Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

10.18

58. Jahrgang
Oktober 2018
Seiten 289–320

StBp
Die steuerliche Betriebsprüfung

www.StBpdigital.de

Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

Herausgeber

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

AUFSÄTZE

Steuerberater Dipl.-Finanzwirt Roland Köhler, Brakel
Grundzüge des Rechnungswesens als Grundlage für eine Verfahrensdokumentation

Dipl.-Kfm. Detlef Pieske-Kontny, Berlin
Steuerliche Aspekte der Vermietung eines Rathausdachs für Mobilfunkanlagen

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München
Sog. „Sonstige Einkünfte" nach neuerem deutschen und internationalen Steuerrecht

Rechtsanwalt Johannes Höring, LL.M., Trier
Die US-Steuerreform und Auswirkungen auf international tätige Unternehmen

RECHTSPRECHUNG

Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

21019

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:35

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

Sog. „Sonstige Einkünfte“ nach neuerem deutschen und internationalen Steuerrecht

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München**

I. Einleitung und Überblick

Der Begriff „Sonstige Einkünfte“ bezeichnet eine durchaus eigenständige Einkunftsart bei den gesetzlich normierten Einkommensteuern. Die steuerrechtlichen Bestimmungen in Gesetzen oder bilateralen wie internationalen Verträgen über die Besteuerung von sog. „sonstigen Einnahmen“ oder „sonstigen Erträgen“ haben daher trotz aller analysierenden Vermutungen nicht unbedingt den Charakter von bloßen Auffang-Besteuerungsgrundlagen, wenn dies auch allgemein so gerne verstanden wird[1], weil sie mit ihrem, entgegen anderen, vorrangig normierten Einzeleinkunftsarten nicht ausdrücklich geregelten Sammelbegriff selbständige wie eigenständige Besteuerungsgesichtspunkte auslösen, und dies ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Herkunft. Dabei handelt es sich um privat bzw. persönlich oder auch um betrieblich zu versteuernde Einkünfte besonderer Art, die in den übrigen steuerlichen Einzelregelungen nicht erfasst sind und deshalb als steuerpflichtige Vereinnahmungen eine eher pauschalere Erfassung erfahren, egal, ob es sich dabei üblicherweise um regelmäßig wiederkehrende oder nur um einmalige steuerbare Zuflüsse handelt.

Nach innerdeutschem Steuerrecht sind dies die Detail-Bestimmungen in § 22 EStG mit jeweils einer Einkünfte-Erzielungsabsicht, und zwar vorrangig hinsichtlich möglicher wiederkehrender Bezüge, Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften oder aus sonstigen Leistungen[2], wie z. B. aus Abgeordnetenverhältnissen oder aus diversen Altersvorsorgeverträgen.[3]

Neben solchen üblichen wiederkehrenden Bezügen aus beispielsweise vertraglich vereinbarten Avalprovisionen[4], Leibren-

* 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“, beide mit Sitz in Bonn, sowie mehr als 25 Jahre lang nebenberuflich Vortragender im „Internationalen Steuerrecht“ an der Bundesfinanzakademie des BMF. – 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*), seit längerem noch freiberuflich.

1 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Rz. 1 ff. – der Kommentierungen.

2 Voraussetzung ist bei einmaligen oder wiederkehrenden Bezügen dieser Art, dass der zur Leistung Verpflichtete seinen Wohnsitz, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Inland oder auch im Ausland hat, und bei privaten Veräußerungsgeschäften, dass sich die veräußerten Wirtschaftsgüter (z. B. Grundvermögen, privates oder betriebliches Anlagevermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) im In- oder Ausland befunden haben.

3 Z. B. aus sog. „Riester-Verträgen“, wovon es am Ende des Jahres 2017 immerhin noch 16.542 Stück gab.

4 Vgl. u. a. die Auflistung hierzu bei *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm. 37. Aufl. 2018, § 22 Rz. 150.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:35

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

ten, Lottogewinnen, Finderlohnansprüchen, Vermittlungsprovisionen, Patentnutzungen können hierzu als „sonstige Einkünfte" auch angeführt werden Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften[5], Erwerbsminderungsrenten, Optionseinräumungen – auch bei Abschluss eines sog. Kombinationsgeschäfts –, Vergütungen für die Verpfändung eines GmbH-Anteils zur Sicherung eines Darlehens, Provisionen aus der Verpfändung von GmbH-Anteilen[6], Kapitalleistungen berufsständischer Versorgungseinrichtungen, Kapitalabfindungen aus berufsständischer Versorgungseinrichtung[7], Erwerbsminderungsrenten,[8] Erhalt von Bestechungsgeldern,[9] Zahlungen der Eltern auf Grund von Pflichtteilverzichten und ähnlichen Arten oder Rechtspositionen.[10]

