawiens, ist für die spätere Verrechnung mit positiven Einkünften darauf abzustellen, in welchem Staatsgebiet der frühere Verlust aus heutiger Sicht entstanden wäre. Dies bedeutet, dass z.B. verbliebene negative Einkünfte aus der ehemaligen Sowjetunion, die im Gebiet der heutigen Ukraine angefallen sind, mit entsprechenden positiven Einkünften aus der Ukraine verrechnet werden können, nicht jedoch mit solchen aus Russland.

1.5 Einkünfte aus gewerblichen Betriebsstätten

1.5.1 Allgemeines

Der Begriff der Betriebsstätte bestimmt sich nur nach § 12 AO. Für jede ausländische Betriebsstätte ist gesondert zu prüfen, ob sie ggf. eine aktive Tätigkeit i.S. des § 2a Abs. 2 EStG ausübt (> Tz 1.5.2).

1.5.2 Aktivitätsklausel

Bei Verlusten aus einer ausländischen Betriebsstätte ist ein uneingeschränkter Verlustausgleich möglich, wenn der Stpfl. nachweist, dass die Betriebsstätte eine aktive Tätigkeit nach § 2a Abs. 2 EStG ausübt.

Ebenso sind Verluste/Gewinnminderungen aus einer Beteiligung i.S. von § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG voll ausgleichs- bzw. abzugsfähig, wenn der Stpfl. nachweist, dass die ausländische Körperschaft entweder seit der Gründung oder während der letzten 5 Jahre vor und im Veranlassungszeitraum aktiv tätig war (> § 2a Abs. 2 Satz 2 EStG).

Eine ausländische gewerbliche Betriebsstätte / ausländische Körperschaft ist aktiv tätig, wenn sie **ausschließlich** oder **fast ausschließlich** folgende Tätigkeiten zum Gegenstand hat:

- die Herstellung und Lieferung von Waren, - außer Waffen;

- die Gewinnung von Bodenschätzen;
- die Bewirkung gewerblicher Leistungen,
 - außer die Errichtung und der Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen,
 - außer die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschl. der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen;
- das Halten von Beteiligungen von mindestens 25 % an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die ihrerseits ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, sowie eine damit zusammenhängende Finanzierung.

Ob eine gewerbliche Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich eine aktive Tätigkeit i.S. des § 2a Abs. 2 EStG zum Gegenstand hat, ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu prüfen. Maßgebend ist hierfür das Verhältnis der Bruttoerträge. Unter Bruttoerträgen sind die Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne eine evtl. gesondert ausgewiesene USt zu verstehen. Sie sind aus der Gewinn- und Verlustrechnung der Betriebsstätte abzuleiten. Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG (Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) ermittelt, ist auf die Isteinnahmen abzustellen (> Abschn. 76 Abs. 8 KStR 1995).

Die Bruttoerträge stammen ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiver Tätigkeit, wenn die passiven Bruttoerträge 10 % der gesamten Bruttoerträge nicht übersteigen. Im Einzelnen vgl. die Ausführungen in Abschn. 76 Abs. 9 S. 1 und 2 KStR 1995, die sinngemäß angewendet werden. Bei Verlusten zu Beginn oder am Ende einer Tätigkeit ist auf den funktionalen Zusammenhang abzustellen.

Zu den aktiven Einkünften nach § 2a Abs. 2 EStG gehört auch ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust. Für die Frage, ob eine aktive oder passive Betriebsstätte veräußert oder aufgegeben wurde, ist auf die Verhältnisse im Wirtschaftsjahr der Veräußerung bzw. der Aufgabe unter Einbeziehung des diesem vorangehenden Wirtschaftsjahres abzustellen.

1.5.3 Saldierung von Betriebsstättenergebnissen

Negative Einkünfte aus einer nicht aktiven gewerblichen Betriebsstätte dürfen nicht mit positiven Einkünften aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte ausgeglichen werden. Eine Verlustrechnung ist auch bei derselben Betriebsstätte nicht möglich, wenn sich innerhalb von zwei Veranlagungszeiträumen das Verhältnis von nicht aktiver zu aktiver Tätigkeit geändert hat. Dies gilt dann nicht, wenn die Betriebsstätte ohne Veränderung ihrer Tätigkeit aufgrund einer gesetzlichen Änderung (hier: Holdingfunktion als aktive Tätigkeit nach dem StÄndG 1992) nunmehr als aktive Betriebsstätte zu qualifizieren ist. In diesem Fall ist der Stpfl so zu stellen, als ob die Aktivitätsklausel nicht geändert worden wäre.

