

§ 49*

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind

1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14);
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),
 - a) für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist,
 - b) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländischen und von inländischen zu ausländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen,
 - c) die von einem Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt, aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchstabe b erzielt werden,
 - d) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 3 und 4 gehören, durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen,
 - e) die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt,
 - aa) die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder
 - bb) bei deren Erwerb auf Grund eines Antrags nach § 13 Absatz 2 oder § 21 Absatz 2 Satz 3 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht der gemeine Wert der eingebrachten Anteile angesetzt worden ist oder auf die § 17 Absatz 5 Satz 2 anzuwenden war,
 - f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch
 - aa) Vermietung und Verpachtung oder
 - bb) Veräußerungvon inländischem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden. *[Einfügung ab 1.1.2017:] § 23 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.* Als Einkünfte aus Gewerbebe-

* Zuletzt geändert durch das Investmentsteuerreformgesetz vom 19.7.2016 (BGBl I 2016 S. 1730).

trieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist, oder

- g) die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten; dies gilt nur, wenn die Gesamteinnahmen 10 000 Euro übersteigen;
- 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird;
 - 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die
 - a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
 - b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,
 - c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
 - d) als Entschädigung im Sinne des § 24 Nummer 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben,
 - e) an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird;
 - 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des *[Fassung bis 31.12.2017:]**
 - a) § 20 Absatz 1 Nummer 1 mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, Nummer 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,

* Vgl. § 52 Abs. 45a i. d. F. des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.7.2016: „(45a) ¹§ 49 Absatz 1 Nummer 5 in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2018 zufließen. ²§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a und b in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung ist letztmals anzuwenden bei Erträgen, die vor dem 1. Januar 2018 zufließen oder als zugeflossen gelten.“

[Fassung ab 1.1.2018:]*

- a) **§ 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,**

[Fassung bis 31.12.2017:]**

- b) **§ 20 Absatz 1 Nummer 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes**
- aa) **bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 3 des Investmentsteuergesetzes,**
- bb) **bei Erträgen im Sinne des § 7 Absatz 1, 2 und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,**

[ab 1.1.2018:]***

- b) **(weggefallen)**

- c) **§ 20 Absatz 1 Nummer 5 und 7, wenn**

aa) **das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. ²Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, oder**

bb) **das Kapitalvermögen aus Genussrechten besteht, die nicht in § 20 Absatz 1 Nummer 1 genannt sind,**

- d) **§ 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe a, Nummer 9 und 10 sowie Satz 2, wenn sie von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut**

* Vgl. § 52 Abs. 45a i. d. F. des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.7.2016:

„(45a) ¹§ 49 Absatz 1 Nummer 5 in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2018 zufließen. ²§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a und b in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung ist letztmals anzuwenden bei Erträgen, die vor dem 1. Januar 2018 zufließen oder als zugeflossen gelten.“

** Vgl. § 52 Abs. 45a i. d. F. des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.7.2016:

„(45a) ¹§ 49 Absatz 1 Nummer 5 in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2018 zufließen. ²§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a und b in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung ist letztmals anzuwenden bei Erträgen, die vor dem 1. Januar 2018 zufließen oder als zugeflossen gelten.“

*** Vgl. § 52 Abs. 45a i. d. F. des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.7.2016:

„(45a) ¹§ 49 Absatz 1 Nummer 5 in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2018 zufließen. ²§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a und b in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung ist letztmals anzuwenden bei Erträgen, die vor dem 1. Januar 2018 zufließen oder als zugeflossen gelten.“

- aa) gegen Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und die Teilschuldverschreibungen nicht von dem Schuldner, dem inländischen Kreditinstitut oder dem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut verwahrt werden oder
- bb) gegen Übergabe der Wertpapiere ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und diese vom Kreditinstitut weder verwahrt noch verwaltet werden.

²§ 20 Absatz 3 gilt entsprechend;

- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden;
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden; dies gilt entsprechend für Leibrenten und andere Leistungen ausländischer Zahlstellen, wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden;
- 8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte handelt, mit
 - a) inländischen Grundstücken oder
 - b) inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen;
- 8a. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 4;
- 9. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 3, auch wenn sie bei Anwendung dieser Vorschrift einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären, soweit es sich um Einkünfte aus inländischen unterhaltenden Darbietungen, aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind; dies gilt nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt;
- 10. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 5; dies gilt auch für Leistungen ausländischer Zahlstellen, soweit die Leistungen bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu Einkünften nach § 22 Nummer 5 Satz 1 führen würden oder wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

(2) Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten.

(3) ¹Bei Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen sind die Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe b mit 5 Prozent der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen. ²Das gilt auch, wenn solche Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden (Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a). ³Das gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe c oder soweit das deutsche Besteuerungsrecht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten bleibt.

(4) ¹Abweichend von Absatz 1 Nummer 2 sind Einkünfte steuerfrei, die ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge aus einem Unternehmen bezieht, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet. ²Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass dieser ausländische Staat Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes eine entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte gewährt und dass das Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur die Steuerbefreiung nach Satz 1 für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt hat.

Erläuterungen

Übersicht

Anm.