Auf international steuerrechtlicher Ebene sind hierzu die Regelungen in den Artikeln über sog. „Andere Einkünfte" in den diversen „Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit dem Staat X oder Y als völkerrechtliche Verträge zwischen zwei Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen" (abgekürzt DBA) zu nennen, die nahezu alle in Anlehnung an die Vorgaben der OECD[11] in Art. 21 des OECD-Muster-DBA neu abgeschlossen oder revidiert worden sind. Sie sind darin (meist in Art. 20 oder 21) gleichlautend als „Andere Einkünfte" einer in einem der (beiden) Vertragsstaaten ansässige Person bezeichnet, die in den vorangehenden DBA-Artikeln nicht im einzeln aufgeführt sind, und demzufolge als mehr oder weniger Auffangregeln verbal feststellen, dass derartige Einnahmen ohne Rücksicht auf ihre Herkunft bzw. ihr Herkunftsland ausschließlich in diesem Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen.

Im Titel und in der Präambel dieser über die Jahre mehrfach aktualisierten OECD-Muster-DBA[12] wird überdies ausdrücklich festgehalten, dass die Abschlüsse von bilateralen DBA nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen, sondern ebenso der Verhinderung von Steuerverkürzungen und von Steuerumgehungen über die Landesgrenzen, um auf dieser Verhandlungsgrundlage sog. „weiße Einkünfte" zu fokussieren und sog. Rückfallklauseln (sog. Subject-to-tax-Klauseln) zu vermeiden.

Soweit zwischen zwei Ländern auf der weiten Welt kein solches Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen wurde, richtet sich eine Vermeidung von doppelten Besteuerungen der gleichen bzw. vergleichbaren Sachverhalte – trotz der möglichen vielfältigen Sonderprobleme und Spezialbestimmungen hierzu in den Steuerrechtsordnungen anderer Staaten oder Vertragsländer – naturgemäß primär nach den hierfür geltenden Regelungen des jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechts. Es gilt hierbei größtmögliche Vereinheitlichung der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zu erzielen, es sei denn, beide Länder verständigen sich – auf den bestehenden Rechtsebenen – auf eine gemeinsame Abstimmung über geeignete steuerentlastende Maßnahmen hin im Wege einer „Anrechnung" möglicher Ertragssteuern aus dem anderen Land oder auf Gewährung von steuerlicher Kulanz zugunsten des jeweils betroffenen Steuerpflichtigen.

Der deutschen Finanzrechtsprechung[13] zufolge dienen die immer wieder aktualisierten OECD-Muster-Abkommen sowie der ständig angepasste OECD-Experten-Kommentar hierzu der dynamischeren Auslegung von Doppelsteuerabkommen in Zweifelsfällen.

II. „Sonstige Einkünfte" nach deutschem Einkommensteuerrecht

Sog. „sonstige Einkünfte" gehören hierzulande zu den in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten sieben verschiedenen Einkunftsarten.[14] Auch zählen sie zu den Überschusseinkünften. Gesetzliche Grundlage für derartige Einkünfte sind die §§ 22 und 23 EStG.[15]

Beispiele

für diese Art von inländischen Einnahmen sind gemäß der gesetzlichen Aufzählung in § 22 EStG: Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen,[16] Einkünfte aus Unterhaltsleistungen, Einkünfte (Gewinne) aus privaten Veräußerungsgeschäften,[17] Abgeordnetenbezüge[18], anteilige Einkünfte aus sog. „sonstigen Renten"[19], wie aus Riester- oder Rürup- Renten, aus Pensionsfonds, aus Pensionskassen oder Bezüge aus privat abgeschlossenen Direktversicherungen, sowie last but not least Einkünfte aus sog. „anderen Einkünften",

