

ÜBUNGSFÄLLE zum internationalen Steuerrecht für Bilanzbuchhalter

© StB Dipl.-Kfm. Marcus Ermers 2009, EMail: info@stb-ermers.de

Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung

Sachverhalt 1

Einzelunternehmer Meier mit Wohnsitz in Duisburg hat in Duisburg einen Metall verarbeitenden Fertigungsbetrieb. Er erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Neben seinem Stammhaus in Duisburg hat er noch drei Betriebsstätten i. S. d. Abgabenordnung bzw. des OECD-Musterabkommens in:

a) Sachverhalt 1:

Kolumbien (Nicht-DBA-Staat)

Betriebsstätte I: Herstellung von Waffen

Betriebsstätte II: Herstellung von Wasserpumpen

b) Sachverhalt 2:

der Schweiz (DBA-Staat): Herstellung von Fahrradrahmen:

In allen drei Betriebsstätten hat Meier in 08 zutreffend einen nach deutschen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Verlust von jeweils 100.000 € erwirtschaftet.

Gehen Sie davon aus, dass bei DBA-Staaten für diese Einkünfte die Freistellungsmethode gilt.

Bearbeitungshinweise:

Erläutern Sie die möglichen Auswirkungen der jeweiligen Betriebsstättenverluste auf die Bemessungsgrundlage bzw. die festzusetzende Einkommensteuer.

Die Vorschrift des § 2 a EStG ist zu beachten.

Auf eventuelle gesonderte Feststellungen ist nicht einzugehen.

a) Sachverhalt 1: Kolumbien

Da mit Kolumbien kein DBA besteht, sind die Einkünfte aus diesem Staat nach dem Welteinkommensprinzip in Deutschland zu besteuern (§ 1 Abs. 1 EStG).

D. h., die negativen Einkünfte aus Kolumbien würden grundsätzlich das zu versteuernde Einkommen im Inland mindern.

Bei negativen Einkünften mit Auslandsbezug aus Drittstaaten (d. h. ohne EU, Island und Norwegen) ist jedoch die Vorschrift des § 2 a EStG zu beachten.

Betriebsstätte I:

Es liegen negative Einkünfte aus einer ausländischen gewerblichen Betriebsstätte vor, die grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 2 a Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen.

Für aktive gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 2 a Abs. 2 Satz 1 EStG wäre grundsätzlich eine Berücksichtigung der Verluste im Inland möglich.

Diese Vorschrift kann jedoch nicht angewendet werden, da in der Betriebsstätte Waffen hergestellt werden. Danach verbleibt es bei dem Abzugsverbot.

Die Verluste können aber mit zukünftigen positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden.

Ein Ausgleich von Verlusten aus einer nicht aktiven gewerblichen Betriebsstätte mit Einkünften aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte ist nicht zulässig.

Betriebsstätte II:

Hier handelt es sich um Verluste aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte i. S. d. § 2 a Abs. 2 Satz 1 EStG.

Der Verlust von 100.000 € mindert somit in voller Höhe das zu versteuernde Einkommen.

b) Sachverhalt 2: Schweiz

Bei der Freistellungsmethode werden die ausländischen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat Deutschland von der Besteuerung freigestellt.

Sie unterliegen aber nach § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem (negativen) Progressionsvorbehalt.

Nach § 2 a Abs. 2 Satz 1 EStG handelt es sich um aktive Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte, die dem Abzugsverbot des § 2 a Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht unterliegen.

Im Ergebnis kann somit der Verlust aus der Schweiz im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden.

Dadurch könnte sich der Steuersatz bei der Einkommensteuer verringern.

Sachverhalt 2

Die erfolgreiche Gewerbetreibende L. hat bis 31.12.08 ihren Wohnsitz in Duisburg. Sie ist seit Jahren an der L. GmbH & Co. KG mit Sitz in Duisburg als Kommanditistin zu 40 v. H. beteiligt. Die GmbH & Co. KG produziert Tachometer. Seit dem 01.01.09 wohnt L. in Vaduz (Liechtenstein). Am 01.04.09 hat L. ein Mietwohngrundstück in Vaduz angeschafft. Die Einkünfte hieraus wurden nach deutschem Steuerrecht (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach dem strengen Zu- u. Abflussprinzip) ermittelt; sie betragen 8.000 €. L. ist deutsche Staatsbürgerin und lebte seit ihrer Geburt in Duisburg .