A. Einführung und Allgemeines	1–305
I. Inhalt, Zweck und systematische Einordnung des § 49	1–50
1. Der Regelungsgehalt des § 49 im Überblick	1–10
2. Regelungszweck	11–15
3. Dogmatische und systematische Einordnung	16–50
II. Persönlicher Anwendungsbereich	51–80
1. Einkommensteuersubjekte	51–60
2. Körperschaftsteuersubjekte	61–68
3. Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht	69–80
III. Entstehungsgeschichte und zeitlicher Anwendungsbereich	81–100
IV. Verfassungs- und völkerrechtliche Aspekte	101–130
1. Art. 25 GG und völkerrechtliches Territorialitätsprinzip	101–110
2. Gleichheitsgrundrecht (Art. 3 Abs. 1 GG)	111–120
3. Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG)	121–130
V. Europarechtliche Aspekte	131–200
1. Bedeutung des Europarechts für das Steuerrecht im Allgemeinen	131–145
2. Europarechtliche Bewertung der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht	146–200
VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften des deutschen Steuerrechts	201–250
1. Vorschriften über die erweiterte und die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2, 3, § 1a)	201–205
2. Sondervorschriften für die beschränkte Steuerpflicht (§§ 50, 50a, 50d)	206–215

	Anm.
3. Missbrauchsvorschriften (§ 42 AO, § 50d Abs. 3)	216–225
4. Vorschriften über ausländische Einkünfte (§§ 34c, 34d)	262–232
5. Vorschriften über erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§§ 2, 5, 6 AStG)	233–240
6. Zinsschrankenregelung (§ 4h, § 8a KStG)	241–250
VII. Verhältnis zu DBA.	251–305
1. Allgemeines	251–254
2. Wesen und Geltungsbereich von DBA	255–262
3. Zielsetzung von DBA	236–268
4. Regelungsgehalt von DBA	269–278
5. Rechtliche Bedeutung von DBA	279–286
6. Abkommensüberschreibungen (treaty overrides)	287–305
a) Problemstellung	287, 288
b) Die Vorlagebeschlüsse des BFH	289–291
c) Die Entscheidung des BVerfG	292, 293
d) Stellungnahme	294–298
e) Europarechtliche Bewertung	299–305
B. Inländische Einkünfte.	306–500
I. Allgemeines	306–400
II. Begrifflichkeiten.	311–400
1. Einkünfte	311–319
2. Inlandsbezug	320–400
III. Einkünfteermittlung	401–500
1. Notwendigkeit einer Einkünfteermittlung und Veranlagung.	401–410
2. Einzelheiten der Einkünfteermittlung	411–443
a) Allgemeine Regeln	411–420
b) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	421–435
c) Währungsumrechnung	436–443
3. Vorweggenommene und nachträgliche Einkünfte	444–500
a) Allgemeines	444–454
b) Vorweggenommene (negative) Einkünfte	455–464
c) Nachträgliche (positive) Einkünfte	465–471
d) Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte	472–500
C. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2)	501–680
I. Überblick und Allgemeines	501–510
II. Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale	511–517
III. Außerachtlassen der im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale	518–680
1. Allgemeine Grundsätze	518–525
2. Überwindung des Vorrangs der Gewinneinkunftsarten	526–535
3. Problematische Anwendungsfälle der isolierenden Betrachtungsweise.	536–545
4. Isolierende Betrachtungsweise und Einkünfteermittlung.	546–680
D. Einzelne beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG)	681–2100
I. Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	681–700
1. Im Inland bewirkte Land- und Forstwirtschaft	681–686
a) Der sachliche Geltungsbereich	681–684
b) Der persönliche Geltungsbereich	685, 686
2. Gewinnermittlung	687–693
a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	687

	Anm.
b) Gewinnermittlungsarten	688–691
c) Die Tarifiermäßigung bei Einkünften aus außerordentlichen Holz- nutzungen (§ 34b EStG)	692, 693
3. Unternehmensnachfolge der inländischen Land- und Forstwirtschaft	694–699
a) Allgemeines	694, 695
b) Die erbrechtlichen Privilegien der Land- und Forstwirtschaft	695–699
4. Betriebsveräußerung und –aufgabe	700
II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	701–1500
1. Allgemeines	701–710
2. Gewerbebetrieb kraft Rechtsform bei Auslandssachverhalten	711–720
3. Inländische Betriebsstätte oder inländischer ständiger Vertreter (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG)	720–855
a) Allgemeines	721–723
b) Betriebsstätte oder ständiger Vertreter	724–727
aa) Betriebsstätte	728–741
bb) Ständiger Vertreter	742–754
c) Besteuerungsverfahren und Verfahrensrecht	755–760
d) Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung	761–805
aa) Allgemeine Grundsätze	761–785
bb) Veräußerungstatbestände	786–799
cc) Vorweggenommene und nachträgliche Einkünfte	800–805
e) Beteiligung an Personengesellschaften	806–819
f) Einschränkungen der inländischen Besteuerung	820–855
aa) Betriebsstätten-Begriff der DBA	821–826
bb) Gewinnabgrenzung nach den DBA	827–840
cc) Besteuerung von Gewinnanteilen aus PersGes nach den DBA	841–854
dd) Besteuerungsverzichte bzw. -einschränkungen außerhalb der DBA.	855
4. Beförderungen mit Seeschiffen und Luftfahrzeugen, internationale Betriebsgemeinschaften und Pool-Abkommen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstaben b und c EStG)	856–1300
a) Allgemeines	856–860
b) Inhalt der Regelungen	861–884
aa) Beförderungen und Beförderungsleistungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG).	861–875
bb) Internationale Betriebsgemeinschaften und Pool-Abkommen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c EStG)	876–884
c) Besteuerungsverfahren	885, 886
d) Einkünfteermittlung (§ 49 Abs. 3 EStG).	887–899
e) Einschränkungen der inländischen Besteuerung	900–905
f) Steuerbefreiung auf Gegenseitigkeit (§ 49 Abs. 4 EStG)	906–1300
5. Künstlerische, sportliche, artistische u. ä. Darbietungen oder Verwertungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)	1301–1390
a) Allgemeines	1301–1305
b) Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	1306–1310
c) Gewerbliche Einkünfte und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1311–1320
d) Besteuerungstatbestände	1321–1385
aa) Überblick	1321, 1322
bb) Darbietung	1323–1355
cc) Darbietung im Inland.	1356–1360