5 Vgl. BFH v. 6. 12. 2016 IX R 18/16, DB 2017, 699 oder BB 2017, 725.
6 Vgl. BFH v. 14. 4. 2015 IX R 35/13, DB 2015, 1447 oder BB 2015 1686.
7 Vgl. BFH v. 23. 10. 2013 XR 3/12, BStBl. II 2014, 58 oder DB 2013, 2836.
8 Vgl. BFH v. 13. 4. 2011 I R 54/09, Website des Gerichts oder openJur 2013, 17723.
9 Vgl. BFH v. 16. 6. 2015 IX R 26/14, DB 2015, 2422 oder BStBl. II 2015, 1019.
10 Vgl. hierzu u. a. die „Steuertipps" zu § 22 EStG, mit Tabellen über Besteuerungsanteile in Beträgen oder Prozenten, dejure.org, sowie BFH v. 23. 10. 2013 X R 3/12, BStBl. II 2014, 58 oder BFH/NV 2014, 95 Nr. 1., zu gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchstabe aa EStG.
11 Ziel dieser OECD-Bemühungen ist die Schaffung einheitlicher Standards auf internationaler Ebene. Desweiteren präsentiert die OECD einen umfassenden „Musterkommentar" (OECD-MK) zur Auslegung der einzelnen Artikel in dem OECD-MA-DB; ferner aktualisiert sie laufend dieses Musterabkommen sowie ihren Kommentar dazu durch regelmäßige Updates. Diese Richtlinien und Standards für die Regelung von grenzübergreifenden Besteuerungen stellen die Grundlage für inzwischen weltweit mehr als 3000 zwischenstaatlichen DBAs dar.
12 Derartige *Musterabkommen* für die Steuern vom Einkommen und Vermögen bestehen als Verhandlungsgrundlagen für DBAs seit mehr als 5 Jahrzehnten*:* Erste Fassung auf Grund des Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1963, in deutscher Übersetzung veröffentlicht in 1965 vom Bundesministerium der Finanzen (BMF), damals Bonn, überarbeitete Fassung gemäß dem ergänzten Bericht des Steuerausschusses der OECD v. 11. 4. 1977, in deutscher Übersetzung vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht in 1979, seit 1992 dann laufende Überarbeitungen der einzelnen Artikel dieser Musterabkommens und später dessen Veröffentlichung zum besseren Nachschlagen in „Loseblattform" in einem beschrifteten Ordner; für die *Besteuerung der Nachlässe und Erbschaften*: Gemäß Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1966, in deutscher Übersetzung veröffentlicht vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1970, mit späteren Änderungen.
13 Vgl. BFH v. 25. 5. 2011 I R 95/10, BStBl. II 2014, 760 oder BB 2011, 2404.
14 Dies sind bekanntlich die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung.
15 Vgl. hierzu die ausführlicheren gesetzlicheren Regelungen in diesem § 23 EStG.
16 Im Vordergrund der regelmäßig wiederkehrenden Bezüge stehen die so genannten Alterseinkünfte. Diesbezüglich besonders Einkünfte aus Leibrenten oder allgemeinen Renten, aber auch z. B. Unterhaltszahlungen vom geschiedenen Ehepartner, soweit der Zahlungsempfänger – entsprechend dem sog. Korrespondenzprinzip – zugestimmt hat, dass sein Ex-Partner diese Unterhaltsleistungen im Rahmen des vereinbarten Realsplittings nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG als eigene „Sonderausgaben" abziehen kann.
17 Vgl. hierzu die ausführlichen Regelungen in § 23 EStG, mit dem Hinweis darin auf „Spekulationsgewinne" ist die Besteuerung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäfte gemeint. Nach dieser steuerlichen Rechtsvorschrift werden mögliche Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern bei einer Veräußerung innerhalb bestimmter gesetzlicher Fristen er (in der Regel ein Kalenderjahr) steuerlich erfasst, sofern derartige Wirtschaftsgüter im Privatvermögen (also nicht in einem Betriebsvermögen, wohl aber nach dessen Entnahme in das Privatvermögen) gehalten wurden, in einem engen zeitlichen Zusammenhang.
18 Und dies im Versorgungsfall nach Abzug des seit dem Jahre 2005 nach dem Jahr des Beginns des Versorgungsanspruchs progressiv gestalteten Versorgungs-Freibetrages gemäß der Tabelle in § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG.
19 Nur anteilig in steuerlich günstigeren Prozenten gemäß der gesetzlichen Tabelle in § 22 Abs. 1 Satz 3 EStG zum Jahr des Beginns der Renten-Zahlungen (danach hat ein Rentenempfänger z. B. nur 18 % der ihm ausgezahlten Renten zu versteuern, wenn er bei Beginn der Rentenzahlung bereits das 65. Lebensjahr vollendet hat); somit dürften für einkommensstarke Rentenempfänger die Zahlungen aus privaten Rentenversicherungen im Vergleich zu anderen Vorsorgeprodukten besonders attraktiv sein.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:35

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

die keiner sonstigen Einkunftsart zugerechnet werden können, wie aus Vermittlungen z. B. von unterschiedlichen Versicherungen oder aus privaten Vermietungen und Verpachtungen von beweglichen Sachen jeder Art (auch von Kraftfahrzeugen).[20] Darüber hinaus sind nach dem Urteil des BFH v. 24. 4. 2012[21] auch mögliche Gewinne aus TV-Projekten einkommensteuerpflichtig.[22] Gewinner von TV-Sendeformaten, wie z. B. der „Big Brother" (RTL II) oder der TV-Rate-Sendungen von Günther Jauch (in diversen TV-Sendern), sind mit dem dort erzielten „Projektgewinnen" durchaus einkommensteuerpflichtig.

Verluste aus solchen Geschäften sind nicht mit Einnahmen aus anderen Einkunftsarten verrechenbar, sondern können nur mit Gewinnen aus derselben Art von Einkünften ausgeglichen werden. Solche Einkünfte sind gem. § 22 Nr. 3 EStb bis zu einem Höchstbetrag im Einzelfall von 256,– EUR steuerbefreit.

III. „Sonstige Einkünfte" nach den Regeln der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Besteuerung von Einkommen (DBA)

In der „Präambel" des vom international besetzten Steuerausschuss der OECD überarbeiteten Muster-DBA v. 21. 11. 2017 wird darüber hinaus, wie geschildert, ausdrücklich festgehalten werden, dass die DBA nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen, sondern ebenso der Verhinderung von Steuerverkürzungen und von Steuerumgehungen dienen. Dieses OECD-Musterabkommen (OECD-MA) dient als unverbindliche Grundlage zu jeweiligen Verhandlungen konkreter bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Wesentliches Ziel dieser Bemühungen des international besetzten Ausschusses von Steuerexperten der OECD ist die auf rasche, multinational abgestimmte und auf Vereinheitlichung ausgerichtete Weise erfolgende Schaffung „einheitlicher Standards" für den Abschluss oder die Revision von bilateralen DBA, und dies insbesondere im Hinblick auf sachverhalts- oder auslegungsbedingten Qualifikationskonflikte.[23]

Darüber hinaus stellt die OECD einen umfassenden, den Neuerungen jeweils angepassten Musterkommentar (OECD-MK) zur Auslegung dieses OECD-MA zu Verfügung. Dieses Gesamtpaket aus Musterabkommen und Kommentierungen wird von der OECD in Etappen fortentwickelt und durch regelmäßige Updates gewartet.

Ein Großteil der Neuerungen durch das Update in 2017 betrifft die im Rahmen des „BEPS-Projektes"[24] notwendig gewordenen Anpassungen. Hierbei galten als Auslöser für dieses Update vorrangig dessen Aktionspunkt 2 (Verhinderung von Steuervorteilen durch hybride Gestaltungen), Aktionspunkt 6 (Missbrauch von DBA-Gestaltungen), Aktionspunkt 7 (Verhinderung der Vorgabe von unwirklichen Betriebsstätten) sowie Aktionspunkt 14 (Verbesserungen von Streitbeilegungsmechanismen).

Auch wurden dabei frühere Ansässigkeitskonflikte bei juristischen Personen, so zwischen ihrem Sitzstaat und dem Geschäftsleitungsland geregelt, und zwar entsprechend den Empfehlungen aus dem „BEPS Aktionsplan Nr. 7" zu Gunsten des Sitzes der nachweisbar tatsächlichen Leitung einer solchen Vertriebszweigniederlassung im anderen DBA-Land sowie last but not least gemäß dem sog. Methodenartikel hinsichtlich der grenzüberschreitenden, internationalen Schiff- und Luftfahrt.

Nach den nahezu gleichlautenden und allgemeinen Formulierungen darin zu „Andere Einkünfte" in den bilateral und darin verbal wiederum recht unterschiedlich gestalteten DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem Drittland in Europa oder auch außerhalb Europas [meist auf der nicht zwingend verbindlichen Grundlage der Formulierungen in dem vorgenannten Art. 21 des OECD-Muster-DBAs[25] nach dem „Wohnsitzprinzip", der da lautet:

Art. 21 Abs. (1): „Andere Einkünfte":
„Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln `nicht` *behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden."*[26]

– in Abgrenzung zu den darin in den vorangehenden Artikeln 6–20 OECD-MA und entsprechend den in einzelnen DBA ausdrücklich hervorgehobenen Einkünften[27] – gibt es dieser Auf-

20 Seit 2009 fallen Wertpapierverkäufe nicht mehr hierunter; Erträge bei Privatverkäufen von Grundstücken oder von anderen Wirtschaftsgütern, wie von Kunst, Edelmetallen, Schmuck etc., können nach wie vor wertabhängig progressive Einkommensteuern auslösen; Verkaufserträge von jedweden Gegenständen des täglichen Gebrauchs bleiben bis zu einer Freigrenze i. H. v. 600,– EUR von einer solchen Besteuerung ausgenommen.

21 Vgl. Begründung BFH v. 24. 4. 2012 IX R 6/10, Website dieses Bundesgerichtes.

22 Z. B. bei Annahme eines Preisgeldes aus der 5. Staffel des TV-Sendeformats „Big Brother" in RTL II oder den Talkshows und TV-Sendungen von Günther Jauch in unterschiedlichen TV-Sendern (z. B.: Das Erste, Phoenix, NDR oder Mitteldeutscher TV-Sender); auch eine Zufallsquote aus einem zwischenzeitlichen Publikums- oder Schlussvotum des anwesenden Publikums in derartigen TV-Programmen kann einkommensteuerlich als Ausfluss des Teilnahmevertrags und der konkreten Ausgestaltung der auch vertraglich von vornherein eingeräumten Gewinnchance angesehen werden.

23 Die OECD hat den Entwurf v. 11. 7. 2017 dieses überarbeiteten OECD-Musterabkommens unter *http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf* ins Internet gestellt, abgerufen am 6. 8. 2018.

24 Näheres hierzu vgl. in Fn. 23; BEPS = Abkürzung für „Base Erosion and Profit Shifting"; von Herrn MR *Wichmann* vom Steuerreferat IV B 2 des BMF finden sich eine Reihe praktischer Hinweise des BMF auf dessen Website bzw. im Internet zum deutschen „IFA Symposium v. 6. 7. 2017" über das „Multilaterale Instrument (BEPS AI 15), Revision 2017 von OECD-Musterabkommen & Kommentar" (18 Seiten).

25 Text des neugefassten OECD-Muster-DBA (in Englisch: OECD Model Tax Convention) in der Fassung v. 21. 11. 2017 in: DB 2018, 1171–1178; hierdurch hat die Task Force der OECD – nach der Verabschiedung des finalen BEPS-Berichts – erhebliche und die umfassendsten Anpassungen der letzten Jahrzehnte des „Musterabkommens" als Grundlage für neu abzuschließende oder zu revidierende DBA sowie gleichzeitig des hierzu ausführlichen „Musterkommentars" – mit seinen offiziellen Kommentierungen zu den Artikeln als Auslegungshilfen – an die internationalen steuerrechtlichen Fortentwicklungen vorgenommen; ein Großteil der darin vorgenommenen Änderungen bzw. Teilaspekten in der Präambel, den persönlichen Anwendungsbereichen (Ansässigkeiten und Betriebsstätten-Begriff) sowie den übrigen, materiellrechtlich ausgerichteten Artikeln betrifft die im Rahmen des BEPS-Projekts (Abkürzung für: Base Erosion and Profit Shifting = Verminderung steuerlicher Bemessungs-Grundlagen und das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen durch multinationale Konzerne) in den Aktionspunkten 2, u. a. (Verhinderung von Steuervorteilen durch hybride Gestaltungen) 3 (Stärkung der HZB), 6 (Missbrauch von DBA), 7 (Verhinderung künstlicher Betriebsstätten-Vermeidung) und 14 (Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen) 6) bzw. die im multilateralen Abkommen (MLI) 7) vorgeschlagenen Änderungen (dies besonders zum Abbau von Bedrohungen von Steuereinnahmen, der jeweiligen nationalen Steuer-Souveränität sowie des sonst allgemein gültigen Prinzips einer Steuer-Fairness).

26 Absatz (2) Satz 1 lautet: „Absatz 1 ist auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene ‚Betriebstätte' ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören".
Satz 2: „In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.]"

27 Zu den hierunter oder unter die Regelung in Art. 21 fallenden „Sonderbezügen" vgl. im Einzelnen *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Rz. 21–42 – der Kommentierungen.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:35

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

fangnorm zufolge keinerlei Wahl- oder Tauschmöglichkeiten zwischen beiden Vertragspartnern in der Zuteilung des Besteuerungsrechtes bezüglich derartig möglicher Erträge, vergleichbar den vorgenannten „sonstigen Einkünften" im deutschen EStG.

Einheitlich orientieren sich die diesbezüglichen Regelungen am allgemein gültigen „DBA-Wohnsitzprinzip".[28] Dazu gehören nach allgemeiner Auffassung „erweiternd" auch mögliche Einkünfte aus in einem DBA nicht erwähnten Quellen, z. B. derartige Einnahmen aus anderen dritten Ländern, folglich auch solchen aus Quellen außerhalb der beiden Vertragsstaaten.[29]

Zulässigerweise könnten die DBA-Vertragspartner hiernach auch vereinbaren, die Anwendung ihrer Regelung über „sonstige Einkünfte" (in Anlehnung an Art. 21 Abs. 1 OECD-MA) auf solche Einnahmen zu beschränken, die im Schwerpunktland des Wohnsitzes des Empfängers i. S. der Ansässigkeitsregelungen in Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA zu versteuern sind.[30] Derartige Vorbehalte finden sich z. B. in neueren bzw. revidierten DBA Deutschlands mit einer ganzen Reihe von dritten Staaten.[31] Art. 21 Abs. 1 OECD-MA hat ansonsten seine praktische Bedeutung durchaus auch für bestimmbare und steuerbare „sonstige Einkünfte" aus anderen Ländern als den jeweiligen DBA-Vertragsstaaten.[32]