In der Bundesrepublik Deutschland erzielte L. im Kj. 09 folgende Einkünfte:

- ✓ Gewinnanteile an der L. GmbH & Co. KG in Höhe von 88.000. - davon 60.000 € aus der Veräußerung ihres Anteils an der KG als Kommanditistin.
- ✓ Einkünfte aus einem vermieteten Mehrfamilienhaus in Frankfurt in Höhe von 35.200.
- ✓ Festgeldzinsen aus einem Festgeldkonto bei der H. Bank in Köln in Höhe von 40.000.
- ✓ L. hat über einen Verlag ein Buch herausgegeben, das sich mit Dressurreiten beschäftigt. Im Kj. 09 sind hieraus 6.000 zugeflossen.
- ✓ Im Kj. 09 sind L. aus der Geschäftsführertätigkeit bei der L. GmbH Einkünfte i.H. von € 54.000 zugeflossen. Lohnsteuer wurde ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt.
- ✓ L. hat am 10.06.09 ein Dressurpferd für 10.000 € veräußert, das sie am 08.02.09 für € 8.000 angeschafft hatte.

- (1) Ermitteln Sie die Einkünfte von L. für das Kj. 09 und prüfen Sie, welche Steuerpflichten für Sie in Betracht kommen können.
- (2) Stellen Sie die Einkünfte für das Kj. 09 in Tabellenform dar. Begründen Sie Ihre Entscheidungen.

Prüfung beschränkter Steuerpflicht

L. ist nicht unbeschränkt steuerpflichtig nach §1 Abs.1 EStG, da sie weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. L unterliegt der beschränkten Steuerpflicht nach §1 Abs.4 EStG, weil sie inländische Einkünfte i.S. des §49 EStG im Zeitraum 01.01-31.12.09 erzielt hat.

Mit der Beteiligung als Kommanditistin an der L. GmbH & Co. KG erzielt L. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §15 Abs.1 Satz1 Nr.2 EStG, die nach §49 Abs.1 Nr.2a EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Es wird in der BRD hierfür eine Betriebsstätte unterhalten.

Dies gilt auch für die Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils nach §16 Abs.1 Nr.2 EStG.

Die Einkünfte werden im Rahmen der einheitlichen u. gesonderten Gewinnfeststellung der L. zugewiesen und sind somit veranlagungspflichtig.

Die Einkünfte aus dem Mehrfamilienhaus in Frankfurt in Höhe von € 35.200 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nach §49 Abs.1 Nr.6 EStG; sie sind in die Veranlagung einzubeziehen.

Die Festgeldzinsen i.H.v. 40.000 € unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht, da sie nicht nach § 49 Abs.1 Nr.5 c aa EStG durch den Grundbesitz gesichert sind.

Mit den Einkünften aus der schriftstellerischen Tätigkeit (Dressurreiten) erzielt L. Einkünfte aus §18 Abs.1 Nr.1 EStG, die nach § 49 Abs.1 Nr.3 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die selbstständige Tätigkeit wurde im Inland ausgeübt bzw. verwertet. Die Einkünfte sind nicht in die Veranlagung einzubeziehen. Für sie ist nach §50a Abs.4 Nr. 2 EStG eine Abzugsteuer zu berechnen, die vom Verlag einbehalten und abgeführt werden muss. Der Steuersatz beträgt 25 v.H. und ist von den Einnahmen zu berechnen. Mit der Abzugsteuer ist die Einkommensteuer abgegolten.

Aus der Tätigkeit als Geschäftsführerin erzielt L. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach §19 Abs.1 Nr.1 EStG. Da die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, nach §50 Abs.5 EStG als mit dem Steuerabzug abgegolten gilt, sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht in die Veranlagung einzubeziehen, sie gehören zu den Einkünften nach §49 Abs.1 Nr.4 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht.

Aus der Veräußerung des Dressurpferdes erzielt L.L. einen Gewinn i.H.v. € 2.000. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht sind Einkünfte i.S.d. §§ 22 Nr.2 i.V.m. § 23 Abs.1 Nr.2 EStG und nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG nicht zu erfassen.

Prüfung Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

In folgendem Fall kommt aber über die beschränkte Steuerpflicht hinaus noch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zum Tragen.

L. unterliegt der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach §2 AStG, weil sie in den letzten zehn Jahren vor der Beendigung ihrer unbeschränkten Steuerpflicht als Deutsche mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. (§2 Abs.1 AStG).

