

# 03.19

59. Jahrgang  
März 2019  
Seiten 57–88

[www.StBpdigital.de](http://www.StBpdigital.de)

# StBp

## Die steuerliche Betriebsprüfung

### 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*  
Gewerbsteuerliche Hinzurechnung aktivierter Fremdkapitalzinsen und Mieten – Alter Wein in neuen Schläuchen?

*Steuerberater Dipl.-Finanzwirt (FH) Martin Sprang LL. M., Hamburg*  
Steuerliche Behandlung von Bewirtungsaufwendungen

*Rechtsanwältin Dr. Laura Christiane Nienaber, Berlin*  
Das vorsätzlich handelnde Werkzeug des Tatmittlers

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München*  
Einkünfte aus Kapitalvermögen nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder sonst dem Ausland – ein Querschnitt

RECHTSPRECHUNG

*Vorsitzender Richter am BFH  
Prof. Dr. Bernd Heuermann, München*  
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung

# Einkünfte aus Kapitalvermögen nach neuerem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder sonst dem Ausland – ein Querschnitt

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München\*

## I. Einleitung und Überblick

Die vielschichtig möglichen steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen<sup>1</sup> werden nach nationalem und internationalen Steuerrechtssystemen gemäß den allgemein gültigen Grundsätzen der Einkünfte-Erzielungsabsichten, der Zuflussprinzipien<sup>2</sup> sowie der Beweislastregeln als Netto-Gewinne über die steuerlich zulässigerweise abziehbaren Werbungskosten<sup>3</sup> hinaus charakterisiert (sog. Einnahmenüberschussrechnung, im Inland gem. § 2 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 Nr. 2 sowie Satz 2 EStG). Sie gelten daher durchaus vergleichbar als typische Gewinneinkünfte. Entsprechend § 8 Abs. 1 des (deutschen) EStG gelten als diesbezügliche steuerpflichtige Geldzuflüsse alle Bezüge in Geld oder Geldeswert aus den verschiedenen, jeweils gesetzlich normierten Einkunftsarten, so eben auch aus bestehendem privatem Kapitalvermögen:<sup>4</sup> Sie werden überdies auch als Nutzungserträge<sup>5</sup> oder als Profit aus Wertveränderungen oder Derivaten<sup>6</sup> bezeichnet. Dies gilt gleichermaßen für Kapitalerträge durch vermögensverwaltende Personengesellschaften:<sup>7</sup>

Unter Kapitalvermögen versteht man dabei jeden einzelnen Anlagegegenstand, jedes einzelne Wertpapier, jede einzelnen Beteiligung oder privaten-rechtliche Forderung, einschlägige Leistungen Dritter oder auch Nach- bzw. Rückzahlungsansprüche.<sup>8</sup>

Ein möglicher späterer Rückfluss einer Einnahme von Geldleistungen aller Arten aus Kapitalvermögen, aus welchen Gründen auch immer<sup>9</sup>, hat steuerrechtlich keinerlei Einfluss auf die schon vorher bei Zufluss eingetretene und persönlich zuzurechnende Steuerpflicht.<sup>10</sup> Im Falle einer später dennoch erfolgenden Rückzahlung solcher zugeflossener Einkünfte aus Kapitalvermögen<sup>11</sup> bestünde zum steuerlichen Ausgleich bei belegbarer Ursprungsidentität einer solchen geldlichen Rückführung allenfalls die Möglichkeit eines Abzugs im Rückzahlungsjahr als „negative Einnahmen“ oder wahlweise wohl auch als „Werbungskosten“ aus Kapitalvermögen.<sup>12</sup>

Einkünfte aus solchen Kapitalvermögen gehören in Deutschland zu den in § 2 Abs. 1 EStG genannten sieben Einkunftsarten und zählen zu den steuerpflichtigen Überschusseinkünften. Ihrer Wesensart nach gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen alle Entgelte aus einer Nutzzienung aus (Geld-) Kapital, das heißt die Früchte aus der Kapitalnutzung. Es kommt nicht auf eine irgendwie geartete Bezeichnung als Nutzungsentgelte an, sondern ausschließlich auf deren wirtschaftlichen Gehalt als Gegenleistung für die Nutzung von eigenem oder fremdem Geldkapitals.

Für steuerliche Korrekturen bzw. Einzelberichtigungen von Einkünften aus Kapitalvermögen über die Grenze gilt nach einer früheren Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf aus 1984<sup>13</sup>

\* 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](http://www.langenmayr.de)), seit längerem noch freiberuflich.

- 1 Als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen werden geldliche Erträge aus jedem möglichen Anlagegegenstand, aus Nachzahlungen hieraus (vgl. BMF v. 18. 1. 2016 IV C 1 S-2252/08/10004:017, BStBl. I 2016; 85 Rz. 1 oder DB 2016, 205), aus jedem einzelnen erworbenen Wertpapier, aus jeder Art von Beteiligung oder Forderung angesehen, vgl. *Levedag* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 20 Rz. 11, unter Verweis auf ältere BFH-Rechtsprechung sowie die Auflistung im vorg. BMF-Schr. v. 18. 1. 2016 IV C 1 – S-2252/08/10004:017, BStBl. I 2016; 85 unter Abschnitt I.
- 2 Zufluss bedeutet nach den nationalen wie internationalen Regeln die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über solche Kapitalerträge, vgl. hierzu BFH v. 28. 09. 2011 VIII R 10/08, BStBl. II 2012, 315 oder BFH/NV 2012, 312 (sogar bei berechtigten Zweifeln der persönlichen Verwertbarkeit).
- 3 Als steuerlich absetzbare Werbungskosten werden grundsätzlich alle Aufwendungen bezeichnet, die unmittelbar dem Erwerb, der Sicherung oder der Erhaltung von Einnahmen dienen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des deutschen EStG), eine wichtige Ausnahme hiervon bildet die Regelung in § 20 Abs. 9 EStG, wonach bei Einkünften aus Kapitalvermögen nur eine Pauschale i. H. v. bis zu 801,- EUR (bei Zusammenveranlagungen bis zu 1.602,- EUR) steuerlich abziehbar ist (sog. Werbungskosten-Abzugsverbot).
- 4 Früher (vor 2009) auch als „Substanzgewinn“ ausgewiesen, vgl. u. a. *Levedag* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 20 Rz. 3, unter Hinweis auf BFH v. 13. 12. 2006 VIII-R-6/05, BStBl. II 2007, 571.
- 5 Vgl. BFH v. 20. 11. 2006 VIII R 97/02, BStBl. II 2007, 555 (zu Reverse Floatern – nicht nach § 20 EStG steuerpflichtig) sowie v. 13. 12. 2006 VIII R 79/03, BStBl. II 2007, 562 (zu DAX-Zertifikaten – nach § 20 EStG steuerpflichtig).
- 6 Vgl. *Levedag* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 20 Rz. 3.
- 7 Z.B. hierbei auch Einkünfte aus Private-Equity- oder Venture-Capital-Fonds, Näheres s. ausführlich OFD Frankfurt v. 1. 12. 2006 S-2241 A-67-St 210 in FR 2007, 154 oder DB 2007, 22 (mit detaillierter Übersicht).
- 8 Vgl. *Levedag* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 20 Rz. 11, mit Zitierung von BFH-Rechtsprechung.
- 9 Z.B. freiwillig oder bei Bestehen eines Rückforderungsanspruches, vgl. das rkr. Urt. des FG Münster v. 15. 9. 2010 10 K 3460/09 E, GmbHR 2011, 150.
- 10 Vgl. § 20 I Nr. 7 EStG sowie BFH v. 30. 7. 1997 I-R-11/96, BFH/NV 1998, 308 oder HFR 1998, 289, u. a. auch *Weißbrodt/Michalske*, Sonstige Kapitalforderung i. S. v. § 20 I Nr. 7, in DStR 2012, 1533.
- 11 Unzulässig jedoch bei „offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen“, vgl. *Levedag* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 20 Rz. 25.
- 12 Vgl. *Levedag* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 20 Rz. 24 u. 167, unter Hinweis auf BFH v. 16. 6. 2015 IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019.
- 13 Vgl. FG Düsseldorf v. 1. 3. 1984 II-170783, EFG 1984, 535, oder DATEV-Dok.-Nr. DATEV-Dok.-Nr. 0048049.

durchaus auch § 1 Abs. 1 Außensteuergesetz. Für Glaubhaftmachungen von behaupteten Abweichungen von einer steuerlichen Einschätzung, z. B. in einem Aussetzungsverfahren, ist nach der Begründung dieses Gerichts allein der Steuerpflichtige verantwortlich.