	Anm.
dd) Verwertung	1361–1372
ee) Verwertung im Inland	1373–1377
ff) Nebenleistungen	1378–1385
e) Steuererhebung	1386, 1387
f) Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen	1388–1390
6. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e)	1391–1400
a) Allgemeines	1391
b) Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	1392
c) Gewerbliche Einkünfte und Verhältnis zu anderen Vorschriften	1393, 1394
d) Besteuerungstatbestände	1395–1397
e) Steuererhebung und Gewinnermittlung	1398
f) Einschränkung durch DBA	1399, 1400
7. Buchst. f)	1401–1450
a) Allgemeines	1401–1411
aa) Sinn und Zweck	1401–1403
bb) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1404–1406
cc) Entstehungsgeschichte/Entwicklung der Norm.	1407–1411a
b) Tatbestand und Rechtsfolgen der Norm	1412–1450
aa) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG	1412–1428
bb) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG	1429–1434
cc) Einkünfteermittlung	1435–1444
(1) Einheitliche Gewinnermittlung	1435
(2) Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften	1436
(3) Buchführungspflicht	1437, 1438
(4) Ansatz und Bewertung des Betriebsvermögens	1439–1441
(5) Keine Übertragung stiller Reserven	1442
(6) Ermittlung Veräußerungsgewinn	1443
(7) Zinsschranke	1444
dd) Besteuerungsverfahren	1445–1450
8. Transferentschädigungen bei Berufssportlern (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. G EStG).	1451–1500
a) Allgemeines	1451–1455
b) Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	1456–1460
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1461–1465
d) Besteuerungstatbestände	1466–1480
e) Steuererhebung	1481–1485
f) Einschränkung durch DBA	1486–1500
III. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3)	1501–1600
1. Überblick über die Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Allgemeines	1501–1506
2. Historie des § 49 Abs. 1 Nr. 3	1507, 1508
3. Verhältnis zu DBA	1509–1512
4. Persönlicher Anwendungsbereich	1513, 1514
5. Von § 49 Abs. 1 Nr. 3 erfasste Einkünfte.	1515–1527
a) Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	1515, 1516
b) Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats	1517–1520

	Anm.
c) Weitere Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und Abgrenzung	1521–1527
6. Inlandsbezug	1528–1552
a) Allgemeines und Verhältnis zu DBA	1528–1532
b) Ausübung im Inland	1533–1538
c) Verwertung im Inland	1539–1545
d) Feste Einrichtung oder Betriebsstätte im Inland	1546–1552
7. Nachträgliche Einkünfte	1553–1557
8. Isolierende Betrachtungsweise	1558–1561
9. Besteuerungsverfahren	1562–1600
IV. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4).	1601–1700
1. Überblick über die Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 und Allgemeines	1601–1608
2. Historie des § 49 Abs. 1 Nr. 4	1609, 1610
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	1611–1613
4. Verhältnis zum Europarecht	1614–1618
5. Verhältnis zu DBA	1619–1625
6. Persönlicher Anwendungsbereich und erfasste Einkünfte	1626–1631
7. Inlandsbezug	1632–1700
a) Allgemeines	1632–1634
b) Ausübung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Alt. 1)	1635–1646
c) Verwertung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Alt. 2)	1647–1651
d) Gewährung aus inländischen öffentlichen Kassen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b)	1652–1659
e) Tätigkeit für Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c)	1660–1667
f) Entschädigung für Auflösung eines Dienstverhältnisses (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d)	1668–1675
g) Tätigkeit für Luftfahrtunternehmen mit Geschäftsleitung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e)	1676–1680
8. Nachträgliche Einkünfte	1681–1685
9. Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung	1686–1693
10. Besteuerungsverfahren	1694–1700
V. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5).	1701–1900
1. Überblick über die Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 und Allgemeines	1701–1704
2. Historie des § 49 Abs. 1 Nr. 5	1705–1707
3. Verhältnis zu den anderen Tatbeständen des § 49 Abs. 1	1708–1711
4. Verhältnis zu DBA	1712–1724
a) Allgemeines	1712–1715
b) Dividenden	1716–1720
c) Zinsen	1721–1724
5. Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen	1725–1833
a) Überblick	1725–1728
b) Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. A	1729–1772
aa) Überblick und Allgemeines	1729–1732
bb) Einkünfte aus der Beteiligung an einer Körperschaft	1733–1741
cc) Erträge aus beteiligungsähnlichen Genussrechten	1742–1747
dd) Erträge aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen	1748–1753
ee) Bezüge aus Renten-, Lebens- und Kapitalversicherungen	1754–1756
ff) Inlandsbezug	1757–1762

	Anm.
gg) Erträge aus Wandelanleihen und aus Gewinnobligationen	1763–1768
hh) Neue Rechtslage für Kapitalerträge aus Investmentanteilen ab 1.1.2018	1769–1772
c) Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b a. F.	1773–1792
aa) Überblick und Allgemeines	1773–1777
bb) Erträge aus Investmentanteilen	1778–1784
cc) Inlandsbezug	1785–1789
dd) Neue Rechtslage ab 1.1.2018	1790–1792
d) Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. C.	1793–1817
aa) Überblick und Allgemeines	1793–1796
bb) Erfasste Einkünfte	1797–1802
cc) Inlandsbezug	1803–1813
dd) Erträge aus obligationsähnlichen Genussrechten	1814–1817
e) Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. D	1818–1833
aa) Überblick und Allgemeines	1818–1821
bb) Erfasste Einkünfte	1822–1826
cc) Inlandsbezug	1827–1833
f) Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2	1834–1836
6. Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG	1837–1842
7. Isolierende Betrachtungsweise	1843–1846
8. Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung	1847–1852
9. Besteuerungsverfahren	1853–1865
a) Kapitalertragsteuerabzug	1853–1861
b) Veranlagung	1862–1865
10. Verhältnis zu § 3 Nr. 40, § 8b KStG	1866–1900
VI. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG	1901–2000
1. Allgemeines	1901–1933
a) Entstehungsgeschichte der Norm	1901–1904
b) Geltungsbereich der Regelung	1905–1907
aa) Sachlicher Geltungsbereich	1905
bb) Persönlicher Geltungsbereich	1906
cc) Zeitlicher Geltungsbereich	1907
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1908–1933
aa) Verhältnis zum Verfassungsrecht	1908–1912
bb) Verhältnis zu DBA	1913–1920
cc) Verhältnis zu § 90 AO	1921
dd) Verhältnis zu § 42 AO	1922
ee) Verhältnis zu § 50a EStG	1923, 1924
ff) Verhältnis zum § 50d EStG	1925–1933
2. Inhalt der Norm	1934–1980
a) Inhalt der Norm	1934–1965
aa) Nutzungsüberlassung an einem Wirtschaftsgut	1935–1950
bb) Einzelfälle der Nutzungsüberlassung	1951–1965
b) Inlandsbezug	1966–1970
aa) Belegenheit im Inland	1966
bb) Eintragung in ein inländisches Buch oder Register	1967
cc) Inländische Verwertung	1968–1970
c) Subsidiaritätsklausel	1971–1980