Außerdem ist sie in einem niedrig besteuerten ausländischen Staat (Liechtenstein) ansässig, in der BRD über wesentliche wirtschaftliche Interessen verfügt und bei denen die Summe aller inländischen Einkünfte nach §49 EStG und §2 Abs.1 S.2 AStG € 16.500 übersteigt.

Ü-FÄLLE ZUM ISTR FÜR BILANZBUCHHALTER

Diese Voraussetzungen liegen kumulativ vor.

Neben den Einkünften i.S.d. § 49 EStG sind die Einkünfte i.S.d. §§ 22 Nr.2 i.V.m. 23 Abs.1 Nr.2 EStG zu erfassen. Dies gilt auch für die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Es handelt sich um sonstige inländische Einkünfte, die nicht ausländische Einkünfte i.S.d. §34d EStG sind.

Außerdem sind die ausländischen Einkünfte i.S.d. §34d EStG im Rahmen des Progressionsvorbehaltes für die Veranlagung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu berücksichtigen (§2 Abs.5 S.1 AStG). Dies gilt für das vermietete Grundstück in Vaduz (Liechtenstein).

Einkünfte (in €) aus	beschränkt steuerpfl. Einkünfte	erweitert beschränkt steuerpfl. Einkünfte	ausl. Einkünfte i.S.d. § 34d EStG
Verm. Mehrfamilienhaus in Liechtenstein ¹			8.000
Gewinnanteile L. GmbH & Co. KG	28.000	28.000	
Gewinnanteilveräußerung von Mitunternehmer-Anteilen	60.000	60.000	
Festgeldzinsen	---	40.000	
schriftstell. Tätigkeit	(6.000)	6.000	
vermietetes Mehrfamilienhaus in Köln	35.200	35.200	
Geschäftsführertätigkeit	(54.000)	(54.000)	
Veräußerungen Pferd	---	2.000	
Summe	<u>123.200</u>	<u>171.200</u>	<u>8.000</u>

Erläuterungen zur Tabelle:

1)

Bei den ausländischen Einkünfte i.S. des §34d EStG kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Steuerpflichtigen ergibt (§2 Abs.5 S.1 AStG).

2)

Nach §2 Abs.3 Nr.1 AStG sind im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht wesentliche wirtschaftlichen Interessen gegeben, weil auf die Kommanditistin L. mehr als 25 v.H. der nach §15 Abs.1 5.1 Nr.2 EStG ermittelten Einkünften der Gesellschaft entfallen.

Auf den Veräußerungsgewinn des §16 Abs.1 Nr.2 EStG sind die Vorschriften der §§34 Abs.1, 2 u. 3 EStG unter Berücksichtigung des Mindeststeuersatzes zu beachten. §16 Abs.4 EStG ist nicht anzuwenden.

3)

Die Festgeldzinsen fallen nicht unter die beschränkte Steuerpflicht des §49 Abs.1 Nr.5c Buchst.aa; sie sind jedoch im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu erfassen (sog. erweiterte Inlandseinkünfte).

4)

Für die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit gilt das Abgeltungsprinzip nach §50a Abs.4 Nr.2 EStG. Betriebsausgaben sind nicht abzugsfähig. (§50a Abs.4 S.2 EStG) Gemäß §50 Abs.5 EStG i.V.m. §2 Abs.5 S.2 AStG tritt bei Einkünften, die dem Steuerabzug nach §50a unterliegen, die Abgeltungswirkung nicht ein.

5)

Die Einkünfte, die aus der Vermietung des Mietwohngrundstücks erzielt werden, fallen unter die Vorschrift des §49 Abs.1 Nr.6 EStG und sind deshalb auch im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu erfassen.

6)

Gemäß §50 Abs.5 EStG gilt zunächst bei beschränkt Steuerpflichtigen die ESt für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten. Das Verbot der Abgeltungswirkung gemäß § 2 Abs.5 S.2 AStG gilt nicht für Einkünfte, die der Lohnsteuer unterliegen. Aus diesem Grunde bleibt die Abgeltungswirkung im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht bestehen. Die einbehaltene LSt wird deshalb nicht angerechnet.

Es wird der Steuersatz angewendet, der sich für das Welteinkommen des erweitert beschränkt Steuerpflichtigen ergibt (Progressionsvorbehalt).

Sachverhalt 3

Die Eheleute A. leben in Tirol (Österreich). Herr A. geht einer nichtselbständigen Betätigung in Deutschland während des gesamten Jahres 09 nach. Hieraus erzielt er Einkünfte in Höhe von 50.000 €. Um diese Einkünfte zu erzielen, fährt er jeden morgen von Tirol aus zu seiner in Deutschland gelegenen Arbeitsstätte. Herr A. erzielt daneben keine weiteren Einkünfte.

Seine Ehefrau erzielt aus einem in Österreich gelegenen Grundstück Pachteinkünfte in Höhe von 10.000 €, die als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu werten sind.

Weitere Einkünfte erzielt Frau A. nicht. Die Eheleute leben seit Jahren glücklich zusammen.

Aufgabenstellung:

- 1) Nehmen Sie detailliert, unter Angabe der Rechtsgrundlagen, zur persönlichen Steuerpflicht der Eheleute A. nach dem Einkommensteuergesetz Stellung. Auf Grenzgängerregelungen ist nicht einzugehen. Gehen Sie davon aus, dass für die Eheleute A. eine Veranlagung in Deutschland —sofern dies rechtlich möglich ist — am günstigsten ist.
- 2) Erläutern Sie welche Folgerungen sich bei einer eventuellen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Bezug auf die Veranlagungsform und die Erfassung der ausländischen Einkünfte ergeben. Nehmen Sie hierzu kurz Stellung. Gehen Sie dabei davon aus, dass nach dem DBA Deutschland/Österreich das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen dem Belegenheitsstaat zugewiesen wurde und im anderen Staat die im Belegenheitsstaat erfassten Einkünfte steuerfrei zu stellen sind.

Zu 1.: Eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht liegt nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG nur dann vor, wenn die natürliche Person in Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt unterhält. Die Eheleute A sind beide nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland unterhalten.

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort unterhalten, sind gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, sofern sie inländische Einkünfte im Sinne von § 49 EStG erzielen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beruhen auf einer im Inland ausgeübten Tätigkeit und sind gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) EStG inländische Einkünfte.

Zu einer beschränkten Einkommensteuerpflicht kommt man gem. § 1 Abs. 4 EStG jedoch nur dann, wenn § 1 Abs. 2, Abs. 3 oder § 1a EStG nicht zur Anwendung kommt.

Nach § 1 Abs. 3 EStG werden natürliche Personen auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt unterhalten. Voraussetzung ist, dass inländische Einkünfte erzielt werden.

Herr A erzielt inländische Einkünfte und erfüllt damit in seiner Person die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG. Weitere Voraussetzung ist, dass seine Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als dem Grundfreibetrag (vgl. § 32a EStG) im Kalenderjahr betragen. Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Herr A erzielt ausschließlich Einkünfte in Deutschland, so dass diese Bedingung erfüllt ist.

Herr A kann damit gern. § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden.

Frau A erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem in Österreich belegenen Grundstück. Sie ist nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig; eine beschränkte Einkommensteuerpflicht liegt mangels inländischer Einkünfte im Sinne des § 49 EStG nicht vor. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden aus einem im Ausland belegenen Grundstück (hier: Österreich) erzielt. Auf Grund dessen scheidet auch eine fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gern. § 1 Abs. 3 EStG (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG) aus.

Nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG kann Frau A ebenfalls als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Sie lebt nicht dauernd von ihrem Ehegatten getrennt. Ferner unterhält sie zwar im Inland keinen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt, dafür unterhält sie gem. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union (hier: Österreich).

Außerdem ist die Einkunftsgrenze von dem Grundfreibetrag ($\times 2=$) nicht überschritten (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG). Hierbei ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag ist zu verdoppeln. Die gesamten ausländischen Familieneinkünfte – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Österreich – betragen 10.000 EUR und überschreiten damit diesen Betrag nicht. Die Eheleute A können damit beide fiktiv unbeschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt werden.

zu 2) Als Folge aus der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (vgl. unter 1.) können die Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen. Vgl. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht umfasst die Welteinkünfte der Eheleute und somit auch die in Österreich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auf die Frage der inländischen Einkünfte kommt es nur bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen an.

Entsprechend der Regelungen des DBA wird das Besteuerungsrecht dem Belegenheitsstaat Österreich zugewiesen. Es erfolgt eine Steuerfreistellung in Deutschland.