## II. Einkünfte aus Kapitalvermögen nach deutschem Einkommensteuerrecht

### 1. Allgemeingültiges nach inländischem Steuerrecht

Kapitalvermögen können in aller Regel bestehen aus

- „allgemeiner Liquidität“ (wie Bankkonten, Sparbücher, Depots etc.)
- „Ertragswerten“ (wie festverzinsliche Wertpapiere, Rentenfonds)
- „Substanzwerten“ (wie Aktien, Aktienfonds etc.)
- „Sachwerten“ (wie Immobilien, Immobilien-Fonds etc.) oder
- „alternative Anlagen“ (wie z. B. Rohstoffe aller Art, Rohstoff-Fonds).<sup>14</sup>

Gesetzliche Grundlage für die Steuerpflicht von Einkünften aus Kapitalvermögen sind die breitgespannten Regelungen in § 20 Abs. 1 bis Abs. 9 EStG. Abzugsgrenzen sind dabei Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG (vgl. nachstehende Auflistung) von denen in § 20 Abs. 2 EStG (sog. Erträge aus Wertveränderungen).

Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG sind als breit angelegtes Ertragspektrum aus Kapitalvermögen unter folgende, meist übergeordnete Sammelbegriffe (nur schwerpunktmäßige Auflistungen) zu subsumieren.<sup>15</sup>

- Gewinnausschüttungen oder Dividenden aller Art<sup>16</sup> – nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, auch aus sog. verdeckten Gewinnausschüttungen sowie aus sog. REIT-Anlagen<sup>17</sup> (Kapitalgesellschaften, Fonds und anderen Arten von Personen-Vereinigungen), nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG jedoch *nicht* Auszahlungen aus „Einlagekonten“ i. S. v. § 27 KStG
- Kapitalrückzahlungen oder verdeckte Ausschüttungen oder verdeckte Einlagen – nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG
- Investment- oder Fondserträge – nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 und speziell Nr. 3a EStG
- Beteiligungserträge als stiller Gesellschafter<sup>18</sup> oder aus Kompensationen – nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG
- Barerträge bzw. Wertzuwächse aus Anteilstausch oder Verschmelzung von Beteiligungen, aus Zuteilung von Anteilen ohne Gegenleistung, aus Kapitalerhöhung gegen Einlage – nach § 20 Abs. 1 Nr. 4a EStG<sup>19</sup>
- Zinsen aus Hypotheken oder Grundschulden – nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG
- Zinsen aus Spareinlagen jeder Anlageart oder aus Lebensversicherungen – nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG<sup>20</sup>
- Zinsen aus Anleihen oder sonstigen Kapitalforderungen – nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, und zwar z. B. aus Kaufpreiszinsen, Erstattungszinsen etc.
- Wechsel-Diskonterträge – nach § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG
- Einnahmen aus aufgezählten Leistungen, hier wirtschaftlich vergleichbarer Körperschaften – nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG
- Einnahmen aus weiteren aufgezählten Leistungen, hier gewerblich tätiger Körperschaften – nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG
- Geldlicher Nutzen aus Stillhalte-Prämien oder Erträge jeder Art aus Termingeschäften (Einlösung, oder Veräußerung)<sup>21</sup>, Optionsgewährungen bzw. Barausgleiche – Geldlicher Nutzen aus Stillhalte-Prämien oder Erträge jeder Art aus Termingeschäf-

ten (Einlösung, oder Veräußerung)<sup>22</sup>, Optionsgewährungen bzw. Barausgleiche – nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG bzw. § 20 Abs. Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG

- Sonstige besondere Entgelte oder offene bzw. verdeckte geldliche Vorteile als „Ersatz für Einkünfte“ – nach § 20 Abs. 3 EStG.

Unter Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG sind auch gemäß folgenden Sammelaspekten (Wertveränderungen, unvollständige Aufzählungen) zu verstehen<sup>23</sup>:

- Einkünfte bei Anteilerwerben vor dem 1. 1. 2009 (Altfälle)
- Einkünfte bei Anteilerwerben nach dem 1. 1. 2009 – nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG<sup>24</sup>
- private Veräußerungsgeschäfte aller Art bei verdeckten Einlagen (nach §§ 15a bzw. b, 17, 20 Abs. 4 Satz 2, 23 EStG), Genussrechte oder Anwartschaften auf Beteiligungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- Ermittlung möglicher Veräußerungserträge (Einnahmen, Anschaffungskosten, Aufwendungen)
- Korrekturgutschriften bei Kapitalertragsteuer-Abzügen
- Sonstige besondere Entgelte und Vorteile.<sup>25</sup>

Neben natürlichen Personen können auch bestimmte Arten von Körperschaften (z. B. eingetragene Vereine) solche steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, nicht jedoch

14 Eine breitere Streuung oder Verteilung von Kapital auf verschiedene Anlageprojekte würde die Stabilität und Sicherheit von individuellen Kapitalanlagen erhöhen (aus der Werbung der „Union Investment“ in 2018).

15 Unvollständige Aufzählung in nur lockerer Anlehnung an *Wirfler* im Themenlexikon v. 28. 2. 2018, DATEV-Dok.-Nr. 0630260 sowie *Schleicher*, Themenlexikon vom 01. 10. 2018, Ausländische Einkünfte – Lexikon des Steuerrechts, DATEV-Dok.-Nr. 0630972 und ergänzendes ABC bei *Lippross*, Basis-Kommentar zu EStG, § 20 (Kapitalvermögen) – Rechtsstand: 1. 4. 2017 oder DATEV-Dok.-Nr. 0177813.

16 Vgl. hierzu auch BMF v. 9. 10. 2012 IV C 1-S-2252/1910/13, BStBl. I 2012, 953 Rz. 1 bis 3 oder DB 2012, 2372 oder DStZ 2012, 863 (betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer).

17 § 19 ReitG, Gesetz v. 28. 5. 2007, BGBl. I 2007, 914, zur Schaffung deutscher Immobilien-AGs mit börsennotierten Anteilen.

18 Vgl. zum neuesten Rechtsstand zu Einkünften aus Kapitalüberlassung bei „Stiller Gesellschaft“ den Aufs. von *Durm* v. 1. 7. 2018 „Stille Gesellschaft – Lexikon des Steuerrechts“, DATEV-Dok.-Nr. 0630779, sowie BFH v. 13. 7. 2017 IV R 41/14, BStBl. II 2017, 1133.

19 Eingefügt durch JStG 2009, geändert durch JStG 2010 v. 8. 12. 2010; vgl. hierzu auch BMF v. 9. 10. 2012 IV C 1 – S-2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953 Rz. 100 ff. oder DATEV-Dok.-Nr. 5234193, zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer.

20 Vgl. BFH v. 27. 9. 2016 VIII R 66/13, BFHE 256, 214 oder BStBl. II 2017, 626 bzw. DStR 2017, 649 (u. a. zu steuerlichen Auswirkungen bei Vertragsänderungen).

21 Zu Termingeschäften vgl. hierzu erläuternd Finanzgericht München v. 10. 9. 2015 15 K 2243/13, EFG 2016, 563 sowie Revisionsabweisung durch BFH v. 24. 10. 2017 VIII R 35/15, BFH/NV 2018, 363 oder BStBl. II 2018, 189 (Voraussetzung ist hierbei eine für alle Vertragsbeteiligte ersichtliche Verknüpfung von Devisentermingeschäft und Gegengeschäft, mit Differenzausgleich).

22 Zu Termingeschäften vgl. hierzu erläuternd Finanzgericht München v. 10. 9. 2015 15 K 2243/13, EFG 2016, 563 sowie Revisionsabweisung durch BFH v. 24. 10. 2017 VIII R 35/15, BFH/NV 2018, 363 oder BStBl. II 2018, 189 (Voraussetzung ist hierbei eine für alle Vertragsbeteiligte ersichtliche Verknüpfung von Devisentermingeschäft und Gegengeschäft, mit Differenzausgleich).

23 Ausführlicher Überblick hierzu – mit Schaubildern und Beispielen – bei vorerwählter Übersicht (Fn. 15) von *Wirfler* im Themenlexikon v. 28. 2. 2018, DATEV-Dok.-Nr. 0630260.