	Anm.
3. Einkünfteermittlung	1981–1990
4. Besteuerungsverfahren	1991–2000
VII. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	2001–2015
1. Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	2001–2004
2. Bedeutung der Vorschrift und Verhältnis zu anderen Vorschriften	2005, 2006
3. Besteuerungstatbestände	2007–2010
a) Leistungen inländischer Kassen, Versicherungsunternehmen und Zahlstellen (§ 49 Abs. 1 Nr. 7, 1. Halbsatz)	2007–2009
b) Ausländische Zahlstellen (§ 49 Abs. 1 Nr. 7, 2. Halbsatz)	2010
4. Steuererhebung und Gewinnermittlung	2011
5. Einschränkung durch DBA	2012–2015
VIII. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 22 Nr. 2 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG)	2016–2030
1. Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	2016–2021
2. Bedeutung der Vorschrift und Verhältnis zu anderen Vorschriften	2022–2024
3. Besteuerungstatbestände	2025–2027
4. Steuererhebung und Gewinnermittlung	2028, 2029
5. Einschränkung durch DBA	2030
IX. Abgeordnetenbezüge (§ 49 Abs. 1 Nr. 8a EStG)	2031–2040
1. Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	2031, 2032
2. Besteuerungstatbestände und Verfahren	2033–2038
3. Einschränkung durch DBA	2039, 2040
X. Sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG)	2041–2060
1. Allgemeines	2041
2. Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	2042–2044
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	2045, 2046
4. Besteuerungstatbestände	2047–2055
5. Steuererhebung und Einkünfteermittlung	2056–2059
6. Einschränkung durch DBA	2060
XI. Einkünfte aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen i. S. d. § 22 Nr. 5 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG)	2061–2100
1. Entstehungsgeschichte und Rechtsentwicklung	2061–2063
2. Bedeutung der Vorschrift und Verhältnis zu anderen Vorschriften	2064
3. Besteuerungstatbestände	2065, 2066
4. Steuererhebung und Gewinnermittlung	2067
5. Einschränkung durch DBA	2068–2100
E. Schiff- und Luftfahrtunternehmen (§ 49 Abs. 3, Abs. 4)	2101–2110
I. Pauschale Gewinnermittlung (§ 49 Abs. 3)	2101–2105
II. Steuerbefreiung (§ 49 Abs. 4)	2106–2110

Schrifttum: zu **Teilen A. bis C.:** *Bilsdorfer*, Die sogenannte isolierende Betrachtungsweise, RIW 1983 S. 850; *Brombach-Krüger*, Treaty Override aus europarechtlicher und verfassungsrechtlicher Sicht, Ubg 2008 S. 324; *Bron*, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, IStR 2007 S. 431; *Crezelius*, Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, StVj 1992 S. 322; *Debatin*, Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht, DB 1961 S. 785; *Englisch*, Auf-

teilung der Besteuerungsbefugnisse, 2008; *Flies*, Die Umqualifikation der Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht, DStZ 1995 S. 431; *Frotscher*, Zur Zulässigkeit des „Treaty Override“, FS Schaumburg, 2009, S. 687; *Frotscher*, Treaty Override – causa finita?, IStR 2016 S. 561; *Gosch*, Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, FS Wassermeyer, 2005, S. 263; *Gosch*, Über das Treaty Overriding, IStR 2008 S. 413; *Hahn*, Treaty Overriding sine ira et studio, IStR 2011 S. 863; *Hawlitschek*, Gedanken zur geplanten (vermeintlichen) Erweiterung des Inlandsbegriffs für die Ertragsteuern, IStR 2015 S. 413; *Hawlitschek*, Die isolierende Betrachtungsweise und ihr Anwendungsbereich, IStR 2016 S. 177; *Hey*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 15; *Jansen/Weidmann*, Treaty Overriding und Verfassungsrecht, IStR 2010 S. 596; *Kahle/Schulz*, Zum Einkünftecatalog des § 49 EStG nach den jüngsten Rechtsentwicklungen, DStZ 2008 S. 785; *Koblenzer*, Grundlagen der „beschränkten Steuerpflicht“, BB 1996 S. 933; *Lang/Loukota*, Die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 303; *Lehner*, Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, FS Wassermeyer, 2005, S. 241; *Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, 2006, S. 67 f.; *Lüdicke*, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR Beihefter 17/2008 S. 25; *Mitschke*, Das Treaty Override zur Verhinderung einer Keimnalbesteuerung aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR 2011 S. 2221; *Morgenthaler*, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1993 S. 258; *Mössner*, Isolierende Betrachtungsweise, FS Flick, 1997, S. 939; *Rust/Reimer*, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005 S. 843; *Scherer*, Treaty Override und Unionsrecht – ein Versuch, IStR 2016 S. 741; *Schön*, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, IStR 1995 S. 119; *Schwenke*, Treaty override und kein Ende?, FR 2012 S. 443; *Seer*, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 37; *Stefaner/Urtz*, Die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 277; *Stöber*, Zur verfassungs- und europarechtlichen Unzulässigkeit von Treaty Overrides, DStR 2016 S. 1889; *Vogel*, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, FS Höhn, 1995, S. 461; *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, DStJG 8 (1985) S. 49; *Wassermeyer*, Nachträgliche „ausländische“ Einkünfte, IStR 2011 S. 361.

