Gericht:	BFH	**Quelle:**	ISR
Entscheidungs-datum:	10.04.2013		Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Aktenzeichen:	I R 22/12	**Fundstelle:**	ISR 2013, 349-350
Dokumenttyp:	Urt.	**Normen:**	EStG 1997 § 22 Nr. 3, EStG 1997 § 49 Abs. 1 Nr. 9 Alt. 1, EStG 1997 § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, EStG 1997 § 50a Abs. 5 Satz 5, EStDV 1997 § 73g
		Zitiervor-schlag:	ISR 2013, 349-350

Titelzeile
Nutzung einer beweglichen Sache im Inland

Vorinstanz

FG Düsseldorf v. 7.2.2012 - 6 K 2147/10 H

Leitsatz

Eine im Ausland ansässige Person unterliegt mit ihren Einkünften aus der Vermietung von beweglichen Sachen (hier: Lkw) an eine inländische Gesellschaft, die ihrerseits die Sachen an inländische Unternehmer weitervermietet, nur insoweit der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 Alt. 1 EStG 1997, als die Sachen tatsächlich im Inland genutzt werden.

Das Problem: Die Klägerin (inländische GmbH) mietete Sattelzugmaschinen (Lkw) von einer liechtensteinischen Kapitalgesellschaft (S-AG) und vermietete sie ohne Gewinnaufschlag an selbständige inländische Frachtführer weiter. Diese Frachtführer führten mit den Lkw ausschließlich Fahrten im Rahmen der Spedition der Klägerin durch. Die Fahrtstrecken der Lkw erstreckten sich zum größten Teil auf das Ausland (Streckenanteil in Deutschland unter 10 %).

Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass die S-AG durch die Mietzahlungen insgesamt inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 9 Alt. 1 EStG 1997 erzielt hätte, die nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG 1997 dem besonderen Steuerabzug i.H.v. 25 % zu unterwerfen wären. Wegen Verletzung der Abzugsverpflichtung wurde die Klägerin in Haftung genommen.

Streitig war die Frage, ob § 49 Abs. 1 Nr. 9 Alt. 1 EStG 1997 eine tatsächliche Nutzung der beweglichen Sachen (Lkw) im Inland verlangt, oder eine Verwertung in der inländischen Betriebsstätte der Klägerin durch das Abschließen von Mietverträgen mit den Frachtführern im Inland ausreichte, um inländische Einkünfte zu generieren.

Die Entscheidung des Gerichts: Entgegen der Auffassung der Vorinstanz (FG Düsseldorf v. 7.2.2012 – 6 K 2147/10 H , EFG 2012, 1172) entschied der BFH, dass nur insoweit inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 9 Alt. 1 EStG 1997 vorlägen, wie das von der Klägerin gezahlte Entgelt als Gegenleistung für eine Leistung der Vergütungsempfängerin anzusehen ist, die eine Nutzung einer beweglichen Sache (Lkw) im Inland zur Folge hatte. Entscheidend sei insoweit die tatsächliche Nutzung der Lkw im Inland. Vergütungsteile, die auf Nutzungszeiten im Ausland entfielen, wären somit nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen.

Da die Vorinstanz keine Feststellungen zum Umfang der Nutzung der Lkw im Inland getroffen hatte, hob der BFH das Urteil des FG auf verwies die Sache zurück.

In seiner Begründung weist der BFH darauf hin, dass der Wortlaut der Norm eine (tatsächliche) Nutzung der beweglichen Sache im Inland verlange und eine reine inländische Verwertung, wie sie in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1997 zur Begründung inländischer Einkünfte bei der Vermietung von Rechten genannt wird, nicht ausreiche.

Konsequenzen für die Praxis: In seinem obigen Urteil hat der BFH der bisher gängigen Verwaltungsauffassung, wie sie auch das FG Düsseldorf vertreten hatte, eine klare Absage erteilt.

Bei inländischen Einkünften durch die Nutzungsüberlassung von Sachen muss nun in jedem Fall geprüft werden, ob insbesondere weitervermietete Sachen tatsächlich in Inland genutzt werden.

Bis zum VZ 2008 unterlagen – wie im Urteilsfall – die Nutzungsüberlassungen von Sachen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG 1997. Ab 2009 gilt der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG 2009 nur noch für Rechteüberlassungen. Nutzungen von beweglichen Sachen führen zwar weiterhin nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 Alternative 2 EStG 2009 zu inländischen Einkünften, müssen aber vom örtlich zuständigen Finanzamt veranlagt werden. Im Rahmen der Veranlagung sind – anders als beim Steuerabzug (vgl. § 50d Abs. 1 EStG) – die Beschränkungen durch die DBA zu beachten. In vielen deutschen DBA fallen – anders als im aktuellen OECD-Musterabkommen – auch Nutzungsüberlassungen von Sachen unter den Lizenzgebührenartikel. Einige DBA räumen auf diesem Wege Deutschland ein begrenztes Quellensteuerrecht an diesen Einkünften ein, so z.B.

