

02.20

StBp

Die steuerliche Betriebsprüfung

60. Jahrgang
Februar 2020
Seiten 037–068

www.StBpdigital.de

Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

Herausgeber

Dr. Horst-Dieter Höppner
Vizepräsident des Bundesamtes
für Finanzen a. D.
Bonn

AUFSÄTZE

Dipl.-Finanzwirt (FH) Heinz Wermke, Kaiserslautern

Die Einnahme-Überschuss-Rechnung
nach § 4 Abs. 3 EStG

Erfassen der baren Betriebseinnahmen – ein rechtsfreier
Raum?

Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Nordkirchen

Die KGaA als Familiengesellschaft

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler,
München*

Einkünfte und Verluste aus „Spekulationsgeschäften“
nach neuem deutschem und internationalem Steuer-
recht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland
Ein informativer Abriss

RECHTSPRECHUNG

Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt, München

Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der
Außenprüfung

Einkünfte und Verluste aus „Spekulationsgeschäften“ nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland

Ein informativer Abriss

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München*

I. Einleitung und Überblick

Als Spekulationsgewinne bezeichnet man Erträge oder im Gegenzug auch Verluste aus realisierten Werterhöhungen oder negativen Wertveränderungen¹ beim Handel mit oder beim Ankauf und Verkauf von identischen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern (WG), wie mit Wertpapieren einschließlich Optionsberechtigungen, geschützten Rechten oder Grundstücken, innerhalb bestimmter gesetzlicher Fristen (Veräußerungsfristen). Rechte sind u. a. Urkunden, die bestimmte Anrechte verbriefen, so etwa auf die Miteigentümerschaft an einem Unternehmen. Solche Gewinne aus – neutral bezeichnet – „Spekulationsgeschäften“ – sind nach der Rechtsprechung des BFH² in aller Regel nicht auf Wiederholung angelegt und berechnen sich aus der Differenz von Ankaufspreis, abzüglich möglicher Aufwendungen für den Kauf, und eines erzielten Verkaufspreises, vermindert um nachgewiesene Ausgaben für einen solchen Verkauf.

Als Spekulationsgeschäfte werden auch Vorgänge bezeichnet, bei denen Wirtschaftsgüter des „Privatvermögens“ innerhalb kurzer Zeit nach der Anschaffung wieder veräußert werden. Der Begriff für „privates Veräußerungsgeschäft“ steht für die Veräußerung eben eines zum Privatvermögen gehörenden Vermögensgegenstandes. Gewinneinkünfte beinhalten die inzwischen erfolgten Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern.³ Gewinne und Kapitaleinkünfte hieraus sind grundsätzlich einkommensteuerpflichtig, soweit sie insgesamt den gesetzlichen Sparerfreibetrag⁴ übersteigen.

Als Spekulationsgeschäfte werden folglich Vorgänge bezeichnet, bei denen Wirtschaftsgüter des Privatvermögens innerhalb kurzer Zeit (gesetzliche Spekulationsfrist) nach der entgeltlichen Anschaffung wieder verkauft werden. Die offizielle Bezeichnung hierfür lautet seit 1999 „private Veräußerungsgeschäfte“ (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG). Gewinnerträge aus solchen privaten Veräußerungsgeschäften unterliegen somit innerhalb der sogenannten Spekulationsfrist voll der individuellen Einkommensteuer.

Bei Verkäufen von privaten Wertgegenständen innerhalb eines Jahres können auch Wertzuwächse als Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften steuerpflichtig sein. Zu privaten Wertgegenständen zählen neben Immobilien oder unbebauten Grundstücken insbesondere Gold und andere Edelmetalle, Devisen, Währungskursgewinne, Schmuck, Gemälde, Kunstgegenstände, Antiquitäten, Oldtimer, Briefmarken- und Münzsammlungen sowie neuerdings der Handel mit Kryptowährungen, wie z. B. mit virtuellen Bitcoins (BTC).⁵

Ein Gewinn aus dem Verkauf von fremdgenutzten Immobilien innerhalb der gesetzlichen zehnjährigen Spekulationsfrist ist ebenfalls steuerpflichtig. Nachweisbar bis zum Verkauf selbstgenutzte Immobilien können hingegen in aller Regel steuerfrei verkauft werden.

Nachweisbare Spekulationsgewinne sind bei Personengleichheit der Agierenden grundsätzlich in vollem Umfang steuerpflichtig. Eine irgendwie geartete Einkünfterzielungsabsicht des Begünstigten ist hierbei seitens des Einkommensteuer-Finanzamtes wegen der Typisierung der hierzu erforderlichen Betätigungen nicht nachzuweisen.⁶ Sie unterliegen seit einiger Zeit einer „Abgeltungssteuer“⁷ in Höhe von 25 Prozent, unabhängig von der gesetzlichen Haltedauer, auf die (vorerst noch) zusätzlich ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent auf diese Steuer erhoben wird. Zudem kann zusätzlich noch eine Kirchensteuer

* Bis zu seiner, auf eigenem Wunsch etwas vorgezogenen Pensionierung war der Autor Bundesbeamter in leitenden Funktionen in der Bundesfinanzverwaltung, u. a. Gruppenleiter für „Internationales Steuerrecht“ in der Bundesbetriebsprüfung im ehemaligen „Bundesamt für Finanzen“, dem heutigen „Bundeszentralamt für Steuern“ (BZSt), beide mit Sitz in Bonn, sowie mehr als 25 Jahre lang nebenberuflich Vortragender im „Internationalen Steuerrecht“ an der Bundesfinanzakademie des BMF. Der Autor hat im „Internationalen Recht“ (*Völkerrecht*) promoviert, daher seine Anmerkungen im Text auch hierzu. – Zur prüfungsfreien Zulassung von ehemaligen Finanzbeamten in herausgehobenen Funktionen als „Steuerberater“, vgl. § 38 Abs. 1 StBerG sowie die ausführliche Begründung hierzu im BFH-Beschluss v. 25. 10. 2007 VII B 55/07, BFH/NV 2008, 411. – Seither ist der Verfasser in München als RA/StB tätig (s. u. a. www.langenmayr.de oder *Kanzlei Dr. Langenmayr und Partner m. b. B.*, München), seit längerem hier noch freiberuflich.

1 Vgl. BFH v. 13. 4. 2010 IX R 36/09, BFH/NV 2010, 1705 oder BStBl. II 2010, 792, sowie v. 8. 11. 2017 IX R 25/15, BFHE 260, 202, Rn. 19, oder BStBl. II 2018, 518, jeweils m. w. N.

2 Nach BFH v. 18. 8. 2015 I R 38/12, BFH/NV 2016, 378 oder HFR 2016, 221, m. w. N. (auch zu BVerfG v. 7. 5. 2008 2 BvR 2392/07, DStRE 2009, 347 Nr. 6, zu privaten Spekulationsgeschäften gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG – alt), versteht die Rechtsprechung unter „Spekulationsgeschäften“ – entgegen den üblichen jährlichen und regelmäßigen Wiederholungserträgen nach § 11 EStG – gezielt „Einmalgeschäfte“ mit dem eigenständigen Sonderstatus in § 23 EStG („durchbrechende Gewinnermittlung“).

3 Vgl. BFH v. 21. 9. 2005 IX B 90/05, BFH/NV 2006, 55.

4 Sparerfreibeträge nach § 20 Abs. 9 EStG (für Ledige 801 EUR sowie bei Zusammenveranlagungen 1.602 EUR) i. V. m. § 23 EStG.

5 Vgl. hierzu u. a. *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 7.

6 Vgl. hierzu *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 3, m. w. N.

7 Diese Abgeltungssteuer ersetzt seit dem Jahre 2009 die zuvor geltende „Spekulationssteuer“; mit ihrer Erhebung an der Quelle gilt die Steuerpflicht auf diese Einkunftsart als abgegolten.

fällig werden, je nach Wohnsitz-Bundesland zwischen 8 oder 9 Prozent⁸ der festgesetzten Einkommensteuern, soweit der Empfänger nicht aus seiner Religionsgemeinschaft ausgetreten ist.

Der Begriff der spekulativen Wertzuwachssteuer stammt noch aus der vorher geltenden inländischen Steuergesetzgebung, nach der positive Erträge aus Spekulationsgeschäften nur dann steuerpflichtig waren, wenn zwischen Kauf und Verkauf nicht mehr als zwölf Monate (Spekulationsfrist) verstrichen waren. Zuvor war in verschiedenen Varianten ausschließlich der persönliche Einkommensteuersatz maßgebend. Für solche Wertpapiere, die sich schon vor der Einführung der Abgeltungssteuer im Besitz des Steuerpflichtigen befanden, gilt die alte Regelung weiterhin. Solche Verkaufsgewinne bleiben daher steuerfrei.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 und damit seit der Einführung der pauschalen Abgeltungssteuer ab dem 1. 1. 2009 sind Wertsteigerungen aus private Veräußerungsgeschäften bei Wertpapieren generell und unabhängig von der sonstigen gesetzlichen Haltedauer steuerpflichtig, und zwar als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 EStG, und nicht mehr nach der Sondervorschrift in § 23 EStG. Die Erlöse aus der Veräußerung von Wertpapieren unterliegen seither voll der „Abgeltungssteuer“ i. H. v. 25 Prozent, schon an der Quelle und mit einer Abgeltungswirkung, eine zusätzliche Spekulationssteuer wird demzufolge seither nicht mehr erhoben. Als Folge wurden die Regelungen zu den privaten Veräußerungsgeschäften durch das EStG 2008 auch neu gefasst. Die Regelungen des § 23 EStG betreffen seit diesem Zeitpunkt somit nur noch Grundstücke und „andere Wirtschaftsgüter“.

Für Immobilien gilt weiterhin die Spekulationsbesteuerung, wenn diese innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb mit Gewinn wieder verkauft werden, bei „anderen Wirtschaftsgütern“ ein Jahr nach deren Erwerb (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigenheime oder Eigentumswohnungen sind weiterhin von dieser Besteuerung ausgeschlossen, sofern sie zwischen der Anschaffung bzw. Fertigstellung und ihrer Veräußerung bzw. im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren vom Veräußerer oder einem seiner engeren Verwandten nachweisbar ausschließlich privat und eigengenutzt wurden.⁹

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 2009 wurde der Begriff der „Spekulationsgeschäfte“ allgemein nur noch eingeschränkt benutzt und für nicht betriebliche Übertragungen die Bezeichnung „private Veräußerungsgeschäfte“ eingeführt.¹⁰ Werden Grundstücke bzw. Immobilien oder Kapitalanlagen jeder Art innerhalb bestimmter gesetzlicher Fristen wieder veräußert, so kann bei Unterschreitung der jeweiligen gesetzlichen Spekulationshaltefrist eine Ertragsbesteuerung ausgelöst werden. Vom steuerpflichtigen Gewinnertrag aus privaten Veräußerungsgeschäften können Werbungskosten und sonstige nachzuweisende Aufwendungen abgezogen werden. Zu solchen Werbungskosten gehören zum Beispiel Maklercourtage, Bankspesen und Kreditzinsen etc.¹¹

Bei der Ausgabe neuer Wertpapiere erfolgt ein sich ergebender Abschlag, sog. Abgeld, meist in einem individuell vorgegebenen Prozentsatz, um den Ausgabekurs unter dem Nennwert zu halten (Disagio). Das Gegenteil ist das Aufgeld (Agio) oder die Prämie. Beim Handel mit bloßen Optionsscheinen ist es der zumeist auch ein in Prozenten angegebener Betrag, um den der Wert, zum Beispiel einer Aktie, über den gekauften Optionsscheinen billiger sein kann, als der direkte Kauf dieser Unternehmens-Aktie.

In Folge der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) v. 9. 3. 2004¹² waren Verluste aus Wertpapier-Spekulationsgeschäften zeitweise (insbesondere für die Jahre 1997 und 1998) steuerlich nicht mehr anzuerkennen. Dies hat der BFH

mit seinem Urteil v. 14. 7. 2004¹³ ausdrücklich bestätigt. Sonstige Verluste aus Spekulationsgeschäften waren lediglich mit positiven Spekulationseinkünften ausgleichbar. Nach der Finanzkrise von 2008 wurden aber Verrechnungen mit Altverlusten nach § 23 EStG innerhalb von weiteren 5 Kalenderjahren, bis einschließlich 2013, wieder zugelassen.

Mit seinem Urteil v. 6. 12. 2016¹⁴ hat der BFH diese Beschränkung der Fünfjahresfrist für eine Verrechenbarkeit von Altverlusten als mit Art. 3 Abs. 1 GG verfassungskonform bestätigt. Zeitlich danach, folglich ab 2014, konnten noch nicht aufgezehrte Altverluste zwar nach neuerem Steuerrecht umqualifiziert, aber weiterhin nur mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften mit anderen Wirtschaftsgütern ausgeglichen werden, z. B. mit Einnahmen aus Immobilien- oder sonstigen Spekulationsgeschäften, wie auch z. B. aus Edelmetall- oder Fremdwährungshandel.

Neue Verluste können seither durch den – 2008 mittels der Einführung der „pauschalen Abgeltungssteuern von 25 Prozent an der Quelle“ (meist durch die Anlege-Banken oder auch die Kapitalgesellschaften) erfolgten – Systemwechsel und seit 2014 nach § 20 Abs. 6, nach den Sätzen 1 bis 5, EStG recht unterschiedlich nur noch als besondere Nachteile aus Kapitalvermögen verrechnet werden, z. B. mit Gewinnen aus anderen Aktienverkäufen oder aus Beteiligungen an Fonds. Hierdurch möchte der Gesetzgeber wohl eine gleichgelagerte Versteuerung von Erträgen aus Kapitalvermögen, wie aus Zinsen, Dividenden, Zertifikats-erlösen und Investmentvergütungen, und Gewinnen aus einer Veräußerung sonstiger privater Kapitalanlagen erreichen, und dies mit einem persönlichen Steuersatz.¹⁵ Auch der BFH sieht in seiner vorgenannten Entscheidung v. 6. 12. 2016 in dieser Beschränkung der Verrechenbarkeit von Verlusten aus Spekulationsgeschäften eine gewisse wirtschaftliche Entwertung solcher negativen Einnahmen.

Erfolgt die Veräußerung von Immobilien bis zu 10 Jahre nach ihrem Erwerb, löst dies stets eine Besteuerung des möglicherweise erzielten Veräußerungsgewinns als Spekulationsgewinns aus.

Steuerfrei bleiben Erlöse aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG schließlich dann, wenn sie im Jahr insgesamt weniger als 600 EUR an Wertzuwachs (Frei-

8 Im Bundesland Bayern beträgt sie seit eh und je nur 8 Prozent.

9 Bei „Ferienwohnungen“ sowie bei „Zweitwohnungen“ hängt die steuerliche Zuordnung jeweils von den tatsächlichen Umständen ab (auch vermietet oder nicht), vgl. *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 6.

10 Vgl. im Einzelnen das ausführliche „Lexikon des Steuerrechts“ von *Durm*, mit Stand v. 1. 4. 2019, zu „Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen“ (29 Seiten) in DATEV-Dok.-Nr. 0630812, unter Verwertung u. a. des Beschlusses des Großen Senats des BFH v. 30. 10. 2018 GrS 1/16, BStBl. II 2019, 70, zum Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH v. 27. 10. 2015 X R 28/12, BFHE 251, 349 oder BStBl. II 2016, 81, zur Höhe des steuerbaren Gewinns bei teiltgeltlichen Übertragungen von betrieblichen WG in ein Gesamtbetriebsvermögen (der vorliegende Senat war wohl auch der Auffassung wie die FV für den unentgeltlichen Teil „zum Mischwert“ und nicht zum „Teilwert“ oder sogar nur zum „Buchwert“; leider anschließend Erledigung in der Hauptsache und Rücknahme dieser Vorlage des X. Senats an den GrS.), *Durm* aber auch zur stl. Behandlung von diversen Betriebsübertragungen (so z. B. zu Vorsorgezusagen, mit Abstandszahlungen, gg. Privatübernahmen, gg. Betriebsschuld oder gg. Privatgrundstücke).

11 Vgl. u. a. auch *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, 2018, § 23 Rn. 19, m. w. N.

12 Vgl. BVerfG V. 9. 3. 2004 2 BvL 17/02, HFR 2004, 471.

13 Vgl. BFH v. 14. 7. 2004 IX R 13/01, BFH/NV 2004, 1725 oder BStBl. II 2005, 125.

14 Vgl. BFH v. 6. 12. 2016 IX R 18/16, m. w. N., BStBl. II 2017, 676.

15 Persönlicher Steuersatz, zuzüglich (vorerst noch) 5,5 Prozent an Solidaritätszuschlag auf die festgesetzte Einkommensteuer sowie ggf. noch 8 oder 9 Prozent an Kirchensteuer, je nach Wohnsitz des einkommensteuerpflichtigen Kirchenmitglieds in einem Bundesland (im Freistaat Bayern z. B. nur 8 Prozent).

grenze) ausmachen, bei beantragter Zusammenveranlagung steht diese Freigrenze jedem der Ehegatten persönlich zu.

II. Private Veräußerungsgeschäfte nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 (des deutschen) EStG

Unter steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgewinnen versteht das Gesetz gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG, wie es sicherlich allgemein schon bekannt ist, bei

- Grundstücken¹⁶ und bei (geschützten) Rechten, die den Bestimmungen des BGB unterliegen (z. B. Erbbau- oder Mineralgewinnungsrechte) Verkaufserträge innerhalb von „zehn Jahren“ nach deren entgeltlichen oder unentgeltlichen Anschaffung^{17, 18}
- anderen Wirtschaftsgütern¹⁹ Verkaufserlöse innerhalb von „einem Jahr“ nach deren Anschaffung (z. B. bei Gold, Wertpapieren, Geschäftsanteilen etc.)
- Nutzung solcher Wirtschaftsgüter innerhalb des Laufs von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung als Einkunftsquelle, verlängert sich diese Frist nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG (n. F.) auch auf diese zehn Jahre
- [nachgewiesenen Steuerspar-Modellen wurde diese Jahresfrist wohl aus taktischen Gründen seit 2016 auch auf zehn Jahre erweitert].²⁰

Zu den Alternativen gilt nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG als Anschaffungszeitpunkt auch eine Überführung von unbeweglichen oder beweglichen Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen, z. B. durch Entnahme aus einem Betrieb oder im Rahmen einer bevorstehenden Betriebsaufgabe. Spekulationsgeschäfte liegen ebenfalls vor, wenn derartige Wirtschaftsgüter nach ihrer Entnahme aus einem Betrieb innerhalb von einem bzw. von zehn Jahren wieder veräußert werden.

Bei Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder nur mittelbaren Beteiligung an einer „Personengesellschaft“ gelten diese Maßnahmen nach § 23 Abs. 2 Satz 4 EStG als

- Anschaffung bzw. Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dieser Personengemeinschaft und umgekehrt sowie bei der
- Überführung eines Wirtschaftsgutes aus Privatbesitz in ein Betriebsvermögen als Veräußerung, bei einer Einlage in eine Kapitalgesellschaft als verdeckte Einlage.²¹

III. Fristenberechnung

Die genauen Fristenberechnungen des gesetzlichen einen Jahres oder der zehn Jahre erfolgen in Anlehnung an die §§ 108 bis 110 AO i. V. m. den §§ 187 bis 193 BGB (Bürgerliches Gesetzbuch). Hierbei sind stets die einem An- und Verkauf von Wirtschaftsgütern zugrundeliegenden obligatorischen Verträge maßgebend. Auch ein nach § 158 Abs. 1 BGB nur aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft ist nach dem Stichtagsprinzip aus steuerrechtlicher Sicht zunächst rechtsverbindlich, soweit es später nicht per vertraglicher Vereinbarung wieder rechtswirksam aufgehoben bzw. rückgängig gemacht wird.²²

Der Zeitraum zwischen der Anschaffung solcher Wirtschaftsgüter und deren Wiederveräußerung muss zur Auslösung von Steuerpflichten jeweils weniger als diese gesetzlichen Jahresfristen betragen.²³ In seiner ständigen Rechtsprechung stellt der BFH bei der Berechnung solcher Veräußerungsfristen gem. § 23 EStG bei privaten Veräußerungsgeschäften ebenso auf den Abschluss des zivilrechtlich wirksamen, schuldrechtlichen Verpflichtungs-

vertrages und nicht auf das (spätere) Erfüllungsgeschäft ab, und dies unter sorgfältiger Beachtung der Zweifelsregel in § 154 Abs. 2 BGB zur Notwendigkeit von Beurkundungen.²⁴

Bei erforderlichen Drittgenehmigungen eines solchen Rechtsgeschäftes gilt nach dem BFH-Beschluss v. 18. 9. 2006²⁵ der Zeitpunkt der Erteilung dieser Einwilligung durch den Berechtigten, bzw. bei behördlichen Genehmigungen der Stichtag deren nachträglichen Zustimmung. Hierbei ist dann allerdings das Datum des tatsächlichen Zuflusses nicht ausschlaggebend.²⁶

IV. Anschaffungen von Wirtschaftsgütern und gleichgestellte Erwerbsvorgänge

Der Begriff der entgeltlichen oder unentgeltlichen „Anschaffung“ von WG jeder Art durch Eigentümer, Rechtsnachfolger oder durch Zuschläge im Rahmen von Zwangsversteigerungen²⁷ ist ein immanentes Merkmal des § 23 EStG, bei privaten wie betrieblichen Anschaffungen, nicht bei gewissen unentgeltlichen Erwerben (z. B. im Rahmen von Schenkungen oder von vorweggenommenen Erbfolgen), Erwerben eben kraft Gesetzes oder anderen Hoheitsakten.²⁸ Anschaffungskosten sind dabei nach BFH grundsätzlich die Gesamterwerbskosten, bei betrieblichen Einsätzen

16 Bei den Grundstücken sind nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG Wertzuwächse für Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile, Teileigentum und Außenanlagen miteinzubeziehen, die in dieser gleichen Zeit errichtet, ausgebaut oder erweitert worden sind, es sei denn, diese wurden zu eigenen Wohnzwecken verwandt, aber auch Eigentumswohnungen, Erbbaurechte und Mineraliengewinnungsrechte.

17 Die Verlängerung der Frist für die Steuerbarkeit von Erlösen aus Grundstückverkäufen von zwei auf zehn Jahre gilt nach BFH v. 15. 7. 2004 IX B 116/03, BFH/NV 2004, 1472 oder BStBl. II 2004, 1000 oder DATEV-Dok.-Nr. 0818280, m. w. N., nicht als verfassungswidrig.

18 Das galt bei Immobilien auch für Fälle, in denen die Zwei-Jahres-Frist bereits abgelaufen war; hierin sah das BVerfG allerdings eine unzulässige Rückwirkung, vgl. den Volltext der Beschlüsse des BVerfG v. 7. 7. 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04 und 2 BvL 13/05.

19 Hiervon ausgenommen sind nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG n. F. (seit 2008) Erlöse aus Gegenständen des täglichen Gebrauchs, vgl. auch *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 1 u. 7 m. w. N. zur BFH-Rechtspr. und Finanzverwaltung.

20 Vgl. hierzu *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 28, m. w. N. und unter Bezugnahme auf § 52 Abs. 31 Satz 2 u. 3 EStG und den Art. 7 des Gesetzes v. 20. 12. 2016, BGBl. I 2016, 3000 – wohl auch wg. der bei aufgedeckten Steuerunredlichkeiten allgemein verlängerten Verjährungs- und Ermittlungsfrist.

21 Zur Vermeidung von unnötigen Zitierungen, Darlegungen, Wiederholungen und Zitaten (dem bloßen Abriss hier gemäß) vgl. hierzu im Einzelnen das breiter angelegte „Lexikon des Steuerrechts“ (54 Seiten, mit rd. 10 diversen Inhaltspunkten und vielen Unterteilungen) von *Wirfler* „Private Veräußerungsgeschäfte“, DATEV-Dok.-Nr. 0630644, überwiegend zu Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken und geschützten Rechten, mit Interpretationen, Tabellen, Beispielen, deren Lösungen, aktueller Rechtsprechung und neueren Verwaltungsanweisungen sowie u. a. sogar zur Besteuerung von Handelsergebnissen mit „Bitcoins“.

22 Vgl. hierzu *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 21, m. w. N.

23 Vgl. hierzu *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 22, m. w. N.

24 Vgl. BFH v. 8. 4. 2014 IX R 18/13, BStBl. II 2014, 826, m. w. N., oder DATEV-Dok.-Nr. 0652451.

25 Vgl. BFH v. 18. 9. 2006 IX B 154/05, BFH/NV 2007, 31 oder DATEV-Dok.-Nr. 5902916.

26 Vgl. rkr. Urteil des FG Düsseldorf v. 14. 10. 2010 14 K 1324/10 F, EFG 2011, 447 oder DATEV-Dok.-Nr. 5011195 v. 26. 8. 2014.

27 Nach § 90 ZVG i. H. des letzten Bargebotes (§ 49 ZVG) – vgl. BFH v. 18. 12. 2015 IX B 101/15, BFH/NV 2016, 400; vgl. auch *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 11 bis 14, mit weiteren Aufzählungen an Erwerbsvoraussetzungen.

28 Vgl. hierzu *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 36, 43, 44, m. w. N.

nach § 255 Abs. 1 HGB zusätzlich die Aufwendungen für die Inbetriebsetzung des erworbenen WG sowie mögliche Nebenkosten oder auch nachträglichen Anschaffungskosten.

Nach dem BFH-Urteil v. 20. 4. 2004²⁹ sind solche Anschaffungsvorgänge von der Absicht des Erwerbers her und neben dem erforderlichen Rechtsgeschäft vorrangig wirtschaftlich sowie als „Spekulationsgeschäfte“ mit Fristenbindung anzusehen. Die Entgelte hierbei können neben Baraufwendungen auch geldwerte Sachzuwendungen, private Entnahmen,³⁰ Tauschvorgänge³¹ oder sogar Betriebsaufgaben (folglich bei Totalentnahmen) darstellen.³²

V. Steuerbare Einnahmen oder Verluste aus möglichen anderen Einkunftsquellen

Bei Einlagen von Wirtschaftsgütern als Betriebsvermögen oder bei verdeckten Einlagen in Kapitalgesellschaften als Veräußerungsvorgängen (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 5 EStG) können seit 2013 Verluste hieraus nach § 23 Abs. 3 Sätze 7 und 8 EStG gleichermaßen nur mit gleichhohen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften und grundsätzlich vorrangig im gleichen Kalenderjahr, aber ohne die Anwendung von § 10d EStG ausgeglichen werden. Vor- und Rückträge von diesbezüglich überschießenden Beträgen sind nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG als Ausnahmemassnahmen unter bestimmten Voraussetzungen und bestimmten Höchstgrenzen zulässig.³³

Nach der vorgenannten höchstfinanzrichterlichen Entscheidung v. 6. 12. 2016³⁴ sind überdies „Provisionen“ als Gegenleistung für im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer erbrachten Tätigkeit erhaltene Entgelte nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar und steuerpflichtig. Denn nach § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das eine entgeltliche Gegenleistung auslöst, als sonstige Leistung steuerbar.

Einnahmen oder Verluste aus Wertpapierveräußerungen und aus „Termingeschäften“³⁵ werden seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007³⁶ nach § 20 Abs. 2 EStG als Einnahmen aus Kapitalvermögen behandelt.³⁷ Spekulationsbesteuerungen können auch bei privaten Eigentumsübertragungen von Immobilien im Rahmen von Zugewinnausgleichs-Forderungen bei geschiedenen Eheleuten unter einander nach § 23 EStG in Frage kommen, insbesondere nach getroffenen Trennungs- und Scheidungsvereinbarungen.³⁸

VI. Rückabwicklungen von Spekulationsgeschäften

Mögliche Rücktritte von Anschaffungen zuvor erworbener WG können steuerrechtlich je nach Ausgestaltung als Rückabwicklungen oder eine andere Art von Veräußerungen dieser WG gedeutet werden.³⁹

VII. Entgelte aus Grundstücksenteignungen oder Grundstücksversteigerungen steuerbar?

Nach dem BFH-Urteil v. 23. 7. 2019⁴⁰ gelten Grundstücksenteignungen nicht als private Veräußerungen, wenn der Eigentumsverlust am Grundbesitz ohne eine maßgebliche Einflussnahme durch den Steuerpflichtigen erfolgt. So sind danach auch Enteignungen durch Sonderbescheide nach dem Bodensondierungsgesetz keine Grundstücksveräußerungen i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Mögliche Geldentschädigungen hierfür oder Sachaustausche sind nicht steuerbar und daher nicht steuerpflichtig.

Die in § 23 EStG verwendeten Begriffe „Anschaffungen“ und „Veräußerung“ folgen aus den Bewertungs-Bestimmungen des § 6 EStG, des § 255 HGB sowie der §§ 135, 136 BGB. Denn nach der ständigen Rechtsprechung des BFH⁴¹ wird unter „Anschaffung“ und „Veräußerung“ stets ein entgeltlicher Erwerb bzw. eine entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine andere (private) Person verstanden, und zwar nach deren ausdrücklich zustimmenden Willen, als Ausdruck ihrer gewollt wirtschaftlichen Betätigung.⁴²

VIII. Spekulationsgewinne oder Verluste speziell bei Unternehmen

Der Gewinn oder Verlust eines Unternehmens ist das Gesamt- oder ein Zwischenergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung

- 29 Vgl. BFH v. 20. 4. 2004 IX R 5/02, BFH/NV 2004, 749, m. w. N. oder BStBl. II 2004, 987 oder DATEV-Dok.-Nr. 0817880 (z. B. auch bei entgeltlichen Durchgriffen auf WG anderer Miterben im Erbfall).
- 30 Gem. § 23 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2-1. Alternative EStG; vgl. hierzu auch BMF v. 5. 10. 2000 IV C 3 - S-2256 - 263/00, BStBl. I 2000, 1383 oder DATEV-Dok.-Nr. 0556982, zu „Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG“.
- 31 Vgl. hierzu *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 31, 33 u. 71, unter Zitierung BFH v. 13. 4. 2010 IX R 36/09, BFH/NV 2010, 1705 oder BStBl. II 2010, 792 oder DATEV-Dok.-Nr. 0927482.
- 32 Ebenso gem. § 23 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2-2. Alternative EStG, vgl. hierzu auch BMF v. 7. 2. 2007 IV C 3 - S-2256 - 11/07, BStBl. I 2007, 262 oder DATEV-Dok.-Nr. 5230577, zu „Privates Veräußerungsgeschäft bei Grundstücksentnahmen aus dem Betriebsvermögen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Satz 2 und 3 EStG)“.
- 33 Wohl bis zu 1 Mio. EUR bei Ledigen und bei Verheirateten bis zu 2 Mio. EUR in das Vorjahr und/oder die Folgejahre (vgl. Einzelheiten unter den Nrn. 1 u. 2 sowie zu den „eingeschränkten Ausnahmen“ unter „Lohnsteuerkompakt“ im Internet: www.lohnsteuer-kompakt.de, abgerufen am 12. 11. 2019).
- 34 Näheres hierzu siehe zuvor Fn. 14.
- 35 Zum Begriff von „Termingeschäften“ vgl. u. a. BFH v. 6. 7. 2016 I R 25/14, BFH/NV 2016, 1821 oder BStBl. II 2016, 124 oder DATEV-Dok.-Nr. 0934737; nach BFH v. 4. 12. 2014 IV R 53/11, BStBl. II 2015, 483, sind unter Termingeschäften nicht auch „Index-Partizipationszertifikate“ zu verstehen; vgl. hierzu und zu „Leerverkäufen“ auch *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 9.
- 36 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912.
- 37 Früher nach § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG - Näheres s. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 31. Aufl. 2012, § 20 Rn. 165 ff., m. w. N.
- 38 Vgl. die Anmerkung des Deubner Verlages v. 7. 2. 2017, StX 2017, 93 oder DATEV-Dok.-Nr. 0948459 sowie BMF v. 5. 10. 2000 IV C 3 - S 2256 - 263/00, BStBl. I 2000, 1383 Rn. 22, und unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF v. 7. 2. 2007 IV C 3 - S 2256 - 11/07, BStBl. I 2007, 262.
- 39 Näheres hierzu vgl. BFH v. 16. 6. 2015 IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567 oder DStZ 2015, 815 oder DATEV-Dok.-Nr. 0934817, u. a. zu „Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts.“ sowie auch *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 49, m. w. N.; eine „nur formale Rückgängigmachung“ eines Veräußerungsgeschäftes ist unbeachtlich und eine „Rückgewähr“ auf Grund von Wandlungen gilt nicht als Veräußerung, vgl. für beides und zu „aufschiebend bedingten Verkäufen“ jeweils *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 17, m. w. N.
- 40 Vgl. BFH v. 23. 7. 2019 IX R 28/18, BFH/NV 2019, 1285 oder BB 2019, 2261 oder DStR 2019, 2023.
- 41 Vgl. BFH v. 8. 11. 2017 IX R 25/15, BFHE 260, 202 oder BStBl. II 2018, 518, m. w. N.
- 42 Nach der vorgenannten BFH-Entscheidung v. 23. 7. 2019, Rn. 21, m. w. N. (vgl. zuvor Fn. 40), ist andererseits eine solche willentliche wirtschaftliche Betätigung auch bei der Abgabe eines zielführenden „Meistgebotes“ bei einer Zwangsversteigerung eines Grundstücks durchaus zu bejahen (vergleichbar dem Abschluss eines schuldrechtlichen Kaufvertrages mit Übertragung des Eigentums am hoheitlich versteigerten Grund und Boden), und dies gem. den §§ 81 Abs. 1, 90 Abs. 1 des „Gesetzes über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung“, mit der Folge der Besteuerung von möglichen Wertzuwächsen bei einem Zuschlag innerhalb der gesetzlich-steuerlichen Haltefrist.

des Konzernabschlusses der Berichtsperiode. Er ergibt sich aus dem Saldo der gesamten oder eines Teils der Einnahmen des Unternehmens aus Spekulationsgeschäften und den Aufwendungen hierbei. Die Definitionen von Gewinnen oder Verlusten aus Spekulationsgeschäften unterliegen einer unterschiedlichen Aussagekraft und geben stets nur einen Teileinblick in den Erfolg des Unternehmens, seien dies nun operative Gewinne, Betriebsgewinne, Reingewinne oder andere Gewinndokumentationen.

Als „Sperrminoritäten“ bezeichnet man dabei Minderheitsbeteiligungen an Unternehmen, durch die im Einzelfall wichtige Unternehmensbeschlüsse, wie zum Beispiel die Änderung von Satzungsbestimmungen eines solchen Unternehmens, durchaus verhindert werden können. Bei Aktiengesellschaften liegt diese Art von Beteiligungsminorität in aller Regel bei 25 Prozent.

IX. Spekulationssteuern bei Veräußerungen von Immobilien oder unbebauten Grundstücken

Private Personen müssen nicht nur auf ihr regelmäßiges Einkommen Steuern bezahlen, sondern auch auf jegliche Form von Gewinnerträgen aus privaten Veräußerungen sowie auf Einkünfte aus Kapitalanlagen jeder Art, wie beispielsweise aus Wertpapieren. Häufig wird für beide letzteren Einnahmenarten der spezielle Begriff „Spekulationssteuer“ verwendet. Solche Spekulationssteuern werden gerade auch bei Verkäufen mit Gewinn von Immobilien oder unbebauten Grundstücken fällig. Bei den Immobilien kann es sich sowohl um Einfamilienhäuser und um Wohnbauten, als auch um Einzelwohnungen (Ferienwohnungen) handeln. Denn hierbei sind die Besitzer von Immobilien dazu verpflichtet, Steuern zu bezahlen, wenn sie das Objekt ebenso innerhalb der gesetzlich bestimmten, tatsächlich erfüllten Frist nach dem Kauf wieder veräußern.

Wer hierbei jedoch einige Aspekte beachtet, kann seine Immobilie durchaus auch steuerfrei verkaufen.

Ob bei Immobilienverkäufen eine Spekulationssteuer anfällt, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Der Verkauf von selbstgenutzten Immobilien ist grundsätzlich steuerfrei. Eine solche Spekulationssteuer wird andererseits sowohl auf fremdgenutzte bebaute als auch auf unbebaute Grundstücke erhoben.

Steuerpflichtig sind Verkäufe insbesondere, wenn folgende Bedingungen verwirklicht wurden:

- Die Immobilie oder das Grundstück als solches wurden vorher nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt.
- Bei gemischtgenutzten Immobilien wird die Spekulationssteuer anteilig berechnet; dies bedeutet, dass nur der für eigene Wohnzwecke genutzte Teil nicht besteuert wird.
- Erwerb der Immobilie im Rahmen einer Gütertrennung: Wenn eine Gütertrennung vereinbart wurde oder ein Ehepartner nach seiner Scheidung eine Immobilie zugeschrieben erhält, muss er Spekulationssteuer bezahlen, wenn er sie innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren veräußert.
- Erwerb einer Immobilie, indem sie aus dem Betriebsvermögen entnommen oder bei einer Betriebsaufgabe erworben wird: In diesem Fall gilt ebenfalls die Zehn-Jahres-Frist. Verkauft der Nutznießer das Objekt innerhalb dieser Zeit, muss er den Gewinn hieraus halt versteuern.

Wer hingegen solche Steuern auf Immobilien-Veräußerungen ersparen möchte, sollte sich an folgende Leitlinien halten:

- Die gesetzliche Spekulationsfrist von Zehn-Jahren zwischen Erwerb und Veräußerung einhalten. Denn, wenn eine Immobilie oder ein Grundstück erst zehn Jahre nach dem Kauf

veräußert wird, entfällt die Besteuerung von Einnahmen hieraus.

- Wenn eine gekaufte Immobilie im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren vom Erwerber selbst bewohnt worden ist, kann er diese jederzeit steuerfrei verkaufen. Dabei zählen mögliche Randjahre zu dieser Zehn-Jahres-Frist mit, ohne sie – mit Ausnahme der mittleren Jahre – in den letzten drei Jahren voll ausgefüllt haben zu müssen.

X. Empfehlung zur Beschränkung der Anzahl von Immobilienverkäufen

Um nicht als „gewerblicher Immobilienhändler“ eingestuft zu werden, sollte bei Immobilienveräußerungen jeder Art die Anzahl von bis zu drei Objekten nicht überschritten werden, andernfalls neben den Spekulationssteuern auch noch Gewerbesteuern anfallen können. Nach der BFH-Entscheidung v. 28. 9. 2017⁴³ steht auch beim Überschreiten dieser zehnjährigen Haltefrist im Rahmen von privaten Vermögensverwaltungen der Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nichts im Wege.

XI. Spekulationssteuern bei Ratenzahlungen

Bei zeitlich versetzten Zahlungen von Veräußerungserlösen (vertraglich vereinbarte Ratenzahlungen) fallen nach einem BFH-Urteil v. 6. 12. 2016⁴⁴ Veräußerungsverluste zeitlich anteilig an, und zwar im Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zu dem Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse.

XII. Steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten bei Spekulationsgeschäften

Abschreibungen, auch als „Afa“ bezeichnet (Absetzung für Abnutzung), beziffern den kalkulatorischen oder tatsächlichen Wertverlust eines dauerhaften Wirtschaftsgutes. Abschreibungen mindern den Unternehmensgewinn. Planmäßige Abschreibungen können bei vielen Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, so auch bei Ausrüstungsgütern wie Maschinen oder Büroeinrichtungen. Außerplanmäßige Abschreibungen finden vor allem bei Beteiligungen oder sonstigen immateriellen Werten Anwendung, wie z. B. bei geschützten Rechten oder Marken- oder Firmennamen.

Unterliegen die innerhalb der gesetzlichen Spekulationsfrist erworbenen und wieder veräußerten Wirtschaftsgüter, wie z. B. Gebäude oder sonstige Wirtschaftsgüter, einer Abschreibung, so wird der zu versteuernde Veräußerungserlös – nach Abzug der Abschreibungswerte – wohl um diejenigen Anschaffungskosten gekürzt, die der Veräußerer im Rahmen seiner Einkünfteermitt-

⁴³ Vgl. die BFH-Entscheidung v. 28. 9. 2017 IV R 50/15, BFH/NV 2018, 0271 oder BStBl. II 2018, 89 oder DATEV-Dok.-Nr. 0950713, zum Thema: Auch bei Überschreiten der gesetzlichen Frist bei privater Vermögensverwaltung ist die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit möglich (und dies bei mehr als drei Geschäften wegen der Verklammerung bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und dem Überschreiten der zehnjährigen Haltefrist).

⁴⁴ Vgl. BFH v. 6. 12. 2016 IX R 18/16, BFH/NV 2017, 668 oder BStBl. II 2017, 676, vgl. hierzu auch Kube in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 22, m. w. N.

lung schon während der Besitzzeit als Werbungskosten abgezogen hat.

XIII. Steuerliche Behandlung von nachweisbaren Verlusten aus Spekulationsgeschäften

Für Verluste aus Spekulationsgeschäften war bis 1998 lediglich ein Verlustausgleich mit anderen positiven Spekulationseinkünften desselben Kalenderjahres möglich. Eine Verrechnung mit anderen positiven Einkünften oder ein Vor- bzw. Rücktrag von Verlusten aus Spekulationsgeschäften war ausdrücklich ausgeschlossen (§ 23 Abs. 3 EStG – alt). Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999 wurde diese Verlustausgleichsbeschränkung ab dem Jahr 1999, zumindest in Teilbereichen, wieder aufgegeben. In „Anlehnung“ an § 10d EStG wurde seither für Verluste i. S. des § 23 EStG die Möglichkeit eröffnet, im Entstehungsjahr mit anderen Spekulationseinkünften ausgleichsfähige Verluste in das Vorjahr zurück- und in künftige Veranlagungszeiträume vorzutragen und sie dann mit positiven Einkünften aus § 23 EStG zu verrechnen. § 23 Abs. 3 Sätze 7 und 8 EStG sehen immer noch ausdrücklich einen Verlustausgleich nur in Höhe von positiven Spekulationseinkünften vor, und nicht voll nach § 10d EStG.

Eine Verrechnung von Verlusten aus anderen, vergleichbaren Spekulationsgeschäften ist folglich möglich. Eine Verrechnung mit jährlichen positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten bleibt jedoch ausgeschlossen. Sie dürfen aber in das vorangegangene Jahr zurück- oder auch in die folgenden Jahre vorgetragen werden. Verluste, die bei der Veräußerung von Aktien entstehen, die ab dem Jahr 2009 erworben worden sind, dürfen nur noch mit Gewinnen, die aus späteren Aktienverkäufen anfallen, verrechnet werden. Diese Verluste dürfen infolgedessen auch nicht mit Zins- oder Dividendeneinkünften verrechnet werden.⁴⁵

XIV. Gesonderte Feststellung von verbleibenden Verlusten aus Spekulationsgeschäften

Die in einem Veranlagungsjahr überschießend nicht verrechenbaren Verluste sind grundsätzlich „gesondert festzustellen“. Aufgrund der Bezugnahme auf § 10d EStG gelten hinsichtlich der Verlustberücksichtigung die förmlichen Regelungen des § 10d Abs. 4 EStG. Das bedeutet, dass die in den künftigen Veranlagungszeiträumen nur mit anderen positiven Einkünften i. S. des § 23 EStG ausgleichsfähigen Verluste zum Ende des Verlustentstehungsjahres gesondert festgestellt werden müssten. In den Bescheiden über die Feststellung von vortragsfähigen Verlusten müssten daher in Fällen des § 23 EStG Hinweise auf die lediglich eingeschränkte Ausgleichsfähigkeit solcher Spekulationsverluste angebracht werden. Insoweit gilt für derartige Verluste die gleiche Einschränkung wie bei Verlusten aus „sonstigen Leistungen“ i. S. des § 22 Nr. 3 EStG.

Der Bundesfinanzhof hatte in seiner Entscheidung v. 22. 9. 2005⁴⁶ zwar entschieden, dass gemäß den Regelungen in § 23 EStG ein gesondertes Feststellungsverfahren nach § 180 AO nicht vorgesehen sei. Dies hätte bedeutet, dass über die Berücksichtigung solcher Verluste erst in denjenigen Veranlagungsjahren zu entscheiden gewesen sei, in denen der Steuerpflichtige – sei es im Vorjahr des Verlustentstehungsjahres, sei es in den Folgejahren – positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften hätte erzielen müssen, um solche Verluste verrechnen zu können. Dem entsprechend hat der BFH auch im Urteil v. 26. 4. 2006 IX R 8/04 entschieden.⁴⁷

Diese Urteile widersprachen aber der Verwaltungsauffassung (vgl. Tz. 42 des BMF-Schreibens v. 5. 10. 2000 IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl. I 2000, 1383), wonach der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG entsprechend der Regelung in § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG doch „gesondert“ festzustellen ist. Mit dem Jahressteuergesetz 2007 hat der Gesetzgeber daher das Verlustfeststellungsverfahren in § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG rückwirkend neu normiert.

Hierdurch sind beide vorgenannten diesbezüglichen BFH-Entscheidungen hinfällig geworden. Als logische Folge hierzu hat das BMF das BFH-Urteil v. 22. 9. 2005 auch mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF v. 14. 2. 2007 IV C 3 – S 2256 – 12/07). Bei der Verlustverrechnung findet daher weiterhin Rz. 42 des BMF-Schreibens v. 5. 10. 2000 IV C 3 – S 2256 – 263/00 Anwendung, mit der Folge, gesonderte Feststellungen zu vor- oder zurück verrechenbaren Verlusten sind zwingend.

XV. Steuersätze bei der Erhebung von Spekulationssteuern

Die Spekulationssteuer bezieht sich grundsätzlich auf Erlöse aus nachgewiesenen Spekulationsgeschäften, als Besteuerungsgrundlagen, die sich aus der Differenz zwischen ursprünglichen Anschaffungskosten und den späteren Verkaufserträgen ergeben. Zu unterscheiden ist dabei zwischen

- möglichen, von dritter Seite (z. B. von Kreditinstituten) automatisch vorzunehmenden und an deren jeweiliges Betriebsfinanzamt abzuführenden, „pauschalen Abzugssteuern“, mit einem festen – und somit nicht individuellen – Steuersatz in Höhe von 25 Prozent⁴⁸ und einer steuerlichen Abgeltungswirkung sowie
- den insgesamt Einkommensteuern auch darauf nach dem jeweiligen persönlichen Jahressteuersatz, nach einem erlaubten Abzug von belegten Verkaufskosten, unter Einbeziehung aller steuerpflichtigen Erträge eines Veranlagungsjahres, im Falle

45 Sinn und Zweck der gesetzlichen Einschränkung von Verlustverrechnungen ist wohl zielgerichtet die Verhinderung von erheblichen Haushaltsrisiken (-defiziten) des Staates; denn die Erfahrungen der Vergangenheit bis 2002 hätten laut „Statistischem Bundesamt in Wiesbaden“ gezeigt, dass Kursstürze an den Aktienmärkten zu einem erheblichen Verlusten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien führten (so ca. 11 Mrd. EUR); würde der Gesetzgeber also künftig eine Verrechnung von Veräußerungsverlusten aus Aktien mit anderen Erträgen aus Kapitalvermögen zulassen, so beispielsweise mit Dividenden- oder mit Zinseinkünften, bestünde nach Auffassung von Währungsexperten die Gefahr, dass bei vergleichbaren Kursstürzen in Zukunft innerhalb kürzester Zeit Steuermindereinnahmen ebenso in mehrstelliger Milliardenhöhe an Euro entstehen könnten.

46 Vgl. BFH v. 22. 9. 2005 IX R 21/04, BFH/NV 2006, 1185 oder BStBl. II 2007, 158 (Leitsatz: „Über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. des § 23 EStG, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, ist im Jahr der Verrechnung zu entscheiden; ein gesondertes Feststellungsverfahren sieht die Vorschrift nicht vor – entgegen BMF v. 5. 10. 2000 IV C 3 – S-2256 – 263/00, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 42“).

47 Ausnahme nach BFH v. 30. 4. 2015 IX B 10/15, BFH/NV 2015, 1077 oder DATEV-Dok.-Nr. 5908110, einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einkünften aus einem privaten Veräußerungsgeschäft sind nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO dann erforderlich, wenn mehrere Personen gemeinsam einen solchen Steuertatbestand verwirklicht haben; vgl. hierzu auch *Kube* in Kirchhof, ESt-Komm., 18. Aufl. 2019, § 23 Rn. 22, m. w. N.

48 Seit 2009 gilt es hierbei nicht mehr die Spekulationsfrist; diese Abgeltungssteuer wird zu jedem Zeitpunkt fällig; mit ihr gilt die Steuerpflicht auf diese Einkunftsart als abgegolten. Die fristgebundene Spekulationssteuer müssen die Steuerpflichtigen in ihrer Jahressteuererklärung unter „sonstige Einkünfte“ hingegen selbst ausweisen und individuell versteuern.

einer Berücksichtigung solcher Erträge erst bei der Jahresveranlagung.

XVI. Gesonderte Zurechnungsklausel bei privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 2 EStG

Bei einer nachgewiesenen Konnexität von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen mit Einnahmen aus anderen Einkunftsarten sind Einkünfte aus privaten WG-Veräußerungen nach § 23 Abs. 2 EStG jeweils zwingend diesen letzteren zuzurechnen.⁴⁹

XVII. Eigenständige Gewinnermittlungen nach § 23 Abs. 3 EStG

Abweichend von den üblichen Gewinnermittlungsvorschriften in den §§ 4 und 6 EStG kreiert § 23 Abs. 3 EStG bei Differenzen zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungspreisen (bei Gewinnen oder Verlusten) eigenständige Gewinnermittlungsverfahren.⁵⁰

XVIII. Spekulationsgewinne oder Verluste aus Spekulationsgeschäften nach „Internationalem Steuerrecht“ (DBA-Länder)

Abkommensrechtlich versteht die ständige Rechtsprechung des BFH (und seines Vorgängergerichts – RFH) unter den Bezeichnungen „Gewinn“ sowohl positive als auch negative Einkünfte (Verluste sowie Veräußerungsverluste).⁵¹ Die Besteuerung von Spekulations- und Veräußerungsgewinnen bzw. die Absetzbarkeit von nachgewiesenen Spekulationsverlusten folgt im DBA-Recht üblicherweise jeweils den Art. 13 in den von der Bundesrepublik Deutschland mit anderen Staaten abgeschlossenen oder revidierten Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA⁵²), die sich in den Formulierungen und inhaltlich an den Empfehlungen und Texten des OECD-Muster-DBA (OECD-MA⁵³) orientieren und ihrerseits insoweit auf den Regelungen in Art. 13 des OECD-Muster-DBA⁵⁴ basieren.

Danach ist für die steuerlichen Zwecke jeweils ebenso nach den unterschiedlichen abgabenrechtlichen Zielrichtungen in den einschlägig abgeschlossenen bilateralen DBA zu unterscheiden, und zwar zwischen steuerpflichtigen Einkünften und möglichen absetzbaren Verlusten aus

- unbeweglichem Vermögen (i. S. v. Art. 6 OECD-MA)
- beweglichem Vermögen jeder Art sowie auch Betriebsvermögen (i. S. v. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA)
- dem Halten von Anteilen an Investmentvermögen, Derivaten und Geldmarktzertifikaten bzw. von Beteiligungsrechten sowie von hieran gleichgestellten Wertpapieren (i. S. v. Art. 10 Abs. 3 bis 5 oder Art. 21 OECD-MA)
- möglichem sonstigem privatem Vermögen (i. S. v. Art. 21 bzw. Art. 22 OECD-MA).

Rechtliche Besonderheiten aus dem hierfür vorrangig geltenden Art. 13 OECD-MA i. V. m. den, mit anderen Ländern jeweils abgeschlossenen DBA ergeben sich bei der Veräußerung von bestimmten Finanzinstrumenten als Mittel der Finanzierung von Unternehmen, wie Optionen, Futures, Swaps Forwards etc., indem in solchen Fällen zugleich auch die Rechte und Pflichten aus diesen Finanzierungsmitteln mitübertragen worden sein müssen,

weil ansonsten bei bloßen Barausgleichen die allgemeiner gehaltenen Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) oder Art. 21 OECD-MA (Andere Einkünfte) anzuwenden wären.⁵⁵

Soweit steuerpflichtige Einkünfte aus solchen Veräußerungen in einem anderen DBA-Land stammen und nicht unter die Bestimmungen des Art. 13 Abs. 1 bis 4 OECD-MA oder auch nicht nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (Auffangklausel, z. B. Erlöse aus gewissen privaten Kapitalanlagen, aus privaten Veräußerungsgeschäften⁵⁶ etc.⁵⁷) als Erträge aus in den Absätzen 1 bis 4 in Art. 13 OECD-MA aufgeführten „Vermögen“ zu subsumieren, sondern als „andere Einkünfte“ gem. Art. 21 OECD-MA zu qualifizieren sind (als parallele, lückenschließende Auffangbestimmung gegenüber den Regelungen in den Art. 6 bis 20 OECD-MA, z. B. für gewisse Unterhaltszahlungen, für privat veranlasste Entschädigungen oder für Schadensersatzleistungen sowie für Schmier- und Bestechungsgelder, diese allesamt jeweils ohne irgendwelchen vertraglichen Veranlassungen oder Verpflichtungen), steht

49 Zur Vermeidung längerer Ausführungen sei zur Begründung auf BFH v. 18. 1. 2006 IX R 20/05, BFH/NV 2006, 1079 Nr. 6 sowie NWB UAAAB 82050 Bezug genommen.

50 Zur Vermeidung längerer Ausführungen hierzu sei im Einzelnen auf die Auflistungen für AK, HK und WK und Alternativen bei *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 23 Rn. 70 bis 98, Bezug genommen.

51 Vgl. *Wassermeyer/Kaesler* in *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Art. 13 Rn. 46 (mit vielen Nachweisen, zurück bis zu Entsch. des RFH aus 1935) u. Rn. 50, 51 (zum steuermindernden Aufwand).

52 Diese sind inzwischen über 100 DBA (vgl. die Auflistung in BMF v. 17. 1. 2018 IV B 2 – S 1301/07/10017-09, BStBl. I 2018, 239).

53 Unter Heranziehung auch der (nicht unbedingt verbindlichen, aber dennoch allgemein bedeutungsvollen) OECD-Art.-Kommentierungen in dem jeweils aktualisierten OECD-Musterkommentar (OECD-MK.) für eine authentische Auslegung der einzelnen Artikel des OECD-MA zur Interpretation von Formulierungen in den DBA-Artikeln der jeweils mit Drittstaaten als völkerrechtlich gültige, bilaterale Verträge abgeschlossenen DBA (vgl. zum jeweiligen Vollzugsakt Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG).

54 Die OECD-Texte in Art. 13 OECD-MA (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen) lauten in den Absätzen 1 bis 5 wie folgt:

„(1) [Belegenheitsprinzip] Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung „unbeweglichen“ Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können [nur] im anderen Staat besteuert werden.

(2) [Betriebsstättenprinzip] Gewinne aus der Veräußerung „beweglichen“ Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) erzielt werden, können im anderen Staat besteuert werden.

(3) [Schiffahrtsprinzip] Gewinne aus der Veräußerung von „Seeschiffen oder Luftfahrzeugen“, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschiffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(4) [Belegenheitsprinzip] Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen bezieht, deren Wert zu mehr als 50 v. H. unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

(5) [Wohnsitzprinzip] Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2, 3 und 4 „nicht genannten Vermögens“ können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.“

55 Vgl. *Wassermeyer/Kaesler* in *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Art. 21 Rn. 36 sowie hierzu auch *Woywode* „Die abkommensrechtliche Einordnung von Einkünften aus Forward-, Future- und Optionsverträgen“, *IStr* 2006, 325, oder *Zech* „Funktionsverlagerung durch Zusammenlegung von Produkten und Vertrieb? Praxisfall aus der Betriebsprüfung“, *IStr* 2009, 418.

56 Vgl. *Wassermeyer/Kaesler* in *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Art. 21 Rn. 18, 19 u. 33 (Ausführungen in Rn. 33 für „private wiederkehrende Bezüge“).

57 Weitere Beispiele mit Kommentierungen vgl. zur Vermeidung längerer Ausführungen hierzu *Wassermeyer/Kaesler* in *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Art. 13 Rn. 131 bis 138.

das Besteuerungsrecht – durch den textlichen Zusatz „nur“ in den jeweiligen Art. 13 Abs. 5 und Art. 21 Abs. 1 der einzelnen, auf der Grundlage des jeweiligen DBA-Textes (gem. Art. 21 OECD-MA) der mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA – ausschließlich dem jeweiligen Ansässigkeits- bzw. Wohnsitzstaat des Begünstigten zu, und nicht dem Drittland, aus dem sie eigentlich stammen.

Diese Rechtsfolge nach Art. 21 OECD-MA gilt nach BFH in gewissem Umfang vice versa auch für die steuerliche Absetzbarkeit von „negativen Einkünften“ (Verlusten) im Inland.⁵⁸

XIX. Abweichende Gestaltungen zu Spekulationsgeschäften über die Grenzen

Durch entsprechende Beratungen und Gestaltungen ist über derartige DBA-Regelungen hinaus eine Nichtbesteuerung von bestimmten Einkünften aus grenzüberschreitenden Aktivitäten erreichbar. Die OECD hat sich daher hierzu unter anderem zum Ziel gesetzt, Schutzmaßnahmen gegen derartige Gestaltungen aufzuzeigen, die zu derartigen Nichtbesteuerungen führen könnten, so u. a. durch ihren Aktionsplan mit 15 verschiedenen, in den Mitgliedstaaten konkret umsetzbaren Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnkürzungen und von Gewinnverlagerungen über die Grenzen (BEPS = Base Erosion and Profit Shifting, v. 5. 10. 2015). Übergeordnetes Ziel war und ist dabei, dass die Besteuerung am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgen soll und künstliche Verlagerungen von steuerpflichtigen Einkünften mit dem alleinigen Ziel der Steuerersparnis nicht mehr toleriert werden sollen.⁵⁹

Die Mitgliedergemeinschaft der OECD hat sich zusammen mit Nichtmitgliedern und zugelassenen Fachexperten (aus insgesamt 62 Ländern) zu allen 15 Aktionspunkten auf konkrete und umsetzbare Empfehlungen verständigt, ein nahezu beispielloser Erfolg für eine enge länderübergreifende Abstimmung und gemeinsame verfolgte, zukunftsweisende internationale Steuerpolitik, zur Minderung der Bedrohungen für die Steuereinnahmen, die Steuersouveränität und die Steuerfairness. Die Anzahl der Staaten, die sich inzwischen zu den Empfehlungen des BEPS-Projekts bekannt und umgesetzt haben, ist auf mehr als 90 gestiegen, einschließlich so mancher Entwicklungs- und Schwellenländer.⁶⁰

XX. Einseitig nationale steuerliche Entlastungsmöglichkeiten auf Besteuerungen von Einnahmen aus Spekulationsgeschäften im Ausland – Länder ohne Abschluss eines DBA mit der Bundesrepublik Deutschland

Im Ausland mutmaßlich erhobene Ertragsteuern auf Spekulationsgewinnen müssen dort bereits festgesetzt und nachweisbar tatsächlich gezahlt worden sein. Bei zu bejahender „Identität“ des Besteuerungsgegenstandes und des Besteuerungszeitpunktes⁶¹ können – als steuerliche Ausgleichs- und Entlastungsmaßnahme wohl auch die übernational allgemein üblichen, jeweiligen nationalen Regelungen im Inland oder auch in dritten Ländern ohne ein DBA mit der Bundesrepublik Deutschland – über die „Anrechenbarkeit“ von aus ihrer Sicht ausländischen Ertragsteuern⁶² auf die dortige steuerliche Heranziehung derartiger Erträge⁶³ oder auch vice versa der dortigen, quellenbedingten Steuern nach § 34c Abs. 6 (des deutschen) EStG auf diesbezügliche inländi-

sche Abgaben in Anspruch genommen werden. Dies sind folglich Erleichterungen, die zur Vermeidung oder mindestens zur Milderung einer doppelten Erlöbesteuerung führen sollen.⁶⁴

Nach § 34c Abs. 3 EStG könnte bei nennenswerten Abweichungen in der Qualifikation solcher ausländischen Einkünfte unter bestimmten Voraussetzungen bei der Ermittlung der inländischen Besteuerungsgrundlage auch ein bloßer, steuerlich gerechtfertigter Abzug von solchen ausländischen Steuern vom inländisch zu versteuernden Einkommen in Betracht zu ziehen sein.

XXI. Neuerungen zu erforderlichenfalls nötigen Sachverhaltsaufklärungen oder Abstimmungen der Finanzbehörden über die eigenen steuerlichen Erhebungsgrenzen hinaus – hier nur eine kurze Übersicht

An verschiedenen Stellen dieser steuerrechtlichen Abhandlung nach den OECD-Vorgaben zur möglichen Besteuerung von Einnahmen aus Spekulationsgeschäften, mit enger verbundenen Aufwendungen und Kosten, wurde auch auf die Notwendigkeiten von nachweisbaren, jeweils gründlicheren Rechts-, Sach- und Steuer-Tatbestandsaufklärung hingewiesen. Bei grenzüberschreitenden Steuerbeziehungen bestehen hierbei bekanntermaßen überdies erhöhte „Aufklärungsprobleme“. Hierfür ist erfahrungsgemäß häufiger auch Hilfe von dritter Seite aus dem Inland und manches Mal auch aus Ausland angesagt.

58 Vgl. hierzu BFH v. 26. 2. 2014 I R 56/12, ISR 2014, 273, so u. a. zum Aufwand bei gescheiterten Auslandsbetriebsstätten, soweit diese Kosten nicht nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA dem inländischen Stammhaus zuzurechnen sind; zum ersteren zustimmend *Gosch*, ISr 2015, 709.

59 Vgl. hierzu auch *Dreßler*, (gleicher Autor) breitangelegtes Fachbuch über: „Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerränder und ihre steuerliche Überprüfung“, Luchterhand-Verlag, 4. Aufl. 2007, 1027 S., mit heute noch durchaus verwertbaren Länderbeschreibungen, mit für die Bp-Praxis-anwendbaren Auflistungen von typischen Gestaltungen über die Grenzen, mit vielen Beispielen, mit Tabellen, mit Übersichten, mit Gesetzesauszügen sowie mit reichhaltigen Literaturhinweisen.

60 Näheres hierzu vgl. das BMF-Statement v. 7. 6. 2017 zu „Das BEPS-Projekt von OECD und G 20“, Website des BMF sowie zur einschlägigen OECD-Praxis *Dreßler*, (gleicher Autor) Aufsatz vom Okt. 2019 zu: „Neuerliche Einflüsse der OECD auf nationale und internationale Steuergesetzgebungen, in DBA-Ländern oder im sonstigen Ausland – eine informative Übersicht“, StBp, 2019, 304–316.

61 Vgl. BFH v. 27. 3. 1996 I R 49/95, BStBl. II 1997, 91.

62 So entsprechend der ausgleichenden Regelung in § 34c des (deutschen) EStG (Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften); eine solche Regelung kommt z. B. dann zur Anwendung, wenn ein Vertragsstaat ein Rechtsgebilde als ansässige Person nach dem Welteinkommen besteuert, während der andere Staat von einem transparenten Gebilde ausgeht und solche Einkünfte deshalb nach dem Wohnsitzprinzip steuerlich dem dort ansässigen Steuerpflichtigen zurechnet; Art und Höhe der ausländischen Einkünfte sind gem. § 34d EStG grundsätzlich „nach deutschem Steuerrecht“ zu ermitteln; der Abzug von Werbungskosten bzw. von Betriebsausgaben von den ausländischen Einnahmen richtet sich folglich nach dem nationalen Einkommensteuerrecht.

63 Steueranrechnungen nach DBA würden sich – in Anlehnung an Art 23 B Abs 1 OECD-MA, i. d. F. des Updates v. 21. 11. 2017 (in Ausnahmefällen die „Anrechnungsmethode“) – nach den hierfür ausdrücklich geregelten DBA-Bestimmungen richten müssen (vertragsüblich darin gilt danach die „Freistellungsmethode“, entsprechend Art 23 A Abs 1 OECD-MA, i. d. F. des Updates v. 21. 11. 2017).

64 Im „BMF-Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG“ (hier: Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in einem anderen Land), Amtliches Einkommensteuer-Handbuch, Ausgabe 2016, EStH 2016, listet das BMF u. a. 35 Länder oder autonome Gebiete auf, mit denen die Bundesrepublik Deutschland bisher noch kein DBA abgeschlossen hat.

Solche Dritthilfen können bei Bedarf und in steuerlich sich lohnenden Streitfällen vom Inland her u. a. folgende Alternativen sein (in Kurzform⁶⁵):

- In Einzelfällen ein „konkretes sachverhaltsbezogenes Auskunftersuchen“ an die entsprechende ausländische Finanzverwaltung i. S. v. Art. 26 OECD-MA und den hierauf beruhenden Artikeln 26 der bestehenden DBA,
- ein „Verständigungsverfahren“ zwischen den beiden betroffenen Finanzverwaltungen der DBA-Länder i. S. v. Art. 25 Absätze 1 bis 3 eines DBA (i. S. v. Art. 25 des OECD-MA),
- ein mögliches, nur eingeschränkt anwendbares „Schiedsverfahren“ auf der Grundlage von Art. 25 Abs. 5 des OECD-MA, i. d. F. von 2017,
- ein behördlicher Beistand durch das im Jahre 2013 neugegründete „Internationales Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen in München, das den inländischen Prüfungsbehörden im Wege der Amtshilfe z. B. durch Rechtsauskünfte zum Steuerrecht im Ausland, durch Absprachen und Informationsaustausch mit ausländischen Finanzbehörden, durch zeitgleiche Betriebsprüfungen hier und dort, mit eigenen, auf DBA-Fragen spezialisierten Sonderprüfern, sowie erforderliche Übersetzungen ins Deutsche und so manches mehr noch vermitteln kann,
- bilateral abgestimmte, zeitgleiche Außenprüfungen des Bundes durch qualifizierte Prüfer der Bundesbetriebsprüfung des „Bundeszentralamtes für Steuern“ (BZSt) in Bonn oder derjenigen vom vorerwähnten „Internationales Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen oder von vergleichbaren Landesfinanzbehörden hierzu beauftragten Länderprüfungsbehörden („Joint Audits“).

XXII. Schlussbetrachtungen

Erlöse aus Wertzuwachsen im Rahmen von „Spekulationsgeschäften jeder Art“, so mit Grundstücken, unbebauten Grundstücken, mit Aktien, mit Wertpapieren, mit Mineralien oder mit Devisen an der Börse, sind innerhalb bestimmter, gesetzlich normierter Fristen (Spekulationsfristen) grundsätzlich steuerpflichtig. Zu deren Besteuerung hat der Gesetzgeber in § 23 EStG Sondervorschriften für „Private Veräußerungsgeschäfte“ geschaffen. Soweit diese Bestimmungen nicht zur Anwendung kommen, dienen die Regelungen in den §§ 20 und 22 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen und Arten der sonstigen Einkünfte) lediglich als mögliche steuerliche Auffangtatbestände.

Nach § 23 Abs. 3 EStG gelten für Gewinne oder Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungspreisen und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, abzüglich der jeweils steuerlich abziehbaren Werbungskosten und zulässiger Absetzungen für Abnutzung (AfA). Nach § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG sind seit Ende 2008 Gesamterträge von bis zu 600 EUR im Kalenderjahr steuerfrei (Freigrenze).

Bei einer Zusammenveranlagung steht diese Freigrenze jedem Ehegatten einzeln zu. Wird diese Freigrenze überschritten, muss der gesamte Gewinn hieraus versteuert werden.

Bei Einlagen von privaten Wirtschaftsgütern in Betriebsvermögen tritt nach § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG an Stelle eines nachweisbaren Veräußerungspreises der zu ermittelnde Sachwert im Zeitpunkt dieser Maßnahme, bei verdeckten Einlagen in Kapitalgesellschaften (GmbHs oder AGs) schlicht der gemeine Wert.

Für die steuerliche Behandlung von „Verlusten“ aus solchen privaten Veräußerungen halten die Sätze 7 und 8 in § 23 Abs. 3 EStG Sonderbestimmungen vor. Danach dürfen sie steuerlich nur in Höhe positiver Einnahmen aus vergleichbaren privaten Veräußerungsgeschäften im gleichen Veranlagungsjahr ausgeglichen werden, aber nicht unter voller Anwendung von § 10d EStG.

Eine Verrechnung von Verlusten aus anderen Spekulationsgeschäften unter einander ist folglich möglich, eine Verrechnung von Verlusten mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ist jedoch auf breiter Basis ausgeschlossen. Werden Wertpapiere, die innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Verlust veräußert werden, am selben Tage in gleicher Art und Anzahl, aber zu unterschiedlichem Kurs wieder zurückgekauft, so sieht der BFH hierin aus wirtschaftlicher Betrachtung heraus keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. v. § 42 AO.⁶⁶

Vor- und Rückträge in das unmittelbar vorausgehende Kalenderjahr und das Folgejahr bzw. die nachfolgenden Besteuerungsjahre zum Ausgleich mit ebenso nur steuerpflichtigen Einkünften aus solchen privaten Veräußerungsgeschäften sind in bloßer Anlehnung an die Regelungen in § 10d EStG dennoch zulässig. Sobald solche anfallen, muss eine derartige Verrechnung auch erfolgen. Hierfür bedarf es nach der Auffassung der Finanzverwaltung gemäß Nachsatz hinter dem Semikolon in § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG⁶⁷, so i. V. m. § 10d Abs. 4 EStG, in aller Regel⁶⁸ jeweils einer gesonderten Verlustfeststellung durch einen entsprechenden Bescheid der für die Gesamtbesteuerung des Steuerpflichtigen örtlich zuständigen Finanzbehörde.⁶⁹

65 Zur Vermeidung von längeren Wiederholungen wird bei Interesse hierzu insgesamt Bezug genommen auf die ausführlicheren Darstellungen in den drei Aufsätzen des gleichen Autors (Dreßler) zu „Einkünfte aus Kapitalvermögen nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder sonst dem Ausland – ein Querschnitt“, StBp 2019, 71 ff., 81 u. 82, dort im Abschnitt III unter den Nr. 8 bis 11 sowie auch zu „Einkünfte aus „Selbständiger Tätigkeit“ nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder sonst dem Ausland – ein Querschnitt“, StBp 2019, 146 ff., dort im Abschnitt VI unter den Nr. 1 bis 4 (155 u. 156), sowie schließlich zu „Neuerliche OECD-Einflüsse auf nationale und internationale Steuergesetzgebungen, in DBA-Ländern oder im sonstigen Ausland – eine informative Übersicht“, StBp 2019, 304–316 unter Abschnitt XV.2. a) bis e), 315–316 (jeweils breitere Darstellungen hierzu).

66 Vgl. BFH v. 25. 8. 2009 IX R 60/07, BStBl. II 2009, 999.

67 „§ 10d Absatz 4 (EStG) gilt entsprechend“.

68 Zu möglichen Ausnahmen hiervon vgl. Text zu und in den Fn. 46, 47.

69 Gewinne und förmlich festgestellte Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften werden üblicherweise auf der Rückseite der „Anlage SO“ zur jährlichen Einkommensteuererklärung angegeben.