Hinweis: Spezialschrifttum wird zu Beginn der einzelnen Unterabschnitte aufgeführt.

A. Einführung und Allgemeines

I. Inhalt, Zweck und systematische Einordnung des § 49

1. Der Regelungsgehalt des § 49 im Überblick

- 1 **Natürliche Personen**, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben (§ 1 Abs. 1) oder unter § 1 Abs. 2, 3, § 1a fallen,

sind mit ihrem weltweit erzielten Einkommen **unbeschränkt** einkommensteuerpflichtig (**Welteinkommensprinzip**, siehe etwa BFH vom 19.12.2001 I R 63/00, BStBl II 2003 S. 302, 303; *Debatin*, DB 1961 S. 785; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 5.53 ff.). Dies gilt auch dann, wenn neben dem inländischen zusätzlich ein ausländischer Wohnsitz besteht (*Strunk* in Korn, § 49 Rz. 2). Dagegen sind natürliche Personen, die **weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland** haben, nach § 1 Abs. 4 nur mit ihren inländischen Einkünften i. S. d. § 49 **beschränkt** einkommensteuerpflichtig. Auch bei **Körperschaften** wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden: Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gem. § 1 KStG jene Körperschaften, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben. Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit ihren inländischen Einkünften sind gem. § 2 Nr. 1 KStG in erster Linie jene Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Die der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden inländischen Einkünfte ergeben sich auch bei Körperschaften aus § 49, der über § 8 Abs. 1 KStG anwendbar ist.

§ 49 regelt also, in welchen Fällen bei Fehlen einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht eine beschränkte Steuerpflicht mit bestimmten, in § 49 näher bezeichneten Einkünften besteht, die einen hinreichenden **Inlandsbezug** aufweisen (siehe *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 49 Rz. 6). Dabei trifft § 49 eine doppelte Regelung: Zum einen legt die Vorschrift die Fälle fest, in denen überhaupt eine beschränkte Steuerpflicht besteht (BFH vom 3.11.1982 I R 3/79, BStBl II 1983 S. 259, 260; *Gosch* in *Kirchhof*, § 49 Rz. 1; *Hidien* in *K/S/M*, § 49 Rz. A 24, A 183). Zum anderen grenzt § 49 die **inländischen** und damit steuerbaren Einkünfte von den **ausländischen** und damit nicht steuerbaren Einkünften ab (BFH vom 13.12.1989 I R 25/86, BStBl II 1990 S. 1056, 1057; *Hidien* in *K/S/M*, § 49 Rz. A 28; *Roth* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 Rz. 5; *Wied* in *Blümich*, § 49 Rz. 2).

§ 49 Abs. 1 enthält einen **abschließenden Katalog** der beschränkt steuerpflichtigen inländischen Einkünfte. Steuerausländer, die (in- oder ausländische) Einkünfte erzielen, welche im Katalog des § 49 Abs. 1 nicht aufgeführt sind, unterliegen nicht der inländischen Besteuerung (*Hidien* in *K/S/M*, § 49 Rz. A 2; *Roth* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 Rz. 5). § 49 Abs. 1 bestimmt auf der ersten Regelungsebene, welche **Arten von Einkünften** der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, und stellt auf der zweiten Regelungsebene die Voraussetzungen auf, die für den erforderlichen **Inlandsbezug** der Einkünfte erfüllt sein müssen. Die Tatbestände des § 49 Abs. 1 knüpfen dabei an die einzelnen Einkunftsarten der §§ 13–23 an. Daher müssen – zusätzlich zu den Voraussetzungen des betreffenden Tatbestands des § 49 Abs. 1 – auch die für die jeweilige Einkunftsart nach §§ 13–23 geltenden Voraussetzungen erfüllt sein (*Strunk* in *Korn*, § 49 Rz. 6; *Wied* in *Blümich*, § 49 Rz. 33; siehe näher dazu Anm. 311 ff.).

§ 49 Abs. 2 ordnet an, dass im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 nicht angenommen werden könnten (sog. **isolierende Betrachtungsweise**, siehe dazu Anm. 501 ff.). Ebenso wie § 49 Abs. 1 regelt also auch § 49 Abs. 2, ob überhaupt eine inländische Steuerpflicht besteht. In § 49 Abs. 3, 4 finden sich schließlich Sondervorschriften über Einkünfte aus Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen. Dabei trifft § 49 Abs. 3 eine Regelung über die Gewinnermitt-

lung bei diesen Einkünften (siehe dazu Anm. 887 ff.), während § 49 Abs. 4 einen Steuerbefreiungstatbestand enthält (siehe dazu Anm. 906 ff.).

- 5 § 49 wird flankiert durch Vorschriften, die Einzelheiten der Besteuerung regeln und die Durchsetzung der beschränkten Steuerpflicht in den von § 49 erfassten grenzüberschreitenden Sachverhalten sicherstellen sollen. Dies sind in erster Linie die §§ 50, 50a, 50d (siehe dazu noch Anm. 206 ff.). Überdies wird die Durchsetzung der beschränkten Steuerpflicht durch die Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl EU Nr. L 64 vom 11.3.2011 S. 1) und die Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl EU Nr. L 84 vom 31.3.2010 S. 1) der EU sowie die zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Gesetze (EU-Amtshilfegesetz, EU-Beitreibungsgesetz) gefördert. Durch DBA kann eine an sich nach § 49 bestehende beschränkte Steuerpflicht ausgeschlossen oder begrenzt werden (siehe dazu Anm. 251 ff.).

6 bis
10 (einstweilen frei)

2. Regelungszweck

- 11 Mit der Anordnung einer beschränkten Steuerpflicht in den Fällen des § 49 will der Gesetzgeber auch jene Ausländer, die zur Einnahmenerzielung die **inländische Infrastruktur** nutzen, an deren Kosten beteiligen (siehe *Hey* in Gassner u. a., Die beschränkte Steuerpflicht, 2004, S. 15, 17; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 7; *Lehner*, FS Wassermeyer, 2005, S. 241, 246; *Lüdicke*, DStR Beihefter 17/2008 S. 25, 26). Hierdurch wird eine steuerliche **Gleichbehandlung** mit inländischen Erwerbstätigen sichergestellt und vermieden, dass diesen durch eine nur sie treffende Steuerbelastung Wettbewerbsnachteile erwachsen (*Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 49 Rz. 1; *Lüdicke*, DStR Beihefter 17/2008 S. 25, 26). Dem Ziel der Gleichbehandlung entspricht es, dass nach § 2 Nr. 1 SolZG auch beschränkt Steuerpflichtige zur Entrichtung des **Solidaritätszuschlags** verpflichtet sind (siehe BFH vom 30.8.1995 IR 10/95, BStBl II 1995 S. 868, 870; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 514 f.; *Loschelder* in Schmidt, § 49 Rz. 5; *Viebrock* in Littmann/Bitz/Pust, § 49 Rz. 27).
- 12 Überdies wird mit einer beschränkten Steuerpflicht unterbunden, dass Steuerpflichtige sich bei fortgesetzter Erwerbstätigkeit im Inland durch eine Verlegung des Steuersitzes ins Ausland der inländischen Steuerpflicht entziehen. Insofern dienen die Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht auch der **Verhinderung einer Steuerflucht**. Schließlich bezweckt § 49 auch die **Vermeidung unbesteuerter „weißer“ Einkünfte** bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten (*Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 49 Rz. 2). Andererseits ist freilich auch die Vermeidung einer Doppelbesteuerung geboten; dies geschieht einerseits durch entsprechende Vorschriften des nationalen Steuerrechts, andererseits durch DBA (siehe dazu noch Anm. 251 ff.).

13
bis
15 (einstweilen frei)

3. Dogmatische und systematische Einordnung

Die **unbeschränkte** Einkommensteuerpflicht knüpft an eine – insbesondere in einem inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zum Ausdruck kommende – **persönliche Verbindung** des Steuersubjekts zum Inland an (BFH vom 24.1.2001 IR 100/99, BFH/NV 2001 S. 1402, 1403; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 7). Im Unterschied dazu ist Anknüpfungspunkt der **beschränkten** Einkommensteuerpflicht ein **sachlicher Inlandsbezug** der betreffenden Einkünfte, der aus ihrer Herkunft aus dem Inland folgt (sog. **Ursprungs- oder Quellenprinzip**; siehe BFH vom 20.1.1959 I 112/57 S, BStBl III 1959 S. 133, 134; BFH vom 7.7.1971 I R 41/70, BStBl II 1971 S. 771; BFH vom 14.4.1993 IR 29/92, BStBl II 1994 S. 27, 29; BFH vom 10.4.2013 IR 22/12, BStBl II 2013 S. 728, Rz. 9; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 49 Rz. 48; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 7, A 138 ff.; *Kahle/Schulz*, DStZ 2008 S. 785, 786; *Koblentz*, BB 1996 S. 933, 934 f.; *Morgenthaler*, IStR 1993 S. 258, 260 f.; *Strunk* in *Korn*, § 49 Rz. 1; *Wied* in *Blümich*, § 49 Rz. 1). Mit der Erfassung dieser Einkünfte macht die Bundesrepublik auf der Grundlage des völkerrechtlichen **Territorialitätsprinzips** und des ihr im Rahmen dieses Prinzips zustehenden Ermessens von ihrer Befugnis Gebrauch, jene Einkünfte zu besteuern, die eine hinreichend substantielle Beziehung (genuine link) zu ihrem Staatsgebiet haben (*Crezelius*, StVj 1992 S. 322, 323; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 49 Rz. 2, 48; *Hey* in *Gassner u. a.*, Die beschränkte Steuerpflicht, 2004, S. 15, 17 f.; *Lüdicke*, DStR Beih. 17/2008 S. 25, 26).

Von der unbeschränkten unterscheidet sich die beschränkte Steuerpflicht auch dadurch, dass die **persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen** im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht weitgehend **nicht berücksichtigt** werden (BFH vom 20.1.1959 I 112/57 S, BStBl III 1959 S. 133, 134; siehe dazu näher *Boochs* in *Lademann*, § 50 EStG Anm. 51 ff.). Hierdurch und durch die sachliche Anknüpfung an das Inland weist die Besteuerung in den Fällen einer beschränkten Steuerpflicht nach § 49 durchaus **Ähnlichkeiten mit einer Objektbesteuerung** auf (BFH vom 7.7.1971 IR 41/70, BStBl II 1971 S. 771; BFH vom 30.8.1995 IR 10/95, BStBl II 1995 S. 868, 869; BFH vom 28.1.2004 IR 73/02, BStBl II 2005 S. 550, 553; *Crezelius*, StVj 1992 S. 322 f.; *Debatin*, DB 1961 S. 785 f.; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 49 Rz. 7; *Gosch* in *Kirchhof*, § 49 Rz. 1; *Hey* in *Gassner u. a.*, Die beschränkte Steuerpflicht, 2004, S. 15, 30 f.; *Loschelder* in *Schmidt*, § 49 Rz. 1; *Strunk* in *Korn*, § 49 Rz. 1; zweifelnd *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 17, A 155 f.; *Morgenthaler*, IStR 1993 S. 258, 260 f.). Trotz dieser Ähnlichkeiten handelt es sich auch in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht um eine **Personensteuer**, die indes – im Vergleich zu den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht – gegenständlich begrenzt ist (BFH vom 20.1.1959 I 112/57 S, BStBl III 1959 S. 133, 134; *Debatin*, DB 1961 S. 785; *Gosch* in *Kirchhof*, § 49 Rz. 1; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 155, A 286; *Viebrock* in *Littmann/Bitz/Pust*, § 49 Rz. 2; siehe auch BFH vom 13.12.1961 I 209/60 U, BStBl III 1962 S. 85, 86).