24 Vgl. zum WK-Ausschluss FG Münster v. 30. 9. 2015 3 K 1277/11 E, Website des FG oder OpenJur 2015, 20487.

25 Mögliche Kursgewinne aus der Veräußerung von sog. „Reserve Floatern“ (besondere Wertpapiere) sind nach BFH v. 20. 11. 2006 VIII R 97/02, BFH/NV 2007, 563 oder BStBl. II 2007, 555, keine steuerpflichtigen Einkünfte i. S. v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG, wohl Nutzungsentgelte hierbei.

Kapitalgesellschaften, bei denen in solchen Ertragsfällen grundsätzlich „gewerbliche Einkünfte“ anzunehmen wären; vergleiche die „Subsidiaritätsklausel“ in § 20 Abs. 8 EStG. Soweit solche vorgenannten Einkünfte im Rahmen eines Gewerbebetriebes, einer selbständigen Arbeit, einer Vermietung und Verpachtung oder einer land- bzw. forstwirtschaftlichen Tätigkeit anfallen, sind sie danach steuerrechtlich diesen Einkunftsarten zuzurechnen.

## 2. Erklärungspflicht von Einkünften aus Kapitalvermögen (z. B. mittels der Anlage KAP)

Der steuerlichen Offenlegung von (positiven) Einkünften aus Kapitalvermögen dient grundsätzlich jeweils der zweiseitige amtliche Vordruck „Anlage KAP“, der bei Ertragserzielung jeder Jahres-Einkommensteuererklärung beizufügen ist.

Soweit der Zufluss von Einkünften aus Kapitalvermögen „nicht“ unter die Ausnahmeregelungen in § 20 Abs. 8 EStG zu subsumieren ist<sup>26</sup>, beträgt – bei Anwendung des Steuerabzugsverfahrens an der Quelle nach § 32d Abs. 1 EStG i. V. m. der Abgeltungswirkung nach § 43 EStG – der besondere Steuertarifsatz einerseits pauschal von nur 25 Prozent (zuzüglich SoliZ und möglicher KiSt, letztere mit unterschiedlichen Steuersätzen je nach Wohnsitz-Bundesland). Nach § 32d Abs. 5 EStG – ggf. sogar unter Anrechnung vergleichbarer ausländischer Ertragssteuern<sup>27</sup> – ist andererseits bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen eine Ausfüllung und Beifügung einer ESt-Anlage KAP<sup>28</sup> (bei ausländischen Kapitaleinnahmen der Anlage AUS, bei Erträgen aus privaten Veräußerungsgeschäften der Anlage SO) zur Jahres-Einkommensteuererklärung – ohne Stellen eines gesonderten Antrags auf Veranlagung, z. B. bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 46 Abs. 2 EStG – meist nicht mehr unbedingt zwingend<sup>29</sup>, soweit die Ertragsveranlagungen hierbei ohnehin nach § 32d Abs. 3, 4 und 5 EStG oder i. S. v. § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) erfolgen und derartige Einnahmen dann auch erklärungsrelevant sind.

Soweit der persönliche Steuersatz unter den gesetzlichen 25 % an Abzugssteuern liegen sollte, können diese bei zu hoch einbehaltenen Abgeltungssteuern durch die Ausfüllung und Beifügung der Anlage KAP mittels der vorgenannten „Günstigerprüfung“ anteilig zurückerstattet werden.

Weiterhin ist die Anlage KAP einer ESt-Erklärung im Rahmen einer sog. Wahlveranlagung ausgefüllt beizufügen, wenn bzw. bei

- Kapitalerträge gesetzlich nicht dem Steuerabzug unterliegen (z. B. bei Veräußerung von GmbH-Anteilen von weniger als 1 %) oder aus anderen Gründen nicht abzugspflichtig sind
- Erträgen aus ausländischen thesaurierenden Investmentfonds
- Erträgen wie Zinsen, Dividenden etc. aus ausländischen Konten oder Depots
- Zinsen aus Darlehensverträgen zwischen Privatpersonen
- Zinsen auf Steuererstattungen
- Veräußerungen von Kapital-Lebensversicherungen (bei Abschluss ab dem Jahr 2005)
- ein Verlustvortrag aus Vorjahren berücksichtigt werden soll
- eine Verlustverrechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgen soll
- der Sparer-Pauschbetrag i. S. v. § 20 Abs. 9 EStG nicht voll ausgeschöpft wurde
- die Kirchensteuer trotz bestehender Kirchensteuerpflicht nicht einbehalten wurde
- ausländische Steuern noch zu berücksichtigen bzw. anzurechnen sind
- die Höhe des Kapitalertragsteuer-Abzuges überprüft werden soll

- ein Antrag auf eine so genannte Günstigerprüfung oder auf Überprüfung dem Grunde bzw. der Höhe nach gem. § 32d Abs. 6 EStG gestellt werden soll; ein solcher Antrag könnte nach der Rechtsprechung unter bestimmten Umständen auch noch nachträglich gestellt werden.<sup>30</sup>

Hierdurch könnte sich durchaus eine geringere Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz ergeben, wenn dieser niedriger ist, als der Abgeltung-Steuersatz in Höhe von linear 25 %.

## 3. Steuererhebung an der Quelle und Veranlagungsverfahren

Seit dem 1. 1. 2009 gilt nach § 43 EStG im Inland grundsätzlich das „Steuerabzugsverfahren“ direkt an der Quelle der Auszahlung von den, hierin aufgelisteten in- und ausländischen Kapitalerträgen von Privatanlegern (§ 20 EStG), das ja bei nachgewiesener Durchführung nach § 43 Abs. 5 EStG „Steuer-Abgeltungscharakter“ hat.<sup>31</sup> Das bedeutet, dass mit dem Nachweis des Vollzugs dieses Besteuerungsverfahrens an der Quelle und der Abführung der einbehaltenen Ertragsteuer an das zuständige Betriebs-Finanzamt durch die inländische Auszahlungsstelle (z. B. eine Bank) eine weitere Erklärung und Veranlagung derartiger Kapitalerträge nicht mehr erforderlich ist, dass die bereits versteuerten Kapitalerträge folglich nicht mehr in der jährlichen Einkommensteuererklärung angegeben und somit nicht mehr mit dem individuellen Steuersatz des Empfängers versteuert werden müssen.

Nach § 43a Abs. 1 EStG beträgt diese Abzugsteuer an der Quelle der Auszahlung grundsätzlich ein gesonderter Steuersatz von einheitlich 25 % des jeweiligen Zahlungsbetrages zzgl. (noch) 5,5 % an Solidaritätszuschlag und ggf. 8–9 % Kirchensteuer, je nach Wohnsitz-Bundesland (Gesamtsteuerbelastung an Quellensteuern auf Kapitalerträge somit ca. 28 %). Sie ist überdies

26 Dies gilt gem. § 20 Abs. 8 EStG für „Einkünfte aus selbständiger Arbeit“, für „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ oder auch für „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“, weil derartige Einnahmen nach § 20 Abs. 8 EStG speziell diesen Einkunftsarten zuzurechnen sind.

27 Vgl. hierzu auch VerfG. der OFD Frankfurt am Main v. 12. 4. 2012 S-2400 A – 91-St 513, IStR 2012, 440 oder DATEV-Dok.-Nr. 5233946.

28 In ihr sind ganz allgemein Einkünfte aus Kapitalvermögen anzugeben; seit Einführung der Abgeltungsteuer als Quellensteuer ist diese spezielle Anlage zur Steuererklärung in der Regel allerdings nicht mehr verpflichtend, dennoch kann es in bestimmten Fällen sinnvoll sein, sie trotzdem einzureichen, insbesondere, wenn Kapitalerträge erzielt wurden, für die keine Abgeltungsteuer an der Quelle einbehalten wurde, ist man zur Abgabe der Anlage KAP wiederum verpflichtet.

Häufig lohnt sich aber auch eine freiwillige Abgabe der Anlage KAP (z. B. für die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG). Weitere Beispiele hierfür sind Fälle, dass der Bank kein Freistellungsauftrag erteilt oder die Religionszugehörigkeit nicht mitgeteilt wurde, sodass sie die steuerlichen Freibeträge bzw. den Altersentlastungsbetrag ab dem 64. Lebensjahre nicht berücksichtigen oder die Kirchensteuer hierauf nicht abführen konnte oder aber auch, wenn bei Aktienverkäufen Verluste entstanden sind, die von der Bank nicht mit Gewinnen verrechnet werden konnten (vgl. § 20 Abs. 6 EStG); außerdem gibt es neben der pauschalen Abgeltungsteuer durchaus Kapitaleinkünfte, die mit dem persönlichen Steuersatz zu versteuern sind, wie z. B. in Ermangelung der Anwendung des Abzugsverfahrens bei Zinsen aus Darlehen an Angehörige (Familiendarlehen). Hilfreich beim Ausfüllen der Anlage KAP sind die „Steuerbescheinigungen“ der Banken; darin befinden sich die Informationen, die in dieses amtliche Formular einzutragen sind.