Diesbezügliche Regelungen in DBA zu „sonstigen oder anderen Einkünften" hindern den nach einem DBA zu Besteuerung solcher Erträge nicht berechtigten Vertragsstaat nicht daran, die Höhe solcher Einkünfte bei der Anwendung von möglichen nationalen Vorschriften über „Progressionsvorbehalte" (entsprechend den Regelungen in § 32b EStG, und dies in aller Regel nach Abzug von möglichen Werbungskosten oder anderen Aufwendungen) heranzuziehen und sie bei der Ermittlung des Steuertarifs für andere steuerpflichtige Erträge mit zu berücksichtigen.[33]

Vergleichbare Regelungen in Art. 21 Abs. 2 OECD-MA sowie den entsprechenden Absätzen 2 derartiger Vorschriften in den Einzel-DBA zu „sonstigen oder anderen Einkünften" bei der Unterhaltung von „Betriebsstätten" in dem anderen DBA-Vertragsland beinhalten einige steuerrechtliche Besonderheiten, zu denen im Bedarfsfall zur Vertiefung auf die einschlägigen OECD-Kommentierungen hierzu verwiesen wird.[34]

IV. Mögliche Steueranrechnungen durch dritte Staaten, außerhalb von DBA-Abschlüssen

Aufgrund des im deutschen Steuerrecht vorherrschenden einkommensteuerlichen Prinzips der Besteuerung von Erträgen auch aus grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeiten nach ihrem „Welteinkommen" (§ 1 Abs. 1 EStG oder § 1 Abs. 2 KStG) sind Steuerinländer in Deutschland eben mit allen ihren in- und ausländischen Erträgen steuerpflichtig. Derartige ausländische Einnahmen sind hier in § 34d EStG abschließend aufgelistet, wozu nach dessen Ziffer 8 auch unterschiedliche „sonstige Einkünfte" i. S. v. § 22 EStG für hier unbeschränkt steuerpflichtige Personen bzw. in Anlehnung an § 49 Abs. 1 Ziffer 9 EStG ebenso beschränkt steuerpflichtige Einnahmen zählen. Umfang und Ermittlung solcher ausländischen Einkommen bestimmen sich für die inländische Besteuerung grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht (insbesondere gem. § 34c Abs. 1 EStG). Hierher gehören letztlich auch die fortbestehenden Regelungen des deutschen Außensteuergesetzes (AStG – Ermittlung der ausländischen Einkünfte).

Zur Vermeidung möglicher doppelter Besteuerungen von – nach Art. 21 OECD-MA, i. d. F. des Update v. 21. 11. 2017 – auszugrenzenden, sog. „sonstigen Einkünften", könnten im Falle einer Versteuerung in Deutschland – nach dem international generell anwendbaren „Wohnsitzprinzip", – sowie einer gleichzeitigen potentiellen, unabwendbaren Besteuerung in deren Herkunftsland (aus inländischer Steuersicht), wenn diese im Quellenstaat einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Ertragssteuer vergleichbar sind, letztere auf die erste Besteuerung angerechnet werden.[35] Ferner müssen sie dort bereits festgesetzt und nachweisbar auch tatsächlich gezahlt worden sein.

Bei zu bejahender „Identität des Besteuerungsgegenstandes"[36] können als steuerliche Ausgleichs- und Entlastungsmaßnahme wohl die übernational allgemein üblichen, jeweiligen nationalen Regelungen in dritten Ländern über die „Anrechenbarkeit" von ausländischen Ertragssteuern[37] auf die dortige steuerliche Heranziehung derartiger gesonderten Erträge[38] oder auch vice versa der dortigen, quellenbedingten Steuern nach § 34c Abs. 6 EStG auf diesbezügliche inländische Abgaben in Anspruch genommen werden. Dies sind folglich Erleichterungen, die zur Vermeidung

28 Der deutsche Vertragstext in Art. 20 DE-VG („Andere Einkünfte") ist gleichlautend mit Art. 21 OECD-Muster-DBA (DE-VG = Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen des BMF v. 18. 4. 2013 – seither das Herzstück der deutschen Abkommenspolitik für neue oder zu revidierende DBA mit anderen Staaten – u. a. zur von Deutschland in Gang gesetzten OECD-Initiative gegen Gewinnverlagerungen und Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage [„Base Erosion and Profit Shifting"– abgekürzt: „BEPS"] ergangen).