Was das **Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 49 Abs. 1 zueinander** anbelangt, so schließen sich einige Tatbestände gegenseitig aus. Ein Ausschlussverhältnis besteht unter den Tatbeständen in § 49 Abs. 1 Nr. 1–4 (*Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 300; *Loschelder* in *Schmidt*, § 49 Rz. 13; *Roth* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 Rz. 30). Innerhalb der einzelnen Tatbestände der gewerblichen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 schließen die Tatbestände des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b–g einan-

der aus. Zwischen anderen Tatbeständen besteht Subsidiarität; so sind die Tatbestände des § 49 Abs. 1 Nr. 5–10 subsidiär gegenüber § 49 Abs. 1 Nr. 1–4 (*Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 300; *Loschelder* in Schmidt, § 49 Rz. 13; *Roth* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 Rz. 30). Innerhalb der einzelnen Tatbestände der gewerblichen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 sind die Tatbestände in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b–d, f subsidiär im Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a.

- 19 Wenngleich den einzelnen Tatbeständen des § 49 Abs. 1 als gemeinsames Fundament das Quellen- und das Territorialitätsprinzip zugrunde liegen, lassen sie eine **innere Systematik und Konsistenz vermissen**. Einerseits werden bei Weitem nicht sämtliche Einkünfte mit Inlandsbezug erfasst; andererseits weisen einige in § 49 Abs. 1 genannte Einkünfte einen nur losen Zusammenhang mit dem Inland auf (siehe auch *Hey* in Gassner u. a., *Die beschränkte Steuerpflicht*, 2004, S. 15, 22 f.; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 8, A 255, A 672, A 744 ff.; *Lüdicke*, DStR Beihefter 17/2008 S. 25, 27; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2011, Rz. 5.129). Die derzeitige gesetzliche Regelung und die ihr zugrunde liegende Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht sind denn auch **rechtspolitischer Kritik** ausgesetzt (näher dazu *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 69 f. m. weit. Nachw.). Zudem bestehen **verfassungs- und europarechtliche Bedenken** (siehe dazu noch Anm. 101 ff., 146 ff.). Letztlich steht bei § 49 weniger das Ziel einer dogmatisch stringenten Umsetzung des Quellen- und des Territorialitätsprinzips als vielmehr der fiskalische Zweck der Sicherung von Steuereinnahmen im Vordergrund (siehe auch *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 14: „fiskalpolitisch motivierte Steuerzugsnorm“).

20
bis (einstweilen frei)
50

II. Persönlicher Anwendungsbereich

1. Einkommensteuersubjekte

- 51 Der – unbeschränkten oder beschränkten – Einkommensteuerpflicht nach dem EStG unterliegen nur **natürliche Personen** (näher dazu *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. B 22 ff.). Ganz allgemein können der beschränkten Steuerpflicht nur Steuersubjekte unterliegen, die **nicht unbeschränkt steuerpflichtig** sind. Im Verhältnis zur unbeschränkten Steuerpflicht ist die beschränkte Steuerpflicht also subsidiär (*Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. B 79). Natürliche Personen können daher nur dann beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 sein, wenn sie nicht nach § 1 Abs. 1–3, § 1a unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind (*Strunk* in Korn, § 49 Rz. 2, 5). Dies trifft auf natürliche Personen zu, die **keinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland** haben (§ 1 Abs. 1) und auch nicht unter die Tatbestände der § 1 Abs. 2, 3, § 1a fallen. Darüber hinaus muss die betreffende natürliche Person inländische Einkünfte i. S. d. § 49 erzielen; mit der erstmaligen Erzielung der Einkünfte **beginnt** die beschränkte Steuerpflicht (*Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 88, A 351).
- 52 Im Falle eines **doppelten Wohnsitzes** besteht ein Wohnsitz auch im Inland, so dass der Steuerpflichtige in diesem Fall in Deutschland unbeschränkt und nicht

nur beschränkt einkommensteuerpflichtig ist (BFH vom 24.1.2001 IR 100/99, BFH/NV 2001 S. 1402, 1403; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. B 53; *Wied* in Blümich, § 49 Rz. 13). Dies gilt selbst dann, wenn ein DBA anwendbar ist und dieses den anderen Vertragsstaat zum Wohnsitzstaat bestimmt (BFH vom 22.3.1966 I 65/63, BStBl II 1966 S. 463, 464). Im Falle einer gleichzeitigen – beschränkten oder unbeschränkten – Einkommensteuerpflicht im ausländischen Staat des zweiten Wohnsitzes sind zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Vorschriften eines einschlägigen DBA, bei Fehlen eines solchen die des § 34c heranzuziehen (siehe dazu *Wein-schütz* in Lademann, § 34c EStG Anm. 19 ff.).

Ausnahmsweise kann auch im Falle eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland eine beschränkte an die Stelle einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht treten, wenn sich dies aus **Sondervorschriften** ergibt. So sind nach Völkergewohnheitsrecht die Angehörigen ausländischer diplomatischer oder konsularischer Vertretungen im Inland nur beschränkt einkommensteuerpflichtig (*Wied* in Blümich, § 49 Rz. 14). Gleiches gilt nach Art. X des NATO-Truppenstatuts (siehe Bekanntmachung über das Inkrafttreten des NATO-Truppenstatuts und der Zusatzvereinbarung zu diesem Abkommen vom 16.6.1963, BGBl II 1963 S. 745) für die sich dienstlich im Inland aufhaltenden Mitglieder der vom Statut erfassten ausländischen Streitkräfte und ihre Angehörigen (siehe zu technischen Fachkräften BFH vom 9.11.2005 I R 47/04, BStBl II 2006 S. 374, 375 f.; BFH vom 22.2.2006 I R 19/05, BeckRS 2006, 25010844; siehe dazu noch Anm. 251).