29 vgl. *Levedag* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 20 Rz. 227.

30 Vgl. FG Köln v. 30. 3. 2017 15 K 2258/14, EFG 2017, 1592 oder DStZ 2018, 333 bzw. DATEV-Dok.-Nr. 5020482, hiergegen ist beim BFH seit dem 18. 8. 2017 die Revision der Finanzverwaltung unter Az. VIII R 6/17 noch anhängig.

31 Vgl. hierzu ausführlich BMF v. 9. 10. 2012 IV C 1 – S-2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953 Rz. 100 ff. oder DATEV-Dok.-Nr. 5234193, zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer.

„anrechenbar“ auf die jeweilige Jahreseinkommensteuer. Dabei kann unterschieden werden zwischen:

- einbehaltenen Steuern, die voll anrechenbar sind und somit den Charakter von bloßen Vorauszahlungen auf die endgültige Jahressteuerschuld eines Zahlungsempfängers haben (so Abgeltungssteuern, z. B. als Lohnsteuer auf Arbeitsentgelte, die schon vom Ansatz her eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld darstellen),
- gesetzlichen Abzugsteuern, bei denen der Steueranspruch mit der Abführung solcher, an der Quelle erhobener Steuern an die zuständige Finanzbehörde nach § 43 Abs. 5 EStG einerseits grundsätzlich als „steuerlich abgegolten“ gilt (so z. B. bei Zinserträgen aus bestimmten Wertpapieren); durch diese Abgeltungswirkung entfällt aber andererseits ab dem Jahre 2009 die Geltendmachung von Werbungskosten im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang hiermit, da in solchen Fällen nach § 20 Abs. 9 EStG Werbungskosten nur bis zum üblichen „Sparerpauschbetrag“ i. H. v. 801 EUR bzw. bei Zusammenveranlagung von Ehegatten von 1.602 EUR zulässig sind,<sup>32</sup>
- Mischformen, bei denen der Steuerpflichtige die Wahl hat, ob die nachweisbar an der Quelle erhobenen Kapitalertragsteuern (KapESt) als endgültig abgegolten gelten oder ob sie im Rahmen einer Steueranlagung auf eine nach dem individuellen Steuersatz ausgerichtete Steuerschuld angerechnet werden sollen (so insbesondere bei Dividenden- oder Zinserträgen).

Nach einer BFH-Entscheidung v. 9. 8. 2016<sup>33</sup> kam nach der früheren Rechtslage einem Feststellungsbescheid über Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. v. § 23 EStG – als Grundlagenbescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO – bei der Ermittlung von steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG üblicherweise eine „Bindungswirkung“ zu, nach 2009 gab es hierzu aber eine Lockerung dahin, dass bei einer Nichtbeachtung dieses Verdichtungsaktes der Finanzverwaltung eine spätere Änderung als Folgebescheid noch toleriert wird. Dieses Urteil ist später durch den BMF-Erlass v. 1. 8. 2017<sup>34</sup> für allgemein anwendbar erklärt worden.

Desweiteren ist hierzu durch das BFH-Urteil vom 14. 3. 2017<sup>35</sup> eine (widerlegbare) Vermutung für die Bejahung einer „Einkünfte-Erzielungsabsicht“ auch bei negativen Kapitaleinkünften, folglich bei Verlusten, so z. B. aus der Veräußerung einer fondsgebundenen Lebensversicherung zur Durchführung der Abgeltungsteuer angenommen worden. Auch dieses Urteil wurde durch BMF-Erlass v. 27. 10. 2017<sup>36</sup> für allgemein anwendbar erklärt.

#### 4. Keine Verrechenbarkeit von Verlusten aus Kapitalvermögen mit Erträgen aus anderen Einkunftsarten – nach § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG

Verluste aus Kapitalvermögen können u. a. dann entstehen, wenn die Summe der Anschaffungskosten für Kapitalanlagen<sup>37</sup>, zuzüglich der Anschaffungs-Nebenkosten, größer ist als die Gesamtheit der Erlöse aus der angedachten Veräußerung dieser Kapitalanlagen, abzüglich möglicher nachweisbaren Veräußerungsnebenkosten, wie z. B. Provisionen, Makler- oder Bankgebühren. Zu solchen Anschaffungsnebenkosten von Kapitalanlagen zählen auch eventuelle Spesen oder Bankgebühren.

Eine Verrechnung von möglichen Verlusten aus Kapitalvermögen, die nach dem 1. 1. 2009 erworben wurden und dem Privatvermögen zuzuordnen sind, mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ist nach § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG nicht zulässig.<sup>38</sup> Sie können allenfalls mit Gewinnen aus der Veräußerung von

Aktien im gleichen Jahr oder in den folgenden Jahren verrechnet werden. Auch dürfen sie nicht i. S. v. § 10d EStG im dort vorgegebenen Rahmen als Sonderausgaben abgezogen werden.

Umgekehrt gilt dies wiederum nicht, d. h. positive Einkünfte aus Kapitalvermögen können durchaus mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Hierzu ist eine sog. „Wahlveranlagung“ gem. § 32d Abs. 6 EStG erforderlich, und dies mittels Abgabe einer vollständig ausgefüllten Anlage KAP, mit einem diesbezüglichen Antrag.

Gleiche Ausgleichsbeschränkungen bestehen nach § 15b EStG<sup>39</sup> für Verluste aus sog. „Steuerstundungsmodellen“ im Verhältnis zu Einkünften aus Gewerbebetrieben oder aus sämtlichen anderen Einkunftsarten, somit ist ein bloßer Verlustvortrag zu derartigen Einkünften aus gleicher Einkunftsquelle in nachfolgenden Veranlagungsjahren erlaubt.

Soweit ein Verlustausgleich der jeweiligen Höhe nach nicht möglich ist, kann der verbleibende Verlustbetrag auf das folgende Jahr bzw. auf die weiteren Jahre vorgetragen und folglich mit künftigen Zinsen, Dividenden oder Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden (§ 43a Abs. 3 Satz 3 EStG). Hierfür kann man auch bei der Depotbank eine Bescheinigung über die Höhe des verbleibenden Verlustes beantragen, um diesen im Rahmen der Steuererklärung im nachfolgenden oder späteren Veranlagungsjahr mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnen zu können (dann auch mittels Wahlveranlagung). Derartige Bescheinigungen sollten bei der Bank bis zum 15.12. des laufenden Jahres beantragt werden, jeweils getrennt für Verluste aus Kapitalvermögen oder aus der Veräußerung von Aktien sowie am besten auch noch durch eine gesonderten Feststellungsbescheid i. S. v. § 180 AO abgesichert werden. Ein solcher Verlustvortrag ist gem. § 20 Abs. 6 EStG zeitlich unbegrenzt und betragsmäßig unbeschränkt möglich.

Bei Kapitalanlagen in „Fremdwährungen“ sind die Erlöse aus der Veräußerung zum Veräußerungszeitpunkt sowie die abzugsfähigen Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung jeweils in „Euro“ nach amtlichem Kurs umzurechnen. Zu den Erlösen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen zählen nach einem BMF-Schreiben auch Schadensersatzleistungen für Verluste, die wegen beispielsweise einer falschen Beratung angefallen sind.<sup>40</sup>

#### 5. Zuordnung von vermeintlichen Einkünften oder von Verlusten aus Kapitalvermögen auf andere Einkunftsarten

Soweit Einnahmen aus Kapitalvermögen im vermeintlichen Sinne nach § 20 EStG zu den Einkünften anderer Einkunftsarten,

32 Vgl. Bestätigung durch BFH v. 28. 1. 2015 VIII R 13/13, Website des Gerichts, sowie v. 28. 2. 2018 VIII R 41/15, BFH/NV 2018, 859 oder DStZ 2018, 486; vgl. auch die Pressemitteilung des BFH Nr. 20 v. 11. 3. 2015 zur ersten BFH-Entscheidung, derzufolge bei einer beantragten „Günstigerprüfung“ i. S. v. § 20 Abs. 9 EStG keinerlei Abzug von tatsächlich aufgewandten Werbungskosten erfolgen kann.

33 Vgl. BFH-Urt. vom 9. 8. 2016 VIII R 27/14, BFH/NV 2017, 103, BStBl. II 2017, 821 oder DStR 2016, 2853.

34 Vgl. Hinweis zum Urteil in DATEV-Dok.-Nr. 0934760.

35 Vgl. BFH-Urteil v. 14. 03. 2017 VIII R 38/15, BFH/NV 2017, 1366 oder BStBl. II 2017, 1040.

36 Vgl. Hinweis zum Urteil in DATEV-Dok.-Nr. 0950604.

37 Zu solchen Anschaffungskosten zählen auch Aufwendungen für eine Beratung oder Bewertung von Kapitalanlagen.

38 Vgl. BMF v. 18. 1. 2016 IV C 1 – S-2252/08/10004 :017 (zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer), BStBl. I 2016, 85, Rz. 118 bis 123 oder DB 2016, 205.

39 Eingeführt durch das JStG 2007, BGBl. I 2006, 2878, anwendbar ab 2006; durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912, ist aus § 20 Abs. 2b § 20 Abs. 7 EStG geworden.

40 Vgl. BMF v. 9. 10. 2012, BStBl. I 2012, 953, Tz. 83.

wie beispielsweise aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung oder aus Land- und Forstwirtschaft zu zählen sind, sind sie gem. § 20 Abs. 8 EStG diesen gesonderten Einkunftsarten zuzuordnen. Infolgedessen gelten für mögliche Verluste aus solchen Kapitalanlagen insoweit abweichende Gesichtspunkte. Einkünfte aus Kapitalvermögen aus diesbezüglichen Einkunftsarten sind mit dem individuellen Steuersatz zu versteuern. Eine bereits einbehaltene Kapitalertragsteuer könnte hierbei natürlich angerechnet werden. Mögliche Verluste aus solchen Kapitalanlagen können nur im Rahmen der Jahressteuer-Veranlagung mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Im Falle eines noch verbleibenden Verlustrestes wäre sowohl ein Verlustrücktrag, als auch ein zeitlich unbeschränkter Verlustvortrag zulässig.

## 6. Zweifelsfrage einer möglichen „Subsidiarität“ zwischen den steuerpflichtigen gewerblichen Einkünften aus der Veräußerung von Kapitalvermögen nach § 17 EStG und § 20 EStG

Beim BFH<sup>41</sup> ist seit kurzem eine Revision gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Münster v. 12. 3. 2018<sup>42</sup> anhängig, gemäß der es um das Begehren einer Erhöhung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) sowie um die strittige Grundsatz-Rechtsfrage nach der Subsidiarität oder dem Vorrang dieser Gesetzesvorschrift im Verhältnis zu den vergleichbaren Regelungen in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG geht; auch kann je nach Sachverhalt § 15a (Verluste bei beschränkter Haftung) oder § 15b EStG (Steuerstundungsmodelle) im Spiel sein.

Nach der von der Finanzverwaltung angegriffenen Entscheidung des erstinstanzlichen Finanzgerichts führt der auf der Gesellschaftsebene krisenbedingt nachweisbar endgültige Ausfall einer Forderung aus einem Darlehen eines GmbH-Gesellschafters an seine GmbH, das er ihr beispielsweise vor der Einführung der Abgeltungsteuer gewährt hat, auf seiner Vermögensebene zu einem, mit den Aufwendungen hierfür – unter den üblichen Bedingungen des Fremdvergleichs – als nachträgliche Anschaffungskosten absetzbaren Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 4 EStG (Ansicht der Finanzverwaltung: Darlehensgewährung erfolgte an eine solvente operative Gesellschaft, kein Finanzplandarlehen und damit keine eigenkapitalersetzende Finanzierungsmaßnahme).

Die ausstehende Entscheidung des BFH hierzu könnte aus einer gewissen Vorahnung heraus so manchen Steuerexperten überraschen.

## 7. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen eines sog. Schneeballsystems – auch zum Ausland hin

Als „Schneeballsystem“ werden gerne lancierte Geschäftsmodelle bezeichnet, die zum Funktionieren eine willkürlich anwachsende Anzahl an Teilnehmern benötigen, vergleichbar einem, einen Hang hinab rollenden und dabei stetig anwachsenden Schneeball. Gewinne hieraus entstehen fast ausschließlich dadurch, dass in Unkenntnis möglicher finanzieller Auswirkungen rundum immer wieder neue Teilnehmer in dem System angelockt werden und dazu beitragen sollen, eigenes Kapital einzubringen oder neues zu erwirtschaften. Meist gibt es dabei kein ernst zu nehmendes oder nur ein überteuertes Produkt, sodass dann auch schnell Betrugsabsichten des Initiators und nach Durchschauen der Strategie auch weitere Teilnehmer erkennbar und Ausschlag gebend sind. Nach der Rechtsprechung sind dabei nicht nur tatsächliche Auszahlungen steuerpflichtig, sondern

schon als ernsthaft einzuschätzende Auszahlungs-Angebote und sogar Scheinerträge.<sup>43</sup>

Nach zwei Entscheidungen des BFH<sup>44</sup> kommt es bei der Subsumption von steuerpflichtigen Erträgen hieraus unter die Palette der in § 20 EStG differenziert aufgeführten Einkunftsarten entscheidend darauf an, wie sich das jeweilige, auf diese Weise streuend in Gang gesetzte Rechtsgeschäft aus der Sicht der Kapitalanleger als vermeintliche Leistungsempfänger bei objektiver Betrachtung aller bekannt gewordenen und noch aufklärbaren Umstände darstellt. Denn hierbei sei unter Beachtung aller Ansatz- und Verlaufsumstände auf den nach außen erkennbaren oder interpretierbaren Willen des Erstbetreibers eines solchen Schneeball-Geschäftes abzustellen, ggf. auch nach den inländischen steuerlichen Merkmalen von stillen Beteiligungen.

Seit dem 20. 12. 2017 ist beim BFH ein Revisionsverfahren zu der Rechtsfrage anhängig,<sup>45</sup> ob bei einem betrügerischen Schneeballsystem die Abgeltungswirkung des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG auch dann gilt, wenn auf Erträge hieraus die Kapitalertragsteuer tatsächlich nicht an das Finanzamt abgeführt wurde, sondern lediglich dem Anleger gegenüber in einer Abrechnung bescheinigt wurde. Die Neugierde auf die baldige Entscheidung des BFH und ihre Begründung hierzu wächst wohl allgemein.

## 8. Steuerpflichtige Einkünfte aus sog. Venture Capital Fonds oder Private Equity Fonds

Soweit derartige Fonds gemäß dem Ländererlass des BMF v. 16. 12. 2003<sup>46</sup> als „private Vermögensverwaltungen“ anzusehen sind, können solche Fonds eigenständige Einnahmen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (z. B. als Dividenden oder sonstige Gewinnausschüttungen) oder Nr. 4 EStG (Erträge aus stiller Beteiligung) erzielen, die auf Gesellschaftsebene formell und ggf. durch einen Steuerbescheid nach § 180 AO „gesondert wie einheitlich festzustellen“ wären. Erträge hieraus sind natürlich den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen, egal, ob deren Gesellschafter die Anteile im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen halten.<sup>47</sup>

## 9. Steuerpflichtige Einkünfte im Inland aus sog. amerikanischen S-Corporations

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Köln v. 20. 5. 2015<sup>48</sup> können Einkünfte eines unbeschränkt steuerpflichtigen US-Bürgers, mit doppeltem Wohnsitz – so im Inland und in den USA – aus einer US-Corporation in Deutschland nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert werden. Strittig war dabei zunächst die rechtliche Qualifikation, ob es sich bei der US-Gesellschaft nach einem Typenvergleich um eine Kapitalgesellschaft oder um eine Personenvereinigung nach dem privaten Recht handelte.

41 Siehe Revision beim BFH unter Az. IX R 9/18, in seiner Datenbank veröffentlicht am 20. 8. 2018.

42 FG Münster v. 12. 3. 2018 2 K 3127/15 E, EFG 2018, 947 oder DStZ 2018, 403 bzw. DATEV-Dok.-Nr. 5021137.

43 Vgl. zum „Schneeballsystem“ BFH v. 16. 3. 2010 VIII R 4/07, BFH/NV 2010, 1527 Nr. 8 oder BStBl. II 2014, 147 sowie BFH v. 5. 10. 2017 VIII R 13/14, BFH/NV 2018, 27 oder IStR 2018, 117.