29 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Anm. 1 + 53; beide weisen darin überdies auf die erweiternde Auslegbarkeit von Art. 4 OECD-MA für Einkünfte aus anderen Ländern als dem Wohnsitzschwerpunktstaat als Zuteilungsnorm für deren Besteuerung der DBA-Vertragspartner hin.

30 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Anm. 3, gegen Ende.

31 Vgl. die Aufzählung von Ländern und Erläuterungen zu Sondererträgen aus Drittstaaten bei *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Anm. 13–17 (wie z. B. Australien, Kanada, Chile, Mexico, Neuseeland, Portugal und die Slowakei, aber auch Finnland, Großbritannien, Schweden und die USA).

32 Vgl. die Aufzählung und Erläuterungen hierzu mit Beispielen bei *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Rz. 51–54 – der Kommentierungen.

33 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Rz. 3 der Kommentierungen (dort unter c-Progressionsvorbehalte); Progressionsvorbehalte können auch dann beansprucht werden, wenn das entsprechende DBA dies nicht ausdrücklich gestattet (vgl. FG Düsseldorf v. 31. 1. 2006 3 K 846/03 E, EFG 2006 970 und FG Baden-Württemberg v. 31. 7. 2013 14 K 2141/11, bestätigt durch BFH v. 16. 9. 2015 I R 61/13, Website des BFH, sowie die Entscheidung des hierzu angerufenen BVerfG v. 12. 4. 2017 2 BvR 309/16, Website des BVerfG.)

34 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Rz. 57–95 der Kommentierungen.

35 Vgl. hierzu je nach Land die Anlage 6 in den EStR zu § 34c EStG.

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

37 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 gem. § 34d EStG sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Der Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben von den ausländischen Einnahmen richtet sich also nach dem Einkommensteuergesetz.

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

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:35

Lizenziert für Herrn Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

oder Milderung der Doppelbesteuerung führen sollen.[39] Nach § 34c Abs. 3 EStG könnte bei nennenswerten Abweichungen in der Qualifikation solcher ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Voraussetzungen auch ein bloßer, steuerlich gerechtfertigter Abzug solcher ausländischer Steuern in Betracht zu ziehen sein.

Als ein weiterer Ausweg von einer möglichen steuerlichen Mehrfachbelastung könnte auch eine „Verständigung" auf bilateraler Basis unter den zuständigen Finanzbehörden in die Wege geleitet werden. Gem. Art. 25 Abs. 1 OECD-MA kann zwar ein Verständigungsverfahren grundsätzlich nur im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der betroffenen Person eingeleitet werden. Nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA, i. d. F. des Updates v. 21. 11. 2017 soll es künftig aber auch möglich sein, ein solches Verständigungsverfahren im „Quellenstaat" der strittigen Einkünfte einzuleiten. Aus diesem Grund wurde der Wortlaut dieser Bestimmung im letzten Jahr als Empfehlung wie folgt erweiternd gefasst:

> *„Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie, unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Vertragsstaaten vorgesehen Rechtsmittel, ihren Fall der zuständigen Behörde einer der beiden Vertragsstaaten unterbreiten."*

Diese, an und für sich auf DBA-Abschlüsse ausgerichtete Erweiterungsklausel, hin zu einem „Antrag auf Verständigung" an die im Quellenstaat von umstrittenen „sonstigen Einkünften" zuständige Finanzbehörde, sollte als Gewährung ausgleichender steuerlicher Gerechtigkeit zukünftig gemäß allgemeiner internationaler Fortentwicklung gleichermaßen auf vergleichbare steuerliche Sachverhalte aus anderen Ländern, solchen halt auch ohne ein DBA-Abkommen, anwendbar sein.

Die Aufnahme einer „Schiedsklausel" im Sinne des Updates v. 21. 11. 2017 von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA in die abzuschließenden DBA würde es dem betroffenen Steuerpflichtigen überdies ermöglichen, die Einleitung eines „Schiedsverfahrens" zu beantragen, wenn die zuständigen Behörden nicht in der Lage sein sollten, innerhalb der vorgegebenen Zeit von zwei Jahren für ihn einvernehmlich eine zufriedenstellende Lösung herbeizuführen.