Allerdings werden bei der Einkommensteuerveranlagung die österreichischen Pachteinkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts erfasst. § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Sachverhalt 4

Max Meier (M) aus Duisburg, 59jährig, ist Inhaber des Einzelunternehmens Schulte. Zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) gehört seit Jahren eine 45%ige Beteiligung

an der X GmbH. Es handelt sich dabei um eine Körperschaft mit Sitz in einem DBA-Vertragsstaat. Die Regelungen in dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen entsprechen denen des OECD-Musterabkommens.

Bilanziert ist die Beteiligung mit den ursprünglichen Anschaffungskosten von 105.000 €. Zum 30.06.08 veräußert M diese Beteiligung an den Italiener Joe DeSantis für 490.000 €. An Veräußerungskosten sind im Jahre 2005 8.750 € angefallen.

Aufgabenstellung:

Nehmen Sie unter Angabe der Rechtsgrundlagen Stellung, wie dieser Veräußerungsvorgang bei M im Veranlagungszeitraum 08 ertragsteuerrechtlich - unter Berücksichtigung des OECD - Musterabkommens - zu beurteilen ist. Auf gewerbsteuerliche Aspekte ist nicht einzugehen. Berechnen Sie auch den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

Lösung
Sachverhalt 4

Max Meier hat seinen Wohnsitz im Inland (Deutschland, Duisburg). Er ist nach §1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht umfasst sein Welteinkommen.

Die im Veranlagungsjahr 08 veräußerte Beteiligung ist dem Betriebsvermögen eines gewerblich tätigen Einzelunternehmens zuzurechnen.

Der hieraus resultierende Gewinn oder Verlust ist den Einkünften aus § 15 EStG zuzurechnen. (§§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 und 20 Abs. 3 EStG)

Bei der Beteiligungsveräußerung wird laufender Gewinn erzielt, weil eine begünstigte Teilbetriebsveräußerung nicht vorliegt; dies setzt gern. § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG voraus, dass eine Beteiligung am gesamten Nennkapital der GmbH vorliegt

Der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung unterliegt nach Art. 1, 2, 13 des OECD-Musterabkommens in Deutschland der Besteuerung.

Das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Buchstabe a EStG kommt zur Anwendung.

Gem. § 3c Abs. 2 EStG sind Betriebsvermögensminderungen und Veräußerungskosten nur hälftig abziehbar.

Berechnung:

		steuerpflichtig davon 50%
Veräußerungserlös:	490.000 €	245.000 €
Beteiligungsabgang:	105.000 €	52.500 €
Veräußerungskosten:	8.750 €	4.375 €
Veräußerungsgewinn		188.125 €

Sachverhalt 5

H wohnt in Duisburg. Er ist ledig und erzielt aus einer in Chile belegenen Betriebsstätte, die Spielzeuge herstellt und vertreibt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die nach deutschem Recht ermittelten Einkünfte betragen für den Veranlagungszeitraum 09: 7.500 €

Die Summe der Einkünfte (einschließlich der ausländischen Einkünfte) des H beläuft sich im Veranlagungsjahr 08 auf € 55.000. In Chile hat H für die dort erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 1.400 an *impuesta a la renta* (mit deutscher Einkommenssteuer vergleichbar) gezahlt.

Mit Chile besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen.

Das zu versteuernde Einkommen 08 von H beträgt bei Einbeziehung des chilenischen Betriebsstättengewinns € 32.900 (Einkommensteuer entsprechend der Grundtabelle € 6.945)

Aufgabenstellung:

Stellen Sie die einkommensteuerlichen Folgerungen für H im Veranlagungsjahr 08 aus dem vorgenannten Sachverhalt dar. Gehen Sie zunächst ausführlich auf die persönliche und die sachliche Steuerpflicht unter Angabe der Rechtsgrundlage ein.

Ein Antrag gem. § 34c Abs. 2 EStG wird nicht gestellt.

Lösung
Sachverhalt 5

H ist als natürliche Person mit Wohnsitz im Inland unbeschränkt persönlich einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Folge der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ist das so genannte Welteinkommensprinzip. Danach werden bei H sämtliche in- und ausländischen Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterworfen.

Im vorliegenden Fall würde dieses Prinzip grundsätzlich zu einer Doppelbesteuerung der Einkünfte aus der chilenischen Betriebsstätte führen (Versteuerung in Deutschland und in Chile).

Da mit Chile kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, kann eine Doppelbesteuerung nur durch die Anwendung unilateraler Maßnahmen verhindert werden. Die Anrechnung der in Chile einbehaltenen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer ist nach Maßgabe des § 34c EStG zu prüfen.

H ist unbeschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG (persönliche Voraussetzung).