44 Vgl. übereinstimmend sowohl das BFH v. 29. 8. 2017 VIII R 13/16, BFH/NV 2018, 189, als auch BFH v. 5. 10. 2017 VIII B 13/14, BFH/NV 2018, 27.

45 Vorinstanz: FG Nürnberg v. 11. 10. 2017 3 K 348/17, EFG 2018, 117 oder DATEV-Dok.-Nr. 0951561.

46 Vgl. BMF v. 16. 12. 2003 IV A 6 – S-2240 – 153/03 zur „Ertragsteuerlichen Beurteilung der Einkünfte von Venture Capital und Private Equity Fonds – Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb“, BStBl. I 2004, 40 oder DStR 2004, 181.

47 Vgl. auch OFD Frankfurt am Main v. 1. 12. 2006 S-2241 A – 67 – St. 210, DB 2007, 22 oder FR 2007, 154.

48 Vgl. FG Köln v. 20. 05. 2015 5 K 3362/12, EFG 2015, 1377 oder DStZ 2016, 948 oder DATEV-Dok.-Nr. 3500131.

Übereinstimmend hat man sich nach einer Gesamtwürdigung aller bekannten Fakten und einer Analyse nach dem Internal Revenue Code (Subchapter S – §§ 1361–1378) des rechtlich wie tatsächlich verwirklichten Status der strittigen US-Gesellschaft mit der Finanzverwaltung und dem Finanzgericht dahingehend geeinigt, dass deren Ausschüttungen in Deutschland nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der privaten Beteiligung an der US-Gesellschaft als „Personenvereinigung“ steuerpflichtig sind. Auch stehe das DBA mit den USA einer Vollversteuerung dieser US-Erträge als derartige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Deutschland nicht im Wege, weil der Empfänger nach dessen Art. 4 Abs. 2a nachweisbar – nicht nur vorübergehend – im Inland seine „engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen“ und somit zusammen mit seiner größeren Familie seinen „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ hier im Inland hat, und es sich im Streitjahr bei seinen US-Beteiligungs-Erträgen weder um bloße Dividenden i. S. v. Art. 10 Abs. 1 und 2 DBA, noch aus steuerrechtlicher Sicht um (gewerbliche) Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 des DBA mit den USA gehandelt habe.

Der BFH hat diese Rechtsauffassung des erstinstanzlichen Gerichtes in seiner Entscheidung v. 11. 10. 2017<sup>49</sup> entsprechend den darin festgestellten Fakten voll bestätigt und folglich die Revision des Klägers als unbegründet zurückgewiesen.

## 10. Keine Besteuerung von möglichen

### Veräußerungserlösen aus sog. Gold Bullion Securities

Derartige Wertpapiere sind nach der Rechtsprechung steuerlich als bloße Inhaberschuldverschreibungen oder bestenfalls als Sparpläne mit Festzinsen und nicht als Kapitalforderungen i. S. v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu qualifizieren, da sie lediglich auf die Lieferung von Sachen ausgerichtet sind. Ihr Erwerb, ihre Einlösung oder ein Verkauf seien danach aus physischer Sicht mit der Handhabung von Natur-Resourcen, wie z. B. von reinem Gold, gleichzusetzen.<sup>50</sup>

## 11. Mögliche Verluste aus Kapitalvermögen durch Insolvenzverfahren

Ein steuerlich relevanter Verlust aus Kapitalvermögen kann nicht nur durch sinkende Kurse entstehen, sondern auch durch Totalausfall einer Kapitalanlage infolge eingeleiteter Insolvenz des Schuldners. Wenn beispielsweise ein Darlehen auf diese Weise verloren geht, müsste der Verlust doch steuermindernd als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen verrechenbar sein, denn umgekehrt muss jeder Vermögenszuwachs bei sonstigen Kapitalforderungen jeder Art durch Veräußerung, Einlösung oder Rückzahlung als Kapitalertrag gem. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG versteuert werden.

Die Finanzverwaltung<sup>51</sup> wollte Verluste aufgrund eines Forderungsausfalls nicht steuermindernd anerkennen, weil eine solche Wertminderung der privaten Vermögensebene und nicht der Ertragebene zuzuordnen sei. Auch könne ein Forderungsausfall nicht als „Veräußerung“ gelten. Deshalb könnten die verlorenen Anschaffungskosten auch keine negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen darstellen. Die Finanzgerichte von Niedersachsen und Rheinland-Pfalz sahen das anders und haben in solchen Fällen einen Verlust von Kapitalforderungen durchaus als steuerlich relevant anerkannt.<sup>52</sup>

Der BFH hat hierzu in seiner Entscheidung v. 11. 7. 2017<sup>53</sup> zwar die Nichtabsetzbarkeit von Verlusten aus ausgefallenen Gesellschafterdarlehen bzw. maroden Darlehensforderungen, auch an die eigene Gesellschaft (im Streitfall eine GmbH) nach § 20 Abs. 2 EStG grundsätzlich für die Zukunft bestätigt (somit kei-

ne Berücksichtigung mehr als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung i. S. v. § 17 EStG), hat aber gleichzeitig für die zurückliegenden Veranlagungsjahre, ab der Verkündung seiner diesbezüglichen Aussage rückwirkend, eine „Vertrauensschutz-Regelung“ getroffen. Sein Urteil wurde auf seiner Internetseite am 27. 9. 2017 veröffentlicht, so dass diesbezügliche ausgefallene Finanzierungshilfen vor diesem Stichtag nach § 20 Abs. 2 EStG noch als Verlust aus Kapitalvermögen im Inland steuerlich absetzbar sein dürften, wenn auch die Finanzverwaltung diese BFH-Entscheidung in Bedarfsfällen folgerichtig uneingeschränkt noch rückwirkend anwendet.

## 12. Mögliche positive Erträge aus neueren Arten von Zahlungsmitteln, aus sog. Krypto-Währungen, wie z. B. neuerdings aus der digitalen Verwaltung von sog. Bitcoins

Sog. Krypto-Währungen oder auch Krypto-Geld genannt, wie z. B. neuerdings die Bitcoins, sind unbare, rein digitale verwaltete Zahlungsmittel. Durch krypto-graphisch abgesicherte Protokolle und dezentrale Datenhaltung ermöglichen Krypto-Währungen einen digitalen Zahlungsverkehr per Internet, ohne in eine zentrale Institution wie eingerichtete Geldinstitute, z. B. Banken oder Sparkassen, eingebettet zu sein. Bitcoins sind nach der einschlägigen Erläuterung im Internet angeblich das einzige digitale Zahlungsmittel, das fundamentale Eigenschaften der Aufbewahrung von Bargeld digital ausrichtet.

Bitcoins verhalten sich vergleichbar mit Bargeld. Schwankende Bitcoinwerte werden durch einen privaten Schlüssel gespeichert. Solche Phantom-Werte zu speichern bedeutet, sie mittels eines privaten Schlüssels abzuspeichern. Ein privater Schlüssel ist aber bloß eine Kette von organisatorisch-mathematisch ausgerichteten Bytes. Eine solche Schlüssel-Adresse ist daher lediglich ein Platzhalter, der es ermöglicht, Transaktionen in Krypto-Währungen empfangen und vornehmen zu können. Nur derjenige, der über einen solchen privaten Schlüssel verfügt, kann Bitcoins verwalten und ausgeben. Eine solche Adresse ist auch nicht mehr als ein Mittel der bloßen eigenen Identifizierung, z. B. vergleichbar einer Bank-IBAN- oder einer SWIFT-Nummer. So ein individueller Internet-Schlüssel ist nach einschlägiger Internet-Fachdarstellung folglich alles, was man braucht, um Bitcoins wertmäßig anzusammeln, zu empfangen oder zu versenden.

Die Kurse im Internet von Bitcoins schwanken ständig stark. Die amerikanische Plattform Nvidia als Börsenliebling für die Nutzung von Bitcoins verzeichnet gegenwärtig drastische Wertrück-

49 Vgl. BFH v. 11. 10. 2017 I R 42/15, BFH/NV 2018, 616 Nr. 6 oder DStR 2018, 6 Nr. 15 oder IStR 2018, 388 Nr. 10 oder auch DATEV-Dok.-Nr. 3500131.

50 Vgl. FG Thüringen v. 27. 6. 2017 2 K 60/16, EFG 2018, 110, oder auch DATEV-Dok.-Nr. 5020605; hiergegen ist beim BFH seit dem 20. 9. 2017 die Revision der Finanzverwaltung unter Az. VIII R 7/17 noch anhängig.