Bei höheren Dauerbezügen von „sonstigen Einkünften" aus einem Nicht-DBA-Land bliebe in lohnenden und ausgewählten Steuerfällen neuerdings noch die Möglichkeit, eine koordinierte und zeitgleich anzusetzende Betriebsprüfung im Steuerinland (Wohnsitz des Empfängers) und im Herkunftsland dieser Erträge in Gang zu setzen, sog. „Joint Audit". Als „competent authority" hierfür in Deutschland fungiert auftragsgemäß das „Bundeszentralamt für Steuern" in Bonn, als Bundesoberbehörde mit seiner bundesweit spezialisierten Bundesbetriebsprüfung.[40]

V. Fazit der Besteuerung von „Sonstigen Einkünften" im In- und/oder Ausland

Sog. „sonstige Einkünfte" aus dem In- oder Ausland sind nach deutschem, nach DBA-Recht sowie nach allgemein gültigem nationalem Steuerrecht in Nicht-DBA-Ländern uneingeschränkt steuerbar und steuerpflichtig. Derartige Einnahmen sind steuerrechtlich als gleichwertig mit allen anderen Einkunftsarten anzusehen, die im nationalen und in internationalen Steuerrechten die üblichen Einzelregelungen erfahren. Nur, dass sie nach den Regeln in DBA-Verträgen als Abgrenzung zu den in einzelnen Artikel speziell erwähnten steuerpflichtigen Erträgen (wie z. B. aus Kapitalvermögen, aus Grundbesitz, aus Betriebstäten, aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit oder aus öffentlichen Kassen) als zusammenfassende Auffangnormen[41] (dort meist in den Artikeln 20 oder 21) für diverse andere Arten von steuerpflichtigen Erträgen als die vorerwähnten nach dem „Wohnsitz-Prinzip" und damit generell „im Land der nachvollziehbar schwerpunktmäßigen Ansässigkeit des Empfängers" zu versteuern sind.

Soweit in einem bilateralen DBA üblicherweise die „Freistellungsmethode" Anwendung findet, hat das Herkunftsland sie aus seiner Besteuerung auszunehmen, wenn der Empfänger solcher Einkünfte im anderen Vertragsstaat mit Hauptwohnsitz lebt. Wird hingegen gemäß einem DBA in Ausnahefällen die „Anrechnungsmethode" angewandt, so kann das Herkunftsland solche Erträge zwar eigenverantwortlich besteuern, hat aber zur Vermeidung deren doppelten Besteuerung mögliche Ertragssteuern des Empfängers aus dessen Wohnsitzland auf seine diesbezüglichen partiellen Einkommensteuern voll „anzurechnen".

Soweit solche Erträge andererseits aus Ländern stammen, mit denen die Bundesrepublik Deutschland kein steuerentlastendes DBA abgeschlossen hat[42], könnte eine Vermeidung einer doppelten Versteuerung derartiger Einnahmen im Wohnsitzland Deutschland und im Herkunftsland im Einzelfall durchaus erreicht werden, und zwar durch einen abgestimmten, einseitigen „Verzicht" seitens des letzteren Staates auf eine eigene Besteuerung solcher Einkünfte oder durch Antrag dorthin in der ausländischen Landessprache auf „Anrechnung" möglicher deutscher Ertragsteuern hierauf nach dem nationalen Steuerrecht dieses Landes, so umgekehrt in sinngemäßer Anwendung der Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf den gleichen Steuersachverhalt nach § 34c EStG. Bei größeren Beträgen oder bei lohnenden Dauererträgen an „sonstigen Einkünften" aus diesem Land würde sich ein solcher Versuch wohl durchaus lohnen.

39 Im „Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG" (hier: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im anderen Land – Stand: Sept. 2013), Amtliches Einkommensteuer-Handbuch, Ausgabe 2016, EStH 2016, listet das BMF u. a. 35 Länder oder autonome Gebiete auf, mit denen die Bundesrepublik Deutschland bisher kein DBA abgeschlossen hat.

40 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 FVG: Bundeszentralamt für Steuern, abgekürzt BZSt, mit Sitz in 53225 Bonn-Beuel, An der Küppe 1, Tel: 0228/406-0; lt. dessen Organigramm mit inzwischen drei Abteilungen der *Bundesbetriebsprüfung*, (Abt. BP I, BP II u. BP III, mit 27 branchenspezifischen Fachreferaten u. 1 Bp-Innendienst).

41 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Kommentar, Beck'sche Steuerkommentare, Band I – OECD-MA, Art. 21 Rz. 1 ff. der Kommentierungen.

42 Vgl. hierzu die Aufzählung von 86 solcher Länder oder Gebiete (mit oder ohne ein DBA mit D'ld) im Schreiben des BMF v. 28. 6. 2018 IV B 6 – S 1315/13/10021:050, Dok.-Nr. dort:018/0407280, zu einem bilateral vereinbarten „Automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach dem „Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG" – Website des BMF oder besser des BZSt (Bundeszentralamt für Steuern, mit Sitz in Bonn), dort unter: *www.bzst.bund.de*, abgerufen am 6. 8. 2018.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:35