Ein Ausschlussgrund nach § 34c Abs. 6 EStG ergibt sich nicht. Insbesondere besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen It. Sachverhalt. Auch wurde kein Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG gestellt.

H wird mit seinem ausländischen Betriebsstättengewinn (=Einkünfte i. S. d. § 34d Nr. 2 EStG) in Chile zu einer der deutschen Einkommensteuer vergleichbaren Steuer herangezogen (impuesta a la renta ist eine der deutschen Einkommensteuer vergleichbare Steuer "Ausländische Steuer" und Anhang 6 der EStR).

Die im Ausland erhobene und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende Steuer kann daher nach § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet werden, soweit sie auf diese Einkünfte entfällt. Nach dem Gesetzeswortlaut wird jedoch nicht die gesamte ausländische Steuer, soweit sie auf im Inland steuerpflichtige ausländische Einkünfte nach § 34d EStG entfällt, angerechnet, sondern nur der Anteil, der der deutschen Einkommensteuer entspricht, die auf die im Inland steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte entfällt (anteilige Anrechnung).

Hierbei ist nach § 34c Abs. 1 S. 2 EStG ein Anrechnungshöchstbetrag zu beachten, der sich wie folgt ermittelt:

Ausländische Einkünfte x Einkommensteuer / Summe der Einkünfte = anteilig anrechenbarer Höchstbetrag

$$6.945 * 7.500 / 55.000 = € 947,05$$

H hat in Chile € 1.400 Steuer bezahlt. Hiervon können im Rahmen der inländischen Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 34c EStG € 947,05 angerechnet werden. Der Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und Steuern ist nach § 68b EStDV zu erbringen.

Sachverhalt 6

H. Müller wohnhaft in Duisburg erzielt im Kalenderjahr 09 inländische Einkünfte i.H.v. 80.000 € sowie ausländische Einkünfte i.H.v. 40.000 € aus einem Land, mit dem kein DBA besteht. Der ausländische Steuersatz beträgt.

- im Fall a) $30\% \text{ v. } 40.000 \text{ €} = 12.000$
- im Fall b) $50\% \text{ v. } 40.000 \text{ €} = 20.000 \text{ €}$

H. Müller hat im Kalenderjahr 09 Sonderausgaben von 8.000 nachgewiesen.

Aufgabenstellung:

- a) Ermitteln Sie das Welteinkommen n. § 2 EStG.
- b) Ermitteln Sie den Anrechnungshöchstbetrag; gehen Sie davon aus, dass die deutsche Steuer 39.126 € beträgt (§ 32 a Abs. 1, 2 EStG)
- c) Ziehen Sie die Folgerungen aus den Ergebnissen in dem Fall a) und b).
- d) Erläutern Sie den Begriff „per-country-limitation“ i. S. des § 68 a Satz 2 EStDV.

**Lösung
Sachverhalt 6**

a) Ermittlung des Welteinkommens:

inländische Einkünfte:	80.000 €
ausl. Einkünfte:	40.000 €
Summe der Einkünfte/GdE	120.000 €
./. Sonderausgaben	8.000 €
Einkommen/z.v.E.	112.000 €

b) Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages (AHB): dt. ESt $\times \frac{\text{ausländische Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}}$

$$\text{AHB: } 39.126 \text{ €} \times \frac{40.000 \text{ €}}{120.000 \text{ €}} = 13.042 \text{ €}$$

c) Ergebnis:

Im Fall a)

Die im Ausland entrichtete Steuer i.H.v. 12.000 € kann im vollen Umfang angerechnet werden, da sie im AHB (13.042 €) Deckung findet. H. Müller wird mit dem im Inland geltenden Steuerniveau besteuert.

Es entsteht keine Doppelbesteuerung.

Im Fall b)

Die deutsche Einkommensteuerschuld wird um die anteilige Steuer 13.042 € gekürzt. Der entstandene Anrechnungsüberhang i.H.v. 6.958 (= 20.000 € ./. 13.042 €) kann nicht ausgeglichen werden. In Höhe des AHB kommt es zur Doppelbesteuerung.

d) *Erzielt ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus der Tätigkeit in mehreren ausländischen Staaten, besagt § 68 a S. 2 EStDV dass die Anrechnung für jeden Staat getrennt durchzuführen (sog. per-country-limitation). Das bedeutet, dass Anrechnungsüberhänge nicht zwischen den einzelnen Staaten verrechnet werden.*