Bei **Personengesellschaften** sind Einkommensteuersubjekte nur die natürlichen Personen, die Gesellschafter sind, und nicht die Gesellschaften als solche; demgemäß kommt es auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des jeweiligen Gesellschafters an (*Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 271; *Loschelder* in Schmidt, § 49 Rz. 2; *Viebrock* in Littmann/Bitz/Pust, § 49 Rz. 6). Dies gilt auch für Personengesellschaften **ausländischen Rechts**, selbst wenn diese nach dem Recht des Gründungsstaates wie Körperschaften besteuert werden (BFH vom 25.5.2011 I R 95/10, BStBl II 2014 S. 760, IStR 2011 S. 688, Rz. 15 ff.; *Roth* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 Rz. 20; siehe auch BMF vom 16.4.2010 IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010 S. 354, Tz. 1.2). Die Frage der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht muss bei in- wie ausländischen Personengesellschaften **für jeden Gesellschafter gesondert** beantwortet werden (*Wied* in Blümich, § 49 Rz. 16; siehe auch BFH vom 23.10.1991 I R 86/89, BStBl II 1992 S. 185, 186 f.). Bei einer inländischen Personengesellschaft sind jene Gesellschafter, die natürliche Personen sind und keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, nur beschränkt einkommensteuerpflichtig (siehe BMF vom 16.4.2010 IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010 S. 354, Tz. 3.1). Auch in Bezug auf Körperschaftsteuersubjekte, die Gesellschafter einer Personengesellschaft sind, ist für jeden Gesellschafter einzeln zu bestimmen, ob er unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

Die beschränkte Einkommensteuerpflicht **endet** – außer durch **Tod** des Steuerpflichtigen – mit dem vollständigen **Wegfall inländischer Einkünfte** i. S. d. § 49 Abs. 1 (*Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 358 f.). Zudem endet die beschränkte Einkommensteuerpflicht auch dann, wenn der Steuerpflichtige – etwa durch Zuzug ins Inland oder in den Fällen des § 1 Abs. 3 auf Antrag – unbeschränkt steuerpflichtig wird.

56
bis (einstweilen frei)
60

2. Körperschaftsteuersubjekte

- 61 Nach Maßgabe des § 2 KStG unterliegen auch Körperschaftsteuersubjekte einer beschränkten Steuerpflicht. Eine beschränkte inländische Körperschaftsteuerpflicht kann auch **Körperschaften ausländischen Rechts** treffen, sofern diese bei einem Typenvergleich einer Körperschaft deutschen Rechts entsprechen (siehe dazu BFH vom 3.2.1988 I R 134/84, BStBl II 1988 S. 588, 589 f.; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 275). Auch für Körperschaftsteuersubjekte gilt, dass sie nur dann beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein können, wenn sie **nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** sind. Ob eine unbeschränkte oder eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht, ist auch für Gesellschaften ausländischen Rechts nach deutschem Recht zu bestimmen (*Wied* in Blümich, § 49 Rz. 15).
- 62 **Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** sind mit ihren gesamten weltweiten Einkünften gem. § 1 KStG jene Körperschaftsteuersubjekte, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben. Dies gilt auch für Körperschaften ausländischen Rechts, die aufgrund eines Typenvergleichs als Körperschaftsteuersubjekte anzusehen sind (siehe BFH vom 13.12.1961 I 209/60 U, BStBl III 1962 S. 85, 86; BFH vom 23.6.1992 IX R 182/87, BStBl II 1992 S. 972, 974 f.). **Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig** mit ihren inländischen Einkünften sind gem. § 2 Nr. 1 KStG in erster Linie jene Körperschaftsteuersubjekte, die **weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland** haben (*Strunk* in Korn, § 49 Rz. 3). Auch bei Körperschaften ergeben sich die der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden **inländischen Einkünfte aus § 49**, der über § 8 Abs. 1 KStG zur Anwendung kommt (BFH vom 28.1.2004 I R 73/02, BStBl II 2005 S. 550, 552; BFH vom 10.4.2013 I R 22/12, BStBl II 2013 S. 728, Rz. 8; *Gosch* in Kirchhof, § 49 Rz. 7a; *Hidien* in K/S/M, § 49 Rz. A 275; *Loschelder* in Schmidt, § 49 Rz. 2; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 6.17).
- 63 Mangels Anwendbarkeit des ausdrücklich allein auf unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige anwendbaren § 8 Abs. 2 KStG können Körperschaften im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern **im Grundsatz jede der unter § 49 fallenden Einkunftsarten** erzielen (*Gosch* in Kirchhof, § 49 Rz. 7a; *Hey* in Gassner u. a., Die beschränkte Steuerpflicht, 2004, S. 15, 28; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 6.17; *Strunk* in Korn, § 49 Rz. 3). Im Unterschied zu unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften ist bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mithin eine außerbetriebliche Sphäre möglich (BFH vom 7.11.2001 I R 14/01, BStBl II 2002 S. 861, 863 f.; *Gosch* in Kirchhof, § 49 Rz. 7a; offen gelassen in BFH vom 12.6.2013 I R 109/10, I R 110/10, I R 111/10, BStBl II 2013 S. 1024, Rz. 14). Von Bedeutung ist dies vor allem für die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 (siehe dazu noch Anm. 526 ff.). Freilich können Körperschaften nach ihrem Wesen von vornherein keine Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 4, 7, 8a erzielen, weil diese Einkunftstatbestände nur von natürlichen Personen verwirklicht werden können (*Gosch* in Kirchhof, § 49 Rz. 7a; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 6.17).