



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

# Internationales Steuerrecht

## Unbeschränkte Steuerpflicht

Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Natürliche Personen .....</b>	<b>1</b>
1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht .....	1
1.2	Sonderformen .....	2
1.2.1	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag gem. § 1 Abs. 3 EStG .....	2
1.2.2	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG .....	4
1.2.3	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen gem. § 1a EStG .....	4
1.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung (nationales Recht gem. § 34c EStG) .....	5
1.3.1	Allgemeines .....	5
1.3.2	Anrechnungsmethode gem. § 34c Abs. 1 EStG .....	6
1.3.2.1	Ausländische Einkünfte gem. § 34d EStG .....	7
1.3.2.2	Berechnung des Anrechnungsbetrags .....	8
1.3.3	Steuerabzug gem. § 34c Abs. 2, 3 EStG .....	12
1.3.3.1	Steuerabzug gem. § 34c Abs. 2 EStG .....	12
1.3.3.2	Steuerabzug gem. § 34c Abs. 3 EStG .....	13
1.3.4	Exkurs: ausländische Kapitalerträge .....	14
1.3.4.1	Inländisches Konto bzw. Kreditinstitut .....	14
1.3.4.2	Ausländisches Konto bzw. Depot .....	15
1.3.5	Erlass- bzw. Pauschalierungsmethode gem. § 34c Abs. 5 EStG .....	15
1.4	Negative ausländische Einkünfte gem. § 2a EStG .....	16
1.4.1	Beschränkung der Verlustberücksichtigung für Drittstaateneinkünfte .....	16
1.4.2	Katalog schädlicher Verluste .....	17
<b>2</b>	<b>Kapitalgesellschaften .....</b>	<b>21</b>
2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht .....	21
2.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung (nationales Recht) .....	21

# 1 Natürliche Personen

## 1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

► **Lesen Sie bitte § 1 Abs. 1 S. 1 EStG.**



§§ 8 und 9 AO

- 1 Natürliche Personen unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht, sofern sie Wohnsitz (§ 8 AO) **oder** gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland (§ 1 Abs. 1 S. 2 EStG) haben.
- 2 Sie sind dann mit sämtlichen Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG unabhängig davon steuerpflichtig, ob diese im In- oder Ausland erzielt werden, sog. **Welteinkommensprinzip** oder **Universalprinzip** (siehe H 1a „Allgemeines“ EStH). Das Welteinkommensprinzip ist insofern Ausdruck der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da hierfür nicht zu unterscheiden ist, woher Einkünfte stammen.

**Beachte:** Unabhängig davon, ob die Einkünfte in Deutschland oder im Ausland erwirtschaftet wurden, ist die Höhe der Einkünfte nach deutschem Recht zu bestimmen (siehe R 34c Abs. 3 S. 3 EStR, H 32b „Ausländische Einkünfte“ EStH). Das Welteinkommensprinzip gilt allerdings nicht uneingeschränkt. Schon nach nationalem Recht werden bestimmte Einkünfte, z. B. Dividenden (teilweise) steuerfrei gestellt. Zudem setzen Doppelbesteuerungsabkommen der deutschen Besteuerung Schranken und wirken wie (partielle) Steuerbefreiungen.<sup>1</sup>



**Beispiel:** T wohnhaft in Starnberg, betreibt in München eine Produktionsfirma. Der Gewinn des Wirtschaftsjahres beträgt 50.000 €. Aus seinem vermieteten Haus in Chile erzielt T nach chilenischem Recht 10.000 € Einkünfte. Da T in Deutschland mehr Werbungskosten ansetzen kann, betragen die Vermietungseinkünfte nach deutschem Recht nur 5.000 €. Was muss T versteuern?



► **Lesen Sie bitte § 1 Abs. 1 S. 1 EStG und § 2 Abs. 1 EStG.**



Da T in Deutschland einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat, ist er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG). Mit Chile besteht auch kein Doppelbesteuerungsabkommen, so dass die Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip in Deutschland (ggf. unter Anrechnung der ausländischen Steuer) zu versteuern sind.

► **Lesen Sie bitte R 34c Abs. 3 S. 3 EStR.**



Bei der Ermittlung der Einkünfte sind die deutschen Einkunfts- und Gewinnermittlungsvorschriften maßgebend.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)	50.000 €
<u>Einkünfte aus V+V (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)</u>	<u>5.000 €</u>
= Summe der Einkünfte	55.000 €

<sup>1</sup> Siehe hierzu das Online-Training „IntStR III – Doppelbesteuerungsabkommen“.

## 1.2 Sonderformen

### 1.2.1 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag gem. § 1 Abs. 3 EStG

▶ **Lesen Sie bitte § 1 Abs. 3 EStG.**



**Mindestens 90 %  
inländische Einkünfte**

3 Auf Antrag werden natürliche Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, **unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit**, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, soweit sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG<sup>2</sup> beziehen. Die gilt indes nur, wenn

- ▶ die Einkünfte im Kalenderjahr **mindestens zu 90 %** der deutschen Einkommensteuer unterliegen **oder**
- ▶ die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den **Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen**. Der relevante Grundfreibetrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat notwendig und angemessen ist (§ 1 Abs. 3 S. 2 EStG).<sup>3</sup>

4 Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden ausländischen Einkünfte muss zudem durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden (§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG).<sup>4</sup>

Sind die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt, so **gilt** der Steuerpflichtige **in vollem Umfang als unbeschränkt steuerpflichtig**, allerdings nur bezogen auf seine inländischen Einkünfte („soweit sie inländische Einkünfte erzielen“)! Auf **Antrag** kann der Steuerpflichtige insofern die für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Restriktionen (§ 50 Abs. 1 S. 2 EStG) der Einkünfteermittlung vermeiden.<sup>5</sup>

**Auf Antrag Fiktion der  
unbeschränkten Steuer-  
erpflicht**

Steuerliche Vorschriften, die an eine Ansässigkeit im Inland knüpfen, kommen aber nicht zur Anwendung. Diese können nur berücksichtigt werden, wenn auch die Voraussetzungen des § 1a EStG erfüllt werden.

Da die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nur die inländischen Einkünfte nach § 49 EStG erfasst, unterliegen alle übrigen Einkünfte (steuerfreie inländische Einkünfte, inländische Einkünfte, die nicht von § 49 EStG erfasst werden und alle ausländischen Einkünfte) dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG.

**Beispiel:** J aus Namibia erzielt im Jahr 01 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Deutschland, da er in Frankfurt für drei Monate auf einer Baustelle gearbeitet hat. Die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte betragen 30.000 €. Daneben erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz in Namibia i.H.v. 3.800 €.



J ist nicht unbeschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 EStG, da sich der Wohnsitz (§ 8 AO) und gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) in Namibia befinden. Aufgrund der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) unterliegt J der deutschen beschränkten Einkommensteuerpflicht. Die ausländischen Vermietungseinkünfte werden im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst.

<sup>2</sup> Siehe hierzu das Online-Training „IntStR I – Einführung und beschränkte Steuerpflicht“.

<sup>3</sup> Die Kürzung richtet sich nach der Ländergruppeneinteilung, die für die Unterstützungsleistungen im Ausland aufgestellt wurde (BMF, Schreiben v. 11.11.2020, IV C 8 – S 2285/19/10001-002, BStBl. I 2020, 1212).

<sup>4</sup> Hierbei sind die amtlichen Vordrucke Anlage EU/EWR zu verwenden.

<sup>5</sup> Siehe hierzu das Online-Training „IntStR I – Einführung und beschränkte Steuerpflicht“.

Aufgrund der nicht in Deutschland steuerpflichtigen Vermietungseinkünfte unterliegen indes nur weniger als 90 % der Einkünfte der deutschen Einkommensteuer. Nach der Ländergruppeneinteilung beträgt der zu berücksichtigende Grundfreibetrag für Namibia 5.454 € (1/2 von 10.908 €)<sup>6</sup>. Damit liegen die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte unterhalb der maßgeblichen Freigrenze. Einem Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG ist statt zu geben. Diese Steuerpflicht erstreckt sich indes nur auf seine inländischen Einkünfte; das Welteinkommensprinzip gilt nicht! Die Einkünfte, die nicht inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG darstellen, unterliegen dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG.

5 Folgende Besonderheiten gelten zur Bestimmung der 90 %-Grenze:

- ▶ Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte unberücksichtigt, soweit vergleichbare Einkünfte bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Inland steuerfrei wären, selbst wenn diese im Ausland besteuert werden. Das gilt insbesondere für pauschal besteuerten Arbeitslohn (§§ 40-40b EStG).
- ▶ Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte unberücksichtigt bleiben auch nach inländischem Recht steuerfreie Einkünfte, die im Ausland ebenfalls nicht besteuert werden (z. B. Arbeitslosengeld, das nach ausländischem Recht steuerfrei ist). Werden die nach inländischem Recht steuerfreien Einkünfte dagegen im Ausland besteuert, gehen diese Einkünfte in die Berechnung ein (§ 1 Abs. 3 S. 4 EStG).
- ▶ Inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen (insbesondere der Abgeltungsteuer unterliegende Dividenden), gelten gem. § 1 Abs. 3 S. 3 EStG als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend (d. h. ausländische Einkünfte). Deutschland sichert sich so die Definitivbesteuerung dieser Einkünfte; der Steuerpflichtige kann über § 1 Abs. 3 EStG nicht in die Veranlagung kommen.

**Beispiel:** H lebt in Belgien und erzielt lediglich Einkünfte aus einem deutschen Depot, mit deutschen Aktien. Die daraus erzielten Dividenden darf Deutschland nach dem bestehenden DBA mit Belgien lediglich mit einem begrenzten Quellensteuersatz von 15 % besteuern. Für Zwecke des § 1 Abs. 3 EStG liegen insofern keine inländischen (d. gr h. der deutschen Einkommensteuer unterliegende) Einkünfte vor. Gleiches gilt z. B. für Zins- und Lizenzentnahmen. Ein Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG ist abzulehnen.



**Beachte:** Eine **Zusammenveranlagung** gem. § 26 Abs. 1 S. 1 EStG ist nur möglich, wenn auch der andere Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wäre. Da der Ehegatte i.d.R. im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig sein wird, gilt dies selbst dann, wenn der Ehegatte ebenfalls einen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG stellen könnte, weil es für die Zusammenveranlagung an einem gemeinsamen Wohnsitz im Inland fehlt. Daher sind die für Ehegatten geltenden Vergünstigungen bei dieser Konstellation nicht anwendbar (Splitting-Tarif, Verdopplung Sonderausgabenhöchstbeträge, Vorsorgepauschale). Als Ausnahme bietet jedoch die sog. **fiktive unbeschränkte Steuerpflicht** nach § 1a EStG die Möglichkeit des Einbezugs von im EU-/EWR-Ausland lebenden Ehegatten, soweit der den Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG stellende Ehegatte Staatsangehöriger der EU/EWR ist. Die Staatsangehörigkeit des anderen Ehegatten ist dabei kurioserweise irrelevant.<sup>7</sup>



<sup>6</sup> Der Grundfreibetrag für 2023 beträgt 10.908 € gem. § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

<sup>7</sup> Siehe hierzu Tz. 1.2.3.



**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.