1.6 Einkünfte aus Beteiligungen an Körperschaften mit Auslandsbezug

Negative Einkünfte nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG, die mittelbar auf einen bei der inländischen Körperschaft verwirklichten Tatbestand der Nr. 1 bis 6 zurückzuführen sind, dürfen beim Anteilseigner mit positiven Einkünften der Nr. 7 ausgeglichen werden, wenn die Einkünfte auf Tatbestände derselben Nr. oder im Fall der Nr. 3 und 4 dieser beiden Nrn. zurückzuführen sind (> R 5 Abs. 1 S. 3 EStR 2003).

Ein Ausgleich von Einkünften i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG ist auch mit Einkünften im Sinne der jeweiligen Nummer zulässig, auf deren Tatbestände die Einkünfte i.S. der Nummer 7 zurückzuführen sind (Beispiele > H 5 EStH 2003).

Erzielt die inländische Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, gemischte Einkünfte (z.B. aus einem inländischen Gewerbebetrieb und einem ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb), ist festzustellen, ob und in welcher Höhe negative Einkünfte i.S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG im Gesamtergebnis enthalten sind (hier: Verluste aus der ausländischen Land- und Forstwirtschaft).

1.7 Gesonderte Feststellung der verbleibenden Verluste

Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind unter sinnvoller Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen. Hierfür ist der Vordruck ESt 2E/3E zu verwenden (> Anlage 8). Dies gilt auch für Zwecke des negativen Progressionsvorbehalts.

1.8 Verfassungsmäßigkeit / Vereinbarkeit mit EGV

Der BFH hat die Verfassungsmäßigkeit des § 2a Abs. 1 EStG - auch hinsichtlich des negativen Progressionsvorbehalts - in mehreren Urteilen (> z.B. BFH vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl II 1991, S. 136 und BFH vom 26.03.1991, IX R 162/85, BStBl II 1991, S. 704) bestätigt.

Zur Frage der Vereinbarkeit mit EU-Recht > Tz 5.1 des Leitfadens.

2 Nachversteuerung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG

2.1 Allgemeines

Soweit bis VZ 1998 für einen Staat der Verlustabzug nach § 2a Abs. 3 EStG auf Antrag gewährt wurde, ist bis einschl. VZ 2008 immer dann eine Nachversteuerung durchzu-

führen, wenn insgesamt positive gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte aus diesem Staat anfallen (> § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG) oder eine Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, übertragen oder aufgegeben wird (> § 2a Abs. 4 EStG), > auch Tz 5.2 des Leitfadens. Unerheblich ist hierbei, ob die Betriebsstätteneinkünfte aus aktiver oder nicht aktiver Tätigkeit stammen.

Zum Begriff "Staat" > Tz 1.4. Im Unterschied zu § 2a Abs. 1 EStG ist bei § 2a Abs. 3 EStG auch für Zwecke der Nachversteuerung außerdem der territoriale Geltungsbereich des jeweiligen DBA zu beachten, der nicht das gesamte Staatsgebiet umfassen muss (z.B. gilt das DBA Großbritannien nicht für die Britischen Kanalinseln und die Britischen Jungferninseln, das DBA China nicht für Hongkong, Taiwan und Macau und das DBA Dänemark nicht für die Färöer Inseln und Grönland).

Zu beachten ist, dass die Nachversteuerung unter den Bedingungen der erweiterten Fassung des § 52 Abs. 3 Satz 3 und Satz 5 EStG nur auf Verluste anzuwenden ist, die bis einschl. VZ 1998 nach § 2a Abs. 3 EStG abgezogen wurden. Soweit der Verlustabzug nach § 2 AIG erfolgte, ist die Nachversteuerung entsprechend den Bedingungen des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. durchzuführen.

Der Hinzurechnungsbetrag ist in der Anlage AUS 2003 zu Kz 19/29.66 einzutragen. Nur der Betrag, der nicht zur Nachversteuerung herangezogen wird, ist dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

2.2 Nachversteuerung gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG

Für die Berechnung des Hinzurechnungsbetrages nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG sind nach dem DBA befreite **positive** Einkünfte aus aktiven und ggf. nicht aktiven gewerblichen Betriebsstätten in demselben ausländischen Staat zu berücksichtigen.

Gewinne aus nicht aktiven Betriebsstätten führen zur Hinzurechnung, wenn ein DBA keine Aktivitätsklausel (> Anlage 7) enthält.

Enthält ein DBA eine Aktivitätsklausel und ist diese nicht erfüllt, so führt der Gewinn aus der Betriebsstätte nicht zur Hinzurechnung, weil er ohnehin der deutschen Besteuerung unterliegt (> Tz 3.4.1 des Leitfadens).

In Veräußerungsfällen ist bei der Hinzurechnung weder der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG noch der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG zu gewähren (> BFH vom 16.11.1989, IV R 143/85, BStBl II 1990, S. 204 m.w.N.)

Zu den Besonderheiten der Nachversteuerung im Verhältnis zu Österreich ab VZ 1994 > Nr. 24 Schlussprotokoll DBA Österreich 2000.

2.3 Nachversteuerung gem. § 2a Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG

Eine Nachversteuerung kommt nach § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG für VZ 1999 bis 2008 dann in Betracht, wenn die ausländische Betriebsstätte

- in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder
- entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder
- aufgegeben wird, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Steuerpflichtige zu mindestens 10 v.H. unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahe stehenden Person i.S. des § 1 Abs. 2 AStG i.d.F. vom 20.12.1996 (BStBl I 1996, S. 1523) fortgeführt wird.

Als Umwandlung ist nicht nur eine Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten i.S. des UmwG und des UmwStG zu verstehen, sondern jede Form des „Aufgehens“ der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft (> R 5 Abs. 6 EStR 2003).

2.4 Gesonderte und einheitliche Feststellung bei mehreren Beteiligten

Liegen positive Einkünfte i.S. von § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG vor, die ggf. zur Nachversteuerung führen, müssen sie gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn an den Einkünften mehrere Steuerpflichtige beteiligt sind, z.B. wenn an einer ausländischen Mitunternehmerschaft mehrere unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 AO) oder eine inländische Mitunternehmerschaft, an der mehr als ein inländischer Gesellschafter beteiligt ist, ausländische Einkünfte erzielt (> im Einzelnen Anhang 6).

Im Rahmen der Feststellung sind die tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen für die Nachversteuerung festzustellen > Anlage FE-AUS 2 2003 Zeile 19. Dagegen ist über die endgültige Höhe der Nachversteuerung nur bei der Einkommensteuerveranlagung des Mitunternehmers zu entscheiden (> H 5 (Betriebsstättenverluste bei DBA) EStH 2003).

2.5 Gesonderte Feststellung des verbleibenden Betrages

Ab VZ 1996 ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag gesondert festzustellen. Dies gilt auch für Verlustabzüge nach dem AIG, die noch nicht hinzugerechnet wurden. Hierfür ist der Vordruck EST 2E/3E - Seite 2 - zu verwenden (> Anlage 8).

3 Gesamtrechtsnachfolge

Die nach § 2a Abs. 1 EStG nicht ausgeglichenen oder nicht verrechneten negativen Einkünfte sowie der nach § 2a Abs. 3 EStG abgezogene und noch nicht hinzugerechnete Betrag gehen im Erbfall auf den Erben über (> R 5 Abs. 4 EStR 2003).

A n h a n g 5 - Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG) - Auswertung der Mitteilungen nach § 18 AStG

(ergänzende Hinweise)

1 Allgemeines

Die Vorschriften des **AStG** über die sog. "Hinzurechnungsbesteuerung" (§§ 7 bis 12 und 14 AStG) erstrecken die Steuerpflicht unbeschränkt Steuerpflichtiger unter bestimmten - in den §§ 7 und 8 AStG geregelten Voraussetzungen - auf Einkünfte, die durch sog. "passiven Erwerb" ausländischer Gesellschaften anfallen und einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Man spricht insoweit von sog. "Zwischeneinkünften" (>BMF, Schreiben vom 14.05.2004, BStBl I Sondernummer 1/2004, Tz 7.0.1). Das AStG wirkt in diesem Zusammenhang als nationale Abwehrmaßnahme gegen Steuerausweichung in niedrig besteuerte Gebiete oder in Länder mit Steuerpräferenzen für Ausländer. Im Ergebnis kommt es im Wege einer **Grundlagenfeststellung** zu einer **unmittelbaren Zurechnung von Einkünften** der ausländischen Gesellschaft beim inländischen Gesellschafter.

Bei der Zwischenschaltung sog. "Basis- oder Briefkastengesellschaften" in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft im niedrig besteuerten Ausland setzt die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach dem AStG steuersystematisch voraus, dass eine unmittelbare Zurechnung beim Gesellschafter nicht bereits **vorrangig** in Anwendung des **§ 42 AO** zu erfolgen hat (mit weiteren Nachweisen zuletzt > BFH vom 20.03.2002, I R 63/99, BStBl II 2003, S. 50; BMF, Schreiben vom 14.05.2004, a.a.O., Tz 7.0.2).

Diese Prüfung erfordert eine enge **Abstimmung** der beteiligten **Wohnsitzfinanzämter** mit dem jeweiligen **Feststellungsfinanzamt**, das für die Feststellung nach § 18 AStG zuständig ist.

2 Gesonderte (und ggf. einheitliche) Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 18 AStG)

Nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG i.d.F. des UntStFG werden ab dem Feststellungsjahr 2002 sowohl die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der **§§ 7 - 14 AStG** als auch für die Anwendung des **§ 3 Nr. 41 EStG** gesondert und ggf. einheitlich festgestellt. Zum Verhältnis zwischen maßgebendem Wirtschaftsjahr, Feststellungsjahr und Veranlagungszeitraum > BMF, Schreiben vom 14.05.2004, a.a.O., Tz 18.1.3.2).

Auf Ebene der inländischen Anteilseigner ist in der praktischen Rechtsanwendung die Behandlung sog. "**Hinzurechnungsbeträge**", die als fiktive Gewinnausschüttung wirken, von der Behandlung "**tatsächlicher Ausschüttungen**" zu unterscheiden, da auf einen Hinzurechnungsbetrag die Vorschriften des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchstabe d EStG) **nicht** anzuwenden

sind (§ 10 Abs. 2 S. 3 AStG). Der **Hinzurechnungsbetrag** unterliegt damit stets **in vollem Umfang** der inländischen Besteuerung.

Eine Doppelbesteuerung aufgrund tatsächlich erfolgter Ausschüttungen bzw. im Falle der Realisierung thesaurierter Erträge (Veräußerung des Anteils/Auflösung oder Kapitalherabsetzung) wird im Rahmen der neuen Steuerbefreiungstatbestände des **§ 3 Nr. 41 Buchst. a und b EStG** vermieden, über deren Umfang und Anwendung ebenfalls im Feststellungsverfahren nach § 18 AStG mit bindender Wirkung zu entscheiden ist (> BMF, Schreiben vom 14.05.2004, a.a.O.).

Nach § 52 Abs. 4b EStG gilt die neue Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 41 EStG erstmals für Zuflüsse im Halbeinkünfteverfahren und damit ab dem 01.01.2001 (> BMF, Schreiben vom 14.05.2004, a.a.O.).

Auf Ebene des inländischen Gesellschafters ist zudem die Frage zu klären, welcher **Einkunftsart** die insoweit erzielten Einkünfte zuzurechnen sind. Hierfür und zur Frage des zeitlichen Ansatzes gelten folgende **Grundsätze**:

- Wird der Anteil an der ausländischen Gesellschaft im **Privatvermögen** des Gesellschafters gehalten, so gehört auch ein festgestellter Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG zu den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des EStG und gilt unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen.
- Gehört der Anteil an der ausländischen Gesellschaft dagegen zu einem **Betriebsvermögen**, so erhöht ein festgestellter Hinzurechnungsbetrag die Einkünfte (den Gewinn) aus Gewerbebetrieb (bzw. Land- und Forstwirtschaft bzw. aus selbstständiger Arbeit) für das Wirtschaftsjahr, das nach dem Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft endet (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Dies gilt auch für Zwecke der Gewerbesteuer.

Der Hinzurechnungszeitpunkt ergibt sich in beiden Fällen aus den Angaben zur Spalte 2 des Mitteilungsvordrucks ASt 4 B-1 (02).

Beispiel:

Eine ausländische Zwischengesellschaft ermittelt ihren Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr 01.01. bis 31.12.2002. Der 100 %ige Gesellschaftsanteil wird vom Beteiligten A in seinem Einzelunternehmen gehalten, das ebenfalls nach einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr bilanziert.

Der im gesonderten Feststellungsbescheid **2003** nach § 18 AStG festzustellende Hinzurechnungsbetrag erhöht die Einkünfte des A aus Gewerbebetrieb für das Wirtschaftsjahr

2003 im Wege einer außerbilanzmäßigen Hinzurechnung. Dies gilt auch für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 7 Satz 1 GewStG i.V.m. Abschn. 36 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 GewStR 1998).

3 Umsetzung im Rahmen der Steuerklärungsvordrucke sowie des maschinellen Besteuerungsverfahrens

In den amtlichen Steuerklärungsvordrucken bestehen zur Berücksichtigung von Hinzurechnungsbeträgen für betroffene Anteilseigner derzeit folgende Eintragungsmöglichkeiten:

- **Natürliche Personen als Anteilseigner**

Anlage KAP 2003, Kz 54.28/29

Anlage GSE 2003, als Teil der steuerpflichtigen Einkünfte

Anlage L 2003, als Teil der steuerpflichtigen Einkünfte

jeweils in Verbindung mit der Anlage AUS 2003, Kz 19/29.40

- **Personengesellschaften als Anteilseigner**

Anlage FE 1 2003, als Teil der steuerpflichtigen Einkünfte

Anlage FE-KAP 2003, als Teil der steuerpflichtigen Einkünfte

Anlage L 2003, als Teil der steuerpflichtigen Einkünfte

jeweils in Verbindung mit der Anlage FE-AUS 2 für 2003, Zeilen 5 - 8

Weitere Einzelheiten, insbesondere auch zur Anrechnung von Steuern i.S. des § 12 AStG, sind dem Anwendungsschreiben zum AStG (> BMF, Schreiben vom 14.05.2004, a.a.O.) zu entnehmen.

A n h a n g 6 - Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellung ausländischer Einkünfte (§§ 179, 180 AO)

(ergänzende Hinweise)

1 Allgemeines

1.1 Inländische Personengesellschaften mit ausländischen Einkünften

Nach § 179 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 **Nr. 2 Buchst. a** AO sind die einkommensteuerpflichtigen (und körperschaftsteuerpflichtigen) **Einkünfte** und mit ihnen in Zusammenhang stehende **andere Besteuerungsgrundlagen** gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen zuzurechnen sind. Mit Bindungswirkung für Folgebescheide (§ 182 Abs. 1 AO) sind damit im Wesentlichen Grundlagenfeststellungen zu treffen über

- **Art, Höhe, Steuerbarkeit** und **Steuerpflicht** der Einkünfte,
- deren **Verteilung** auf die beteiligten Personen sowie
- die **zeitliche Zuordnung**.

Werden durch eine Personengesellschaft z. B. nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte erzielt, die auf Ebene der Mitunternehmer dem (ggf. negativen) Progressionsvorbehalt unterliegen oder auf die § 2a EStG anwendbar ist, so sind die in § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO vorgesehenen Feststellungen Teil des Feststellungsbescheides nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (> FG München 11.05.1998, EFG S. 1268).

Damit hat die Grundlagenfeststellung auch **Fragen** zu umfassen, die für die **Besteuerungshöhe** der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters (Mitunternehmers) von Bedeutung sind, so dass auch darüber zu entscheiden ist,

- ob **steuerbegünstigte Einkünfte**, z. B. nach den §§ 16, 34 EStG, gegeben sind (> BFH vom 04.09.1996, XI R 50/96, BStBl II 1997, S. 261 m.w.N.) oder
- **negative Einkünfte mit Auslandsbezug** i. S. des **§ 2a EStG** vorliegen (> BFH vom 18.12.1989, IV B 37/89, BFH/NV 1990 S. 570; > BFH vom 09.06.1999, I R 40/98, BFH/NV 2000 S. 168), > für 2003 die **Anlage FE-AUS 2**, Zeilen 10 bis 24. (> Anlage 11)

Auch die Feststellung der Höhe etwaig anzurechnender ausländischer Steuern, erhoben von den Einkünften der Gesamthand, ist Feststellungsgegenstand (> BFH vom 18.07.1990, I R 115/88, BStBl II 1990, S. 951 sowie für 2003 die Anlage FE-AUS 1, Zeilen 23 und 24, > Anlage 10).

Zur weiteren Rechtsanwendung des § 34c EStG bei Mitunternehmerschaften > Tz 3.

1.2 Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft

Beteiligen sich mindestens zwei im Inland steuerpflichtige Gesellschafter an einer ausländischen Personengesellschaft, die sich in einem **Nicht-DBA-Staat** befindet, so gelten für die Feststellung der unter Beachtung des Welteinkommensprinzips (> H 1 (Allgemeines) EStH 2003) voll steuerpflichtigen Einkünfte die allgemeinen Feststellungsgrundsätze.

Die Einkünfte der Personengesellschaft sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln und unter Verwendung der allgemeinen Feststellungsvordrucke zu erklären (für 2003 z. B. die Anlagen FE 1/FE 2 sowie ggf. FE-V, jeweils – soweit zutreffend - in Verbindung mit der **Anlage FE-AUS 1** (> Anlage 10) bzw. ggf. **Anlage FE-AUS 2** (> Anlage 11)).

Befindet sich die ausländische Gesellschaft dagegen in einem **DBA-Staat**, so ist § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO entsprechend anzuwenden, soweit nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind (**§ 180 Abs. 5 Nr. 1 AO**). Dies ist regelmäßig der Fall, soweit die ausländischen Einkünfte für Zwecke des **Progressionsvorbehaltes** (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) bzw. in Fällen des **§ 2a EStG** von Bedeutung sind (> Nr. 5 des AEAO zu § 180 sowie für 2003 die **Anlage FE-AUS 2**, Zeilen 10 bis 24).

Zu Art und Umfang der **Gewinnermittlung** > R 12 Abs. 4 EStR 2003 sowie H 12 (Gewinnermittlung) EStH 2003.

2 Örtliche Zuständigkeit in Fällen des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO

Ausgehend von § 18 Abs. 2 AO (> Nr. 6 des AEAO zu § 18 AO) ist hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Gewinne **ausländischer** Personengesellschaften, an denen inländische Gesellschafter beteiligt sind, das BMF, Schreiben vom 11.12.1989, BStBl I 1989, S. 470 zu beachten.

Soweit keine Anknüpfungsmerkmale nach § 18 Abs. 1 AO vorliegen, ist grds. das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk die **Beteiligten** mit den insgesamt **höchsten Anteilen** ansässig sind. Ist für die inländischen Beteiligten ein **Treuhänder** oder eine andere die Interessen der inländischen Beteiligten vertretende Person bestellt, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Treuhänder oder die andere Person ansässig ist (> BMF, Schreiben vom 02.01.2001, BStBl I 2001, S. 40).

3 Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften auf Ebene einer Mitunternehmerschaft (§ 34c EStG)

3.1 Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 und 6 EStG)

Zum Regelungsinhalt im Gewinnfeststellungsbescheid > Anhang 6, Tz 1.1.

Aufgrund der Regelung des **§ 68a EStDV** ist es auch im Feststellungsverfahren erforderlich, die ausländischen Einkünfte und die darauf entfallenden ausländischen Steuern für jeden Staat getrennt festzustellen. Dabei ist jeweils der Staat zu bezeichnen, aus dem die Einkünfte stammen und von dem die ausländischen Steuern festgesetzt wurden.

Für Feststellungsjahre **ab dem Jahr 2001** können zur getrennten Eintragung die Zeilen 25 bis 28 der **Anlage FE-AUS 1** (nebst gesonderter Anlage zum Mitteilungsvordruck) verwendet werden.

Soweit bei Wohnsitzfinanzämtern Mitteilungen über Feststellungsergebnisse eingehen, die nicht den vorbezeichneten Anforderungen entsprechen, ist das jeweilige Feststellungsfinanzamt um Ergänzung seiner Feststellungen zu ersuchen.

Die in **§ 68b EStDV** genannten Nachweiserfordernisse über die Höhe der ausländischen Einkünfte und Steuern sind vom (örtlich zuständigen) Feststellungsfinanzamt im Gewinnfeststellungsverfahren zu prüfen.

Im Veranlagungsverfahren ist zudem zu beachten, dass der Stpfl. sein Antragsrecht für die gesamten Einkünfte und Steuern aus **demselben** Staat einheitlich ausüben muss (> R 212c Abs. 1 S. 1 EStR 2003).

3.2 Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 2, 3 EStG

Der in § 34c Abs. 2 EStG vorgesehene **Abzug** der ausländischen Steuer setzt im Rahmen der **Ermittlung der Einkünfte** in den Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung voraus, dass derjenige Gesellschafter (Beteiligte), der einen Abzug begehrt, bereits **im Gewinnfeststellungsverfahren** einen entsprechenden **Antrag** stellt.

Ab dem Feststellungsjahr 2001 besteht hierzu für die Beteiligten eine gesellschafterbezogene Eintragungsmöglichkeit in Zeile 22 der **Anlage FE-AUS 1**.

Der Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG mindert die Einkünfte, so dass hierüber bereits im Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden ist (> R 212c Sätze 3 bis 5 EStR 2003).

Gewerbsteuerlich ist für diesen Fall auf Ebene der Mitunternehmerschaft die Hinzurechnungsvorschrift des **§ 8 Nr. 12 GewStG** zu beachten.

Hat ein Stpfl. in einem Veranlagungszeitraum neben den festzustellenden Einkünften auch andere ausländische Einkünfte aus demselben Staat als Einzelperson und/oder als Beteiligter bezogen, so ist die Ausübung oder Nichtausübung des Antragsrechts in der zuerst beim zuständigen Finanzamt eingegangenen Feststellungs- oder Steuererklärung maßgebend. Der Antrag kann noch im Rechtsbehelfsverfahren mit Ausnahme des Revisionsverfahrens und, soweit es nach den Vorschriften der Abgabenordnung zulässig ist, im Rahmen der Änderung von Steuerbescheiden nachgeholt oder zurückgenommen werden (> R 212c Sätze 6 und 7 EStR 2003).

4 Meldepflicht nach § 138 Abs. 2 AO

Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben dem nach den §§ 18-20 der AO zuständigen Finanzamt gemäß § 138 Abs. 2 **Nr. 2** AO u.a. auch die **Beteiligung** an **ausländischen** Personengesellschaften oder deren **Aufgabe** oder **Änderung** mitzuteilen (> BMF, Schreiben vom 19.03.2003, BStBl I 2003, S. 260).

Die amtlichen Meldevordrucke („BfF 2“) sind auf der Internetseite des BfF (www.bff-online.de) abrufbar.

Stichwortverzeichnis

1

183-Tage-Regelung	
Allgemeines.....	49

A

Abfindungen.....	48
Abkommenswidrige Besteuerung im Ausland.....	29
Abkürzungsverzeichnis.....	2
Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 2, 3 EStG.....	71
Aktivitätsklausel.....	59
Allgemeine Hinweise.....	8
Anlagen KAP 2003 und AUS 2003.....	37
Anrechnung ausländischer Steuern.....	26
Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 und 6 EStG).....	70
Anrechnung ausländischer Steuern (Anrechnungsmethode).....	19
Anrechnung fiktiver Steuern.....	39
Anrechnungsmethode.....	15
Ansässigkeit.....	18
Ansatz ausländischer Einkünfte.....	14
Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Arbeitnehmer (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG).....	13
Ausländische Einkünfte aus einem Staat, mit dem kein DBA besteht.....	25
Auslandstätigkeitserlass für Einkünfte aus Nicht-DBA Staaten.....	55

B

Bearbeitungshinweise.....	37
Bearbeitungshinweise für das Veranlagungsverfahren.....	45
Bedeutsame Vorschriften der Abgabenordnung.....	8
Bedienstete von internationalen Organisationen.....	13
Begriff "Staat".....	59
Behandlung nach DBA-Recht.....	43
Besonderheiten bei EU/EWR-Staatsangehörigen und bei ins Ausland entsandten Angehörigen des öffentlichen Dienstes (§ 1a EStG).....	11
Besteuerungsrecht.....	33
Besteuerungsregeln der DBA.....	18
Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG) - Auswertung der Mitteilungen nach § 18 AStG	
Allgemeines.....	65
Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 bis 14 AStG) Auswertung der Mitteilungen nach § 18 AStG	
.....	30
Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft.....	69
Beteiligung der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen des Bundesamtes für Finanzen.....	31

D

DBA mit China	17
DBA mit der früheren Sowjetunion.....	17
DBA mit der früheren Tschechoslowakei	17
DBA mit Jugoslawien.....	17
Dividenden nach dem DBA Frankreich.....	39
Durchführung der Anrechnung.....	20

E

Einkünfte aus Beteiligungen an Körperschaften mit Auslandsbezug	61
Einkünfte aus Dividenden und Zinsen.....	33
Einkünfte aus gewerblichen Betriebsstätten	
Allgemeines.....	59
Betriebsstätten	25
Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze	25
Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bzw. unselbstständiger Arbeit lt. DBA-Recht.....	45
Einkünfte aus privatem Grundbesitz einschließlich Veräußerung.....	42
Einkünfte der jeweils selben Art.....	58
Einkünfteermittlung	59
Einkunftsart i.S. des § 2a Abs. 1 EStG	
Allgemeines.....	57
Einschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 2a Abs. 1 und 2 EStG	27
Ergänzende Hinweise zu einzelnen Einkunftsarten.....	21, 25
Ermittlung der 183-Tage-Frist.....	50
Ermittlung der anrechenbaren Steuern.....	34
Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.....	42
Ermittlung der Einkünfte.....	25, 33
Ermittlung und Nachweis ausländischer Einkünfte und ausländischer Steuern.....	14
Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG	9

F

Freistellung ausländischer Einkünfte (Freistellungsmethode).....	22
Freistellungsmethode.....	16

G

Gesamtrechtsnachfolge	64
Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder von Kapitalgesellschaften	46
Gesonderte Feststellung der verbleibenden Verluste	61
Gesonderte Feststellung des verbleibenden Betrages	64
Gesonderte und einheitliche Feststellung bei mehreren Beteiligten	63
Gliederung der DBA.....	17
Grenzgänger.....	53

H

Höhe des freizustellenden Arbeitslohnes, Behandlung von Werbungskosten und Sonderausgaben47

I

Im Ausland belegene eigengenutzte Wohnungen42

Im Ausland belegene Ferienwohnungen.....42

Inhalt der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG66

Inländische Personengesellschaften mit ausländischen Einkünften68

K

Künstler und Sportler54

L

Laufende Bezüge.....47

Leiharbeitsverhältnis47

M

Meldepflicht nach § 138 Abs. 2 AO.....71

N

Nachversteuerung gem. § 2a Abs. 3 S. 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 S.3 EStG.....62

Nachversteuerung gem. § 2a Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 S. 5 EStG63

Nachversteuerung nach § 2a Abs. 3 S. 3 und Abs. 4 EStG

 Allgemeines62

 Nachweispflicht33

 Nachzahlungen48

 Negative ausländische Einkünfte56

Ö

Örtliche Zuständigkeit in Fällen des § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO69

P

Pauschalierungserlass27

Progressionsvorbehalt / Berücksichtigung von Werbungskosten48

Progressionsvorbehalt im Fall eines DBA.....24

Progressionsvorbehalt in Fällen der §§ 1 Abs. 3, 1a EStG und bei Wechsel der Steuerpflicht.....24

R

Rückfallklauseln und § 50d Abs. 8 EStG	22
--	----

S

Saldierung von Betriebsstättenergebnissen.....	60
Sonderregelungen	54
Spontanauskünfte.....	53
Spontanauskünfte, Auskunftersuchen.....	31
Stand der DBA.....	16

T

Tätigkeit für einen öffentlichen Arbeitgeber in einem DBA-Staat	55
Tätigkeitsortsprinzip	
Allgemeines.....	46

U

Umrechnung ausländischer Einkünfte und Steuern.....	14
Umsetzung im Rahmen der Steuererklärungsvordrucke sowie des maschinellen Besteuerungsverfahrens.....	67
Unbeschränkte Steuerpflicht.....	9
Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG)	10

V

Veranlagungszeitraum 2001	40
Veranlagungszeiträume ab 2002.....	40
Verbot des Abzugs von Sonderausgaben.....	49
Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der gesonderten (und ggf. einheitlichen) Feststellung ausländischer Einkünfte (§§ 179, 180 AO).....	30, 68
Verfassungsmäßigkeit / Vereinbarkeit mit EGV	61
Verlustabzug nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG (bis einschl. 1989: § 2 AIG)	28
Vermeidung der Doppelbesteuerung (Grundregeln).....	15
Voraussetzungen für EU/EWR-Staatsangehörige (§ 1a Abs. 1 EStG)	11
Voraussetzungen für ins Ausland entsandte Angehörige des öffentlichen Dienstes (§ 1a Abs. 2 EStG)	12

W

Wechsel unbeschränkte – beschränkte Steuerpflicht	13
Wechsel unbeschränkte Steuerpflicht – „Nicht“-Steuerpflicht	13

Z

Zahlung des Arbeitslohnes zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat	52
--	----

Zahlung durch einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber	51
Zuständigkeit	65