

# Übungseinheit vom 11.6.2026

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 x 3 000 € = 36 000 €
- Veranlassungszusammenhang (+)

*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 2006 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*

$$180\,000\text{ €} - 75\,000\text{ €} = 105\,000\text{ €}$$

## *e. Freibetrag, § 17 III EStG*

Satz 1: B veräußert 25 % der Anteile an der KapGes → Teil von 9 060 €, der dem veräußerten Anteil an der KapGes entspricht:  $9\,060\text{ €} \times 25\% = 2\,265\text{ €}$  → Freibetrag i.H.v. 2 265 €

Satz 2: Teil von 36 100 €, der dem veräußerten Anteil an der KapGes entspricht:  $36\,100\text{ €} \times 25\% = 9\,025\text{ €}$   
→ Ermäßigung um  $105\,000\text{ €} - 9\,025\text{ €} = 95\,975\text{ €}$  → Freibetrag:  $2\,265\text{ €} - 95\,975\text{ €} = -93\,710\text{ €}$

→ Freibetrag (-)

[Merke: der Freibetrag wird maximal bis zu einem Veräußerungsgewinn i.H.v. 45 160 € (9 060 € + 36 100 €) gewährt]

## 4. Zwischenergebnis

Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 105 000 €

## **IV. Zwischenergebnis**

Summe der Einkünfte im VZ 2025 in Deutschland nach deutschem Außensteuerrecht:  $31\,500\text{ €} + 105\,000\text{ €} = 136\,500\text{ €}$

## 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. Anwendbarkeit des DBA

#### 1. 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 → (+)

## 2. 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

## 3. Räumliche und zeitliche Anwendbarkeit des DBA

→ hiervon ist auszugehen

## II. 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, Art. 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 2025 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 1.1.20 → B muss zwischen dem 1.1.10 und dem 31.12.19 insges. mind. fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sein
    - Wohnsitz iSd § 8 AO bis zum 31.12.11 und dann wieder vom 1.1.14 bis zum 31.12.19 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]

- 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 2030 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 Sachverhalt 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!**