51 Vgl. BMF v. 9. 10. 2012, BStBl. I 2012, 953, Tz. 60, sowie BMF v. 18. 1. 2016 IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 59.

52 Niedersächsisches FG v. 21. 5. 2014 2 K 309/13, Revision VIII R 28/14 (erledigt durch Rücknahme vom 19. 12. 2014) u. FG Rheinland-Pfalz v. 23. 10. 2013 2 K 2096/11, bestätigt durch BFH v. 12. 5. 2015 IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364 Nr. 10, wonach eine Veräußerung i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG auch in der Einziehung von Aktien und der Übertragung der eingezogenen Aktien auf die Gläubiger einer anderen Aktiengesellschaft im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens nach Landesrecht liegen könne.

53 Vgl. BFH v. 11. 7. 2017 IX R 36/15, BFH/NV 2017, 1501 Nr. 11 oder DStR 2017, 2098 Nr. 39 bzw. vgl. ausführlich Ott in GmbH-Stpr. 2018, 10 oder sein Kurzheinweis v. 1. 4. 2018 in DATEV-Dok.-Nr. 5253097 [Thema: Endgültiger Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei Einkünften aus Kapitalvermögen].

gänge.<sup>54</sup> Soweit aber der Internet-Handel in einem Jahresablauf Wertgewinne aufweist, dürften nach dem im Einkommensteuerrecht allgemein geltenden Zuflussprinzip auch derartige, nur virtuell anzunehmende Einnahmen aus Kapitalvermögen phasenbezogen vom Sammler zumindest als Nutznießer (oder auch als bloßer Nießbraucher) wohl ebenso nach § 20 Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 EStG zu versteuern sein<sup>55</sup> (ist aber noch einkommensteuerrechtliches Neuland).

### 13. Steuerliche Verlustsituation seit Einführung der Abzugs- und Abgeltungsteuer an der Quelle

Seit Einführung der Abgeltungsteuer in 2009 sind grundsätzlich alle Gewinne der Vermögensebene aus Veräußerung oder Einlösung als Kapitalertrag steuerpflichtig. Hierdurch sollen steuerlich möglichst alle Wertzuwächse erfasst werden.<sup>56</sup> Das bedeutet andererseits, dass steuerrechtlich auch alle Vermögensminderungen erfasst werden müssten. Im Gegensatz zur früheren Handhabung gebe es seither keine Unterscheidung mehr zwischen der Ertrags- und der Vermögensebene eines Anlegers. Und deshalb seien alle realisierten Wertveränderungen einer Kapitalanlage steuerwirksam, und zwar sowohl bei Vermögenszuwächsen, als auch bei Vermögenseinbußen. Diese Rechtsauffassung bestätigte der BFH in beiden finanzgerichtlichen Streitigkeiten.<sup>57</sup>

Andererseits dürften nach § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit (positiven) Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, sondern gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG allenfalls mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 ESt, als gesetzliche eine Spezialvorschrift gegenüber § 23 EStG.<sup>58</sup>

Nach der schon eingangs erwähnten Entscheidung des BFH v. 24. 10. 2017<sup>59</sup> ist von einem endgültigen Forderungsausfall in der Privatsphäre für die begrenzte Verrechenbarkeit von Verlusten nach § 20 Abs. 6 EStG (hier insbesondere gem. Satz 5 bei Anwendung der „Abgeltungsteuer“) bei Einkünften aus Kapitalvermögen erst dann auszugehen, wenn nach den Gesamtumständen unzweifelhaft feststehe, dass irgendwelche nennenswerten Rückzahlungen nicht mehr möglich sind, so zum Beispiel, wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gerichtsseitig schon mangels noch vorhandener Masse abgelehnt wurde.

### 14. Steuerliche Abzugsverfahren im In- und Ausland, fokussiert auf bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen

Eine sog. „Abgeltungsteuer“ ist, wie erwähnt, eine typische Quellensteuer, welche die Einkommensteuer abgelten soll. Hierdurch wird insoweit eine Veranlagung des Steuerschuldners überflüssig. Es handelt sich dabei um Steuern, die dem Empfänger schon an der Quelle einer Zahlung von der auszahlenden Stelle zu berechnen und einzubehalten sind und die von ihr unmittelbar an die zuständige Finanzbehörde abzuführen sind. Da der Abzug zumeist an der Ertrags- bzw. Einkunftsquelle erfolgt – außer bei den Lohnsteuern, die vom Arbeitgeber bei der Auszahlung von Arbeitslohn an sein Betriebssteuer-Finanzamt abzuführen sind – wird synonym eben auch allgemein von Quellensteuern gesprochen.

Die bekannteste Abzugssteuer im Inland ist die Abgeltungssteuer gem. den §§ 43, 43a, 43b und 44 EStG auf Kapitalerträge fast jeder Art aus dem In- und dem Ausland. Auch bestimmte andere Quellensteuern, z. B. der Steuerabzug bei Auszahlungen von Vergütungen an Aufsichtsräte sowie die Lohnsteuern auf Arbeitseinkommen oder auch an beschränkt steuerpflichtige ausländische Künstler oder Sportler werden üblicherweise als Abgeltungsteuer bezeichnet.

Inzwischen hat sogar die Mehrzahl der europäischen Staaten bereits vergleichbare Abgeltungssteuersysteme eingeführt, deren Bemessungsgrundlagen und Steuersätze allerdings von Land zu Land variieren und teilweise von den deutschen Besteuerungsmerkmalen abweichen. Zu unterscheiden sind dabei, wie erwähnt,

- Abzugsteuern, die anrechenbar sind und somit den Charakter von bloßen Vorauszahlungen auf die endgültige Steuerschuld des Zahlungsempfängers haben (z. B. Lohnsteuern, die auch eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld darstellen)
- Abzugsteuern, bei denen der Steueranspruch mit der Abführung dieser Quellensteuern als endgültig abgegolten gelten (z. B. bei Zinserträgen, auch aus bestimmten Wertpapieren)
- Mischformen von Abzugssteuern, bei denen der Steuerpflichtige wählen kann, ob die ihm bei Auszahlung von Einnahmen aus Kapitalvermögen an der Quelle einbehaltenen Einkommensteuern endgültigen Abgeltungscharakter haben oder ob sie im Rahmen einer Steuerveranlagung auf eine, nach individuellen Grundsätzen ausgerechnete Steuerschuld angerechnet werden sollen (z. B. Zins- und Dividendenerträge).

Früher, folglich bis zum 31. 12. 2008, betrug der unterschiedliche Abzugssteuersatz auf

- Dividenden und ähnliche Erträge im Sinn des § 20 I Nr. 1, 2 EStG und § 43 I Nr. 1–3 EStG 25 %,
- Zinsen und Kapitalerträge im Sinn des § 20 I Nr. 7 EStG (Zinsabschlag) 30 %
- sog. Tafelgeschäfte sogar 35 %.

Seit dem 1. 1. 2009<sup>60</sup> gibt es in Deutschland nur noch eine Quellensteuer auf Kapitalerträge für Privatanleger von einheitlich 25 %.

54 Vgl. z. B. FAZ v. 17. 11. 2018, S. 27+28, mit steil nach unten verlaufenden Tageskursen, FAZ v. 27. 11. 2018: Digitalwährung lag zu dieser Zeit z. B. unter 4.000 US-Dollar.

55 Vgl. zur teilweise gegenteiligen Meinung, einer Steuerbarkeit solcher Privaterrträge allenfalls nach § 23 EStG, den Aufsatz von *Heul/Matthey*, Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen im Privatvermögen, NWB 2018, 1037 oder DATEV-Dok.-Nr. 4076967.

56 Zu aktuellen Einzelfragen zur Abgeltungsteuer vgl. auch BMF v. 18. 1. 2016 IV C 1 – S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85 oder DATEV-Dok.-Nr. 5235836.(105 Seiten) sowie BFH v. 24. 10. 2017 VIII R 13/15, BFH/NV 2018, 280 oder DB 2017, 3035 bzw. DStZ 2018, 58.

57 Vgl. vorgenanntes BFH-Urt. v. 12. 5. 2015 IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364 Nr. 10, oder auch BFH v. 12. 6. 2018 VIII R 32/16, BFH/NV 2018, 1184 Nr. 11 oder BB 2018, 2261, Nr. 39.