- die DBA Ägypten, Bolivien, Ecuador und Kenia ein Quellensteuerrecht von 15 % der Vergütungen,
- die DBA Australien, Bangladesch, Elfenbeinküste, Indien, Japan, Jugoslawien (anzuwenden auf Bosnien-Herzegowina, Kosovo, Montenegro und Serbien), Kuwait, Marokko, Mexiko, Mongolei, Namibia, Neuseeland, Pakistan, Portugal, Sambia, Sri Lanka, Türkei, und Vereinigte Arabische Emirate von 10 %,
- die DBA China und Malaysia von 7 %,
- und die DBA Aserbaidschan, Bulgarien, Estland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Polen, Tadschikistan, Tschechoslowakei (anzuwenden auf Tschechien und die Slowakei) und Venezuela von 5 %.

Bei den EU-Ländern Bulgarien, Estland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Polen, Portugal, Slowakei und Tschechien hat keine Veranlagung der Nutzungsvergütungen zu erfolgen, soweit die Voraussetzungen des § 50g EStG (Umsetzung der EU-Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie) erfüllt werden.

Ist der Vergütungsgläubiger in einem Staat ansässig, mit dem kein DBA besteht (z.B. Brasilien, Chile, Costa Rica,

- 349 -
ISR 2013, 349-350
- 350 -

Jemen, Jordanien, Kaiman-Inseln, Kambodscha, Kolumbien, Laos, Monaco, Nigeria, Panama, Paraguay, Peru, Saudi-Arabien, Senegal) oder in einem Gebiet, für das kein DBA anzuwenden ist (z.B. Gibraltar, Färöer, Isle of Man, Kanalinseln, Hongkong, Macau), werden die Einkünfte aus den Nutzungsüberlassungen ohne eine Begrenzung veranlagt.

Greift die Quellensteuerbegrenzung auf eine bestimmte Prozentzahl eines DBA, müssen die Einkünfte aus den Nutzungsüberlassungen von Sachen (ab 2009) veranlagt werden. Hierbei sind zunächst die Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) aus den inländischen Nutzungsüberlassungen nach deutschem Recht zu ermitteln. Aufgrund des obigen Urteils sind Nutzungsüberlassungen nur insoweit zu erfassen, wie die Gegenstände tatsächlich im Inland genutzt werden.

Im Einzelfall kann es nun dazu kommen, dass bei der Weitervermietung durchgeprüft werden muss, wo die Mobilien letztendlich genutzt werden. Im Extremfall kann es bei der Untervermietung zu mehreren Ebenen kommen, wo nun der letzte Nutzer festgestellt werden muss, um Klarheit über den genauen

Nutzungsort zu bekommen. Nutzt der letzte Endpartner den Gegenstand (ggf. teilweise) im Inland, führt dies insoweit zu inländischen Einkünften aller Vorvermieter.

Handelt es sich bei dem beschränkt Steuerpflichtigen um eine natürliche Person, wird die Steuer zunächst nach der Grundtabelle unter Hinzurechnung des Grundfreibetrages ermittelt (§ 50 Abs. 1 S. 2 EStG).

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften unterliegen mit ihren inländischen Einkünften – wie inländische Körperschaften – grundsätzlich dem Steuersatz von 15 %.

Sowohl bei den natürlichen wie auch juristischen Personen ist aber bei der Festsetzung der Steuer zu beachten, dass sie nicht höher sein darf als das DBA es zulässt, z.B. 10 % der Bruttoeinnahmen bei Ansässigkeit in Japan.

Beraterhinweis: Ist bei Nutzungsüberlassungen von Sachen im Inland eine Quellensteuerbegrenzung eines DBA im Rahmen der Veranlagung zu beachten, kann derzeit kein Steuerprogramm den Fall richtig rechnen. Man sollte daher zunächst die Einkünfte „normal“ rechnen lassen und parallel „zu Fuß“ ermitteln, ob die Anwendung des einschlägigen Quellensteuerhöchstsatzes bezogen auf die Bruttoeinnahmen zu einem niedrigeren Ergebnis führt.

Die Finanzverwaltung hat übrigens das gleiche Problem und muss beim Eingreifen der DBA-Begrenzung die Veranlagung personell durchführen.

StOAR *Jörg Holthaus*, Unna

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln