

Erste Übungsklausur auf Examensniveau vom 27.6.2025

Übungen im Steuerrecht



1. Stufe: deutsches Außensteuerrecht

A. Subj. ESt-Pflicht

- unbeschränkte ESt-Pflicht nach § 1 I 1 EStG
 - kein Wohnsitz iSd § 8 AO im Inland, sondern in Liechtenstein
 - auch keine Anzeichen für einen gewöhl. Aufenthalt iSd § 9 AO im Inland
 - (-)
 - beschränkte ESt-Pflicht nach § 1 IV EStG
 - B = natürliche Person
 - weder Wohnsitz noch gewöhl. Aufenthalt im Inland
 - § 1 II, III und § 1a EStG (-)
- B beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen inländischen Einkünften iSd § 49 EStG (Frage der obj. Steuerpflicht)

B. Obj. ESt-Pflicht

I. Mieterträge aus dem in Frankreich belegenen Einfamilienhaus

1. Einkünftequalifikation

Einkünfte aus VuV gem. § 49 I Nr. 6 i.V.m. § 21 I 1 Nr. 1 EStG

- Einkünfte aus der Vermietung von unbewegl. Vermögen (Gebäude)
 - aber: Immobilie nicht im Inland belegen und nicht in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen
- keine Einkünfte aus VuV

II. Mieterträge aus der Vermietung der in München belegenen Eigentumswohnung

1. Einkünftequalifikation

Einkünfte aus VuV gem. § 49 I Nr. 6 i.V.m. § 21 I 1 Nr. 1 EStG

- Einkünfte aus der Vermietung von unbewegl. Vermögen (Gebäudeteil)
- Eigentumswohnung auch im Inland belegen

→ (+)

2. Einkunftsermittlungsart

Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 2 II 1 Nr. 2 iVm §§ 8 bis 9a EStG

3. Einkünfteermittlung

a. Einnahmen, § 8 EStG

- Mieteinnahmen = Güter in Geld, § 8 I 1 EStG → $12 \times 3\,000 \text{ €} = 36\,000 \text{ €}$
- Veranlassungszusammenhang (+)

Ausgangsfall

b. Werbungskosten, §§ 9, 50 I 1 EStG

aa. Grundsteuer iHv 500 €

- Werbungskosten gem. § 9 I 3 Nr. 2 EStG
- stehen mit inländischen Einkünften in wirtschaftl. Zusammenhang

bb. Hausgeld iHv 4 000 €

Werbungskosten gem. § 9 I 1 EStG?

- trotz des Wortlauts keine Finalität erforderlich; aus gleichheitsrechtlichen (Art. 3 I GG) und steuersystematischen Gründen (§ 9 I 3 Nr. 1 EStG) genügt wie bei § 4 IV EStG ein Veranlassungszusammenhang
 - Veranlassungszusammenhang bei Geld, das zur Abgeltung der Nebenkosten gezahlt wird (+)
- stehen mit inländischen Einkünften in wirtschaftl. Zusammenhang

4. Zwischenergebnis

Einkünfte aus VuV iHv $36\,000\text{ €} - 4\,500\text{ €} = 31\,500\text{ €}$

III. Veräußerung der Gesellschaftsanteile

1. Einkünftequalifikation

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 I Nr. 2 lit. e/aa iVm § 17 I 1 EStG

- Anteile an der X-GmbH = Anteile an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 I 3 EStG)
- B ist seit 2005 zu 50 % an der X-GmbH beteiligt und damit innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar zu mind. 1 % beteiligt gewesen; diese Beteiligung hält B mangels anderer Angaben im Privatvermögen
- Veräußerung an C = entgeltliche Übertragung des wirtschaftl. Eigentums auf C (+)

- X-GmbH ist eine Kapitalgesellschaft (vgl. § 1 I Nr. 1 KStG) mit Sitz iSd § 11 AO in Saarbrücken, also im Inland
 - unbeachtlich, dass der Erwerber C seinen Wohnsitz in Frankreich hat
- (+)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 I Nr. 2 lit. e/cc iVm § 17 I 1 EStG

→ (-), da die X-GmbH über keinerlei unbewegliches Vermögen verfügt

2. Einkunftsermittlungsart

- Gewinneinkünfte gem. § 2 II 1 Nr. 1 iVm §§ 4 bis 7k und 13a EStG
- aber: besondere Gewinnermittlungsvorschrift in § 17 II EStG

3. Einkünfteermittlung

a. Veräußerungspreis

- 300 000 €
- nach § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c EStG 40 % des Veräußerungspreises steuerfrei
→ steuerpflichtig: $300\,000\text{ €} \times 60\% = 180\,000\text{ €}$

b. Veräußerungskosten

keine Angaben im Sachverhalt → 0 €

c. Anschaffungskosten, § 17 IIa EStG

- $250\,000\text{ €} / 2 = 125\,000\text{ €}$
- nach § 3c II 1 Hs. 2 EStG nur zu 60 % abziehbar
→ $125\,000\text{ €} \times 60\% = 75\,000\text{ €}$

Ausgangsfall

d. Berechnung des Veräußerungsgewinns

$$180\ 000\ € - 75\ 000\ € = 105\ 000\ €$$

e. Freibetrag, § 17 III EStG

→ (-)

4. Zwischenergebnis

Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 105 000 €

IV. Zwischenergebnis

Summe der Einkünfte im VZ 2024 in Deutschland nach deutschem Außensteuerrecht:

$$31\ 500\ € + 105\ 000\ € = 136\ 500\ €$$

2. Stufe: Abkommensrecht (DBA Deutschland – Liechtenstein)

Dürfen die Einkünfte des B, die nach deutschem Außensteuerrecht der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegen, auch im Ergebnis von Deutschland besteuert werden?

I. Persönliche Abkommensberechtigung

Art. 1 I DBA: Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind

- Person, Art. 3 I lit. a DBA: nat. Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen
→ B als nat. Person erfasst
- Ansässigkeit, Art. 4 I 1 DBA: nach dem Recht eines Vertragsstaats dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts [...] steuerpflichtig
→ B hat in Deutschland weder Wohnsitz noch ständigen Aufenthalt, s.o.
→ B hat aber seinen Wohnsitz in Liechtenstein und es ist davon auszugehen, dass er deshalb dort einkommensteuerpflichtig ist → (+)

II. Sachliche Abkommensberechtigung

Art. 2 I, II DBA → B unterliegt in Deutschland der Einkommensteuer und es ist aufgrund seines Wohnsitzes in Liechtenstein davon auszugehen, dass er auch dort einkommensteuerpflichtig ist

III. Verteilungs- und Methodenartikel

1. Mieterträge aus der Vermietung der in München belegenen Eigentumswohnung

a. Verteilungsartikel

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Art. 6 I DBA

- unbewegliches Vermögen
 - Art. 6 II 1 DBA: Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Belegenheitsstaats (Deutschland) zukommt
 - unbewegliches Vermögen nach deutschem Recht (+), s.o.

- Vermietung, Art. 6 III DBA
 - im Abkommen nicht definiert, weshalb nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA für die Auslegung das innerstaatliche Steuerrecht des Anwenderstaats (Deutschland) maßgebend ist (aA vertretbar: abkommensautonome Auslegung)
 - Vermietung nach deutschem Steuerrecht (+), s.o.
- Ansässigkeit des B in einem Vertragsstaat → (+), in Liechtenstein, s.o.
- unbewegl. Vermögen im anderen Vertragsstaat → (+), in Deutschland
- Rechtsfolge
 - Einkünfte können (auch) im Belegenheitsstaat (Deutschland) besteuert werden

b. Methodenartikel

Vertragsparteien haben die Freistellungsmethode, § 23A DBA gewählt

- nach Art. 23A I DBA nimmt der Ansässigkeitsstaat (Liechtenstein) die Einkünfte von der Besteuerung aus (dort ledigl. Progressionsvorbehalt möglich, Art. 23A III)
- Deutschland behält also sein Besteuerungsrecht

2. Veräußerung der Gesellschaftsanteile

a. Verteilungsartikel

Unternehmensgewinne, Art. 7 DBA

- nach deutschem Recht gehört die Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gem. § 17 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb
- Art. 7 DBA erfasst jedoch keine fiktiven Unternehmen, vgl. auch Art. 3 I lit. c DBA

Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, Art. 13 IV DBA

→ (-), da der Wert der Anteile an der X-GmbH nicht auf (in Deutschland belegenem) unbeweglichem Vermögen iSd Art. 6 DBA beruht

Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, Art. 13 V DBA

- Veräußerung

→ Begriff nicht im DBA definiert → grds. Art. 3 II DBA: Steuerrecht des Anwenderstaats

[*der Vollständigkeit halber*: dennoch umstritten, ob der Begriff nach nationalem Steuerrecht oder abkommensautonom auszulegen ist:

- nach deutschem Steuerrecht Veräußerung (+), s.o.
- Ausdruck „Veräußerung“ iSd Art. 13 DBA in einem weiteren Sinne zu verstehen als nach nationalem Recht → ebenfalls (+)]

Ausgangsfall

- in Art. 13 I, II, III, IV DBA nicht genanntes Vermögen
 - unbewegliches Vermögen iSd Art. 6 DBA (Abs. 1) (-)
 - bewegliches Betriebsvermögen (Abs. 2) (-)
 - Seeschiffe oder Luftfahrzeuge (Abs. 3) (-)
 - Anteile (Abs. 4) (+), aber deren Wert beruht nicht zu mehr als 50 % auf im anderen Staat belegenen unbeweglichen Vermögen iSd Art. 6 DBA → (-)
- Rechtsfolge
 - Veräußerungsgewinn kann lediglich im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers (Liechtenstein) besteuert werden

b. Methodenartikel

- Anwendung der Methodenartikel gar nicht mehr erforderlich, da bereits der Verteilungsartikel 13 V DBA das Besteuerungsrecht ausschließlich Liechtenstein zuweist

3. Zwischenergebnis

Deutschland hat nach dem DBA das Besteuerungsrecht für die Mieterträge aus der Vermietung der in München belegenen Eigentumswohnung.

Gesamtergebnis

B ist im VZ 2024 in Deutschland mit seinen Einkünften aus VuV iHv 31 500 € beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Erweiterte beschränkte ESt-Pflicht, § 2 AStG

A. Subj. Steuerpflicht

- natürliche Person (+)
- relevante unbeschränkte ESt-Pflicht in der Vergangenheit
 - in den letzten zehn Jahren vor Ende der unbeschränkten Steuerpflicht insges. mind. fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig
 - Ende der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 I 1 EStG durch Umzug nach Liechtenstein am 1.1.19 → B muss zwischen dem 1.1.09 und dem 31.12.18 insges. mind. fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sein
 - Wohnsitz iSd § 8 AO bis zum 31.12.10 und dann wieder vom 1.1.13 bis zum 31.12.18 in De
 - B war im fraglichen Zeitraum insgesamt acht Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig

- als Deutscher
 - wer die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt oder zu den in Art. 116 I GG genannten Personen zählt → B als deutscher Staatsangehöriger (+)
- Ansässigkeit in Niedrigsteuergebiet, § 2 I 1 Nr. 1 iVm § 2 II AStG
 - Ansässigkeit des B in Liechtenstein
 - niedrige Besteuerung, § 2 II AStG
 - Nr. 1 → ESt laut Sachverhalt in Liechtenstein um mehr als die Hälfte niedriger → (+)
- wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland, § 2 I 1 Nr. 2 iVm § 2 III AStG
 - Nr. 1: Beteiligung iSd § 17 I EStG an einer inländischen Kapitalgesellschaft (+), s.o.
 - [str., ob auch bei dieser Variante nur auf die Verhältnisse zu Beginn des VZ abzustellen ist; Streitentscheid entbehrlich, da B auch nach der Veräußerung noch zu 25 % beteiligt ist]

Abwandlung

- Nr. 2 ebenfalls (+)
- Freigrenze, § 2 I 3 AStG
 - § 2 I 1 AStG findet nur Anwendung für VZ, in denen die hiernach insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 16 500 € betragen → Frage der obj. Steuerpflicht
- B ist bis zum Ablauf des Jahres 2029 beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen Einkünften iSd § 2 I 1 Hs. 1 EStG, die bei unbeschränkter ESt-Pflicht nicht ausländische Einkünfte iSd § 34d EStG sind

B. Obj. Steuerpflicht

I. Mieterträge aus dem in Frankreich belegenen Einfamilienhaus

1. Einkünftequalifikation

Einkünfte aus VuV gem. § 2 I 1 AStG iVm § 2 I 1 Nr. 6, § 21 I 1 Nr. 1 EStG

- Einkünfte aus der Vermietung von unbewegl. Vermögen (Gebäude)
- aber: Immobilie in Frankreich belegen, sodass es sich nach § 34d Nr. 7 EStG um ausländische Einkünfte handelt