58 Vgl. zu privaten Veräußerungsgeschäften – Lexikon des Steuerrechts: *Wirfler* Themenlexikon vom 1. 7. 2018, DATEV-Dok.-Nr. 0630644 (54 Seiten); nach dem Urt. des FG Schleswig-Holstein v. 28. 2. 2018 5 K 69/15, EFG 2018, 948, ist die Beschränkung des Verlustausgleichs bei Verlusten aus Veräußerungen von Aktien nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG verfassungsgemäß; gegen diese FG-Entscheidung ist auf Betreiben des betroffenen Steuerpflichtigen seit dem 20. 4. 2018 beim BFH unter Az. VIII R 11/18 ein Revisionsverfahren anhängig.

59 Vgl. hierzu das vorgenannte BFH-Urt. v. 24. 10. 2017 VIII R 13/15, BFH/NV 2018, 280 oder DB 2017, 3035 bzw. DStZ 2018, 58, das sich auf endgültige Ausfälle von sonstigen, privat hinzu erworbenen Kapitalforderungen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG bezieht (bei Erwerb ab 2009, folglich nach der Einführung der steuerlichen Abgeltungsteuer und unter der Prämisse des § 32d EStG) und im Umkehrungsschluss zur Steuerbarkeit von Erträgen hieraus eine steuerliche Absetzbarkeit nach eingeleiteter Insolvenz des Darlehensnehmers als Verlust aus Kapitalvermögen in solchen Fällen wiederum fordert; vgl. hierzu den Aufsatz von auch *Moritz/Strohm*, Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, BB 2018, 542 oder in Kurzfassung in DATEV-Dok.-Nr. 4076674.

60 Durch Art. 1 (Änderung des EStG) des Unternehmensteuer-Reformgesetzes 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912.



### III. Einkünfte aus Kapitalvermögen nach internationalem Einkommensteuerrecht

#### 1. Ertragsteuerliche Behandlung nach den Regeln in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Besteuerung von Einkommen (DBA)

Natürlich können auch im Ausland ansässige Personen aus dem Inland steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen und werden hier entsprechend § 49 EStG als beschränkt Steuerpflichtige<sup>61</sup> behandelt, wenn das ihnen zur Nutzung gegen eine Entschädigung zugelassene Wirtschaftsgut (z. B. Kapitalanlagen oder ein immaterielles WG) im Inland belegen oder nutzbar ist oder aber in einer inländischen Einrichtung oder Betriebsstätte verwertet werden kann.<sup>62</sup>

Steuerinländer sind umgekehrt aufgrund des allgemein anzuwendenden Prinzips der Besteuerung ihres Welteinkommens (§ 1 Abs. 1 EStG oder § 1 Abs. 2 KStG) in Deutschland grundsätzlich auch mit ihren im Ausland erzielten Einkünften aus Kapitalvermögen steuerpflichtig (sog. Welteinkommensprinzip).<sup>63</sup>

Soweit allerdings zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem anderen Land ein Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung derartiger Einnahmen aus Kapitalvermögen abgeschlossen wurde (sog. DBA), müssen bei der Frage der Zuweisung des vollen Besteuerungsrechts auf eines der beiden Vertragsstaaten oder sogar teilweise auf beide Länder zunächst die Arten von Kapitaleinkünften unter die in diesen DBA hierfür üblicherweise auf fünf gesondert geregelten Einkunftsarten aufgeteilt subsummiert werden, und zwar meist ausführlicher geregelt in den DBA-Artikeln:

- Art. 10 – für „Dividenden“, jeder unterschiedlichen Art\*
- Art. 11 – für „Zinsen“\*\*
- Art. 12 – für „Lizenzentnahmen“ aus Nutzungen z. B. von geschützten Privatrechten\*
- Art. 13 – für „Gewinne aus Veräußerung von Vermögen“\*\*
- Art. 21 – für „Sonstige Einnahmen“.<sup>64</sup>

\*(erweiterte Definitionen zu derartigen steuerpflichtigen Einnahmen finden sich häufig in den Absätzen 2 der ersten vier genannten Artikel eines jeden DBA).

#### 2. Besteuerungsrechte eines der beiden Vertragsstaaten bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach den bilateral vereinbarten DBA-Regeln

Während nach dem nationalen deutschen Steuerrecht die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen, wie ausgeführt, breitgespannt in § 20 EStG geregelt ist, ist das Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten von DBA bei grenzübergreifenden Einnahmen aus Kapitalanlagen in allen Abkommen bilateral gestreut in mehreren Artikeln geregelt, die das Besteuerungsrecht nach den internationalen Aspekten entsprechend dem „Wohnsitzprinzip“, mit Ausnahme von zwei Sonderregelungen in den Art. 10 und 11, überwiegend dem Land der „Ansässigkeit“ des jeweiligen Empfängers solcher Einkünfte entsprechend den diesbezüglich unterschiedlichen Einkunftsarten zuweisen.

Übereinstimmend sind derartige Einnahmen – in enger Anlehnung an die OECD-Muster-DBA-Regelungen – gesplittet geregelt, und zwar üblicherweise, wie zuvor erwähnt, in folgenden Artikeln eines jeden einzeln abgeschlossenen DBA:

- Art. 10 im OECD-Muster-DBA – für Dividenden, aus Gewinnbeteiligungen jeder Art
- Art. 11 im OECD-Muster-DBA – für Zinsen, aus Forderungen jeder vertraglichen Art

- Art. 12 im OECD-Muster-DBA – für Lizenzentnahmen, aus der Nutzung geschützter Rechte
- Art. 13 im OECD-Muster-DBA – für Gewinne aus Veräußerungen von Kapitalvermögen
- Art. 21 im OECD-Muster-DBA (Auffangbestimmung) – für sog. „Sonstige Einkünfte“,

soweit für Einkünfte aus Kapitalvermögen ihrer spezifischen Art nach keines der vorgenannten Artikel zur Anwendung kommt.

Zu den vorgenannten „Sonderregelungen“ in zwei dieser fünf aufgeführten DBA-Zuweisungs-Artikeln gehören i. S. einer nur partiell doppelten Besteuerung von einschlägigen Erträgen aus Kapitalvermögen alternativ folgende Ausnahmen, und zwar nach

- Art. 10 Abs. 2 im OECD-Muster-DBA für: „Dividenden“, die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, können jedoch „auch von diesem Vertragsstaat“ nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:
  - 05 v. H. des Bruttobetragtes der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 v. H. des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;
  - 15 v. H. des Bruttobetragtes der Dividenden „in allen anderen Fällen“<sup>65</sup>
- Art. 11 Abs. 2 im OECD-Muster-DBA: „Zinsen“, die aus einem Vertragsstaat stammen, können jedoch „auch in diesem Staat“ nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, 10 v. H. des Bruttobetragtes der Zinsen nicht übersteigen.

Die beiden unterschiedlichen Methoden zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung solcher Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einem der Vertragsstaaten sind gemäß den Vorgaben im OECD-Muster-DBA jeweils in den Art. 23 A und 23 B – unter Wahrung der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und Vertragspartner (vgl. Art. 24 OECD-Muster-DBA) – geregelt, und zwar stehen in den geltenden DBA

- Art. 23 A – für die „Freistellungsmethode“ (allgemein üblich vereinbart)
- Art. 23 B – für die „Anrechnungsmethode“ (Ausnahme-Bestimmung).

61 Vgl. hierzu Pott, Übersicht „Unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht – Lexikon des Steuerrechts“, u. a. etwas verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630256 (29 S., auch zu Wohnsitz- und Aufenthalts-Fragen sowie mit Beispielen und steuerrechtlichen Lösungen angereichert).

62 Vgl. hierzu beispielsweise für unbewegliches Vermögen Kulosa in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 21, Rz. 1, 2, 18, 102.

63 Vgl. hierzu und zu § 34d des (deutschen) EStG auch Schleicher, „Ausländische Einkünfte – Lexikon des Steuerrechts“, etwas verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630972 (24 S.).

64 So z. B. „Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art“, i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

65 Beim BFH ist seit dem 20. 7. 2017 unter Az. I R 29/17 eine Revision des Betroffenen anhängig gegen das Ur. des FG Hamburg v. 6. 4. 2017 I K 87/15 zu den Fragen einer lastengleich hohen Besteuerung sowie der Befreiung von Abzugssteuern i. S. v. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA von „Streubesitz-Dividenden“ gem. § 8b Abs. 4 KStG i. d. F. des Gesetzes v. 21. 3. 2013, BGBl. I 2013, 561, BStBl. I 2013, 344, zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20. 10. 2011 in der Rechtssache C