→ keine Einkünfte aus VuV

II. Mieterträge aus der Vermietung der in München belegenen Eigentumswohnung

1. Einkünftequalifikation

Einkünfte aus VuV gem. § 2 I 1 AStG iVm § 2 I 1 Nr. 6, § 21 I 1 Nr. 1 EStG

- Einkünfte aus der Vermietung von unbewegl. Vermögen (Gebäudeteil)
 - Immobilie auch nicht in einem ausländischen Staat belegen, sodass keine ausländischen Einkünfte iSd § 34d Nr. 7 EStG vorliegen
- Einkünfte aus VuV (+) (aber subsidiär zur einfachen beschränkten Steuerpflicht)

III. Veräußerung der Gesellschaftsanteile

1. Einkünftequalifikation

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 I 1 AStG iVm § 2 I 1 Nr. 2, 17 I 1 EStG

- Voraussetzungen des § 17 I 1 EStG (+), s.o.
 - X-GmbH hat ihren Sitz i.S.d. § 11 AO nicht in einem ausländischen Staat und der Sacherhalt liefert auch keine Anhaltspunkte für eine Geschäftsleitung iSd § 10 AO in einem ausländischen Staat, sodass keine ausländischen Einkünfte iSd § 34d Nr. 4 lit. b/aa EStG vorliegen
 - X-GmbH verfügt auch nicht über in einem ausländischen Staat belegenes unbewegliches Vermögen, sodass auch keine ausländischen Einkünfte iSd § 34d Nr. 4 lit. b/bb EStG vorliegen
 - unbeachtlich, dass der Erwerber C seinen Sitz in Frankreich hat
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (+) (aber subsidiär zur einfachen beschränkten Steuerpflicht)

IV. Freigrenze, § 2 I 3 AStG

Die beschränkt steuerpflichtige Einkünfte betragen insgesamt mehr als 16 500 € (s.o.), sodass § 2 I 1 AStG Anwendung findet

V. Ergebnis

B ist mit seinen Einkünften aus VuV aus der Vermietung der in München belegenen Eigentumswohnung und seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der X-GmbH erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 2 I 1 AStG.

Exkurs

Warum werden die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung in München und der Veräußerung der Gesellschaftsanteile noch im Hinblick auf Art. 2 I 1 AStG geprüft, wenn bereits festgestellt wurde, dass B mit diesen Einkünften nach § 1 IV iVm § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig ist?

→ Es ist möglich, dass Einkünfte gleichzeitig sowohl als inländische iSd § 49 EStG als auch als ausländische iSd § 34d EStG qualifizieren.

- In diesen Fällen ist umstritten, ob die Einkünfte unter § 2 I 1 AStG fallen.
- Der Streit wirkt sich schließlich bei der Berechnung der nach § 2 I 1 AStG beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte im Rahmen der Freigrenze gem. § 2 I 3 AStG aus.

Exkurs

- Im Endergebnis kann sich der Streit nur dann auswirken, wenn Einkünfte vorliegen, die gleichzeitig sowohl als inländische als auch als ausländische qualifizieren und darüber hinaus Einkünfte vorliegen, mit denen B nicht nach § 1 IV iVm § 49 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, jedoch nach § 2 I 1 AStG erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig ist, die aber (falls vorhanden, mit denjenigen Einkünften, die sowohl § 1 IV iVm § 49 EStG als auch § 2 I 1 AStG unterfallen, addiert) unter der Freigrenze des § 2 I 3 AStG liegen und diese nur durch Addition mit den Einkünften, die sowohl als inländische als auch als ausländische qualifizieren, überschreiten.
- Denn in diesem Fall wäre B mit den Einkünften, die § 2 I 1 AStG, jedoch nicht § 1 IV iVm § 49 EStG unterfallen und unter der Freigrenze liegen, nach einer Ansicht einkommensteuerpflichtig, nach der Gegenansicht dagegen nicht.

Exkurs

- Diese Ausführungen sind jedoch für unsere Zwecke viel zu tiefgehend!

→ **Merke daher lediglich: noch einmal alle möglicherweise in Betracht kommenden Einkünfte im Hinblick auf § 2 I 1 AStG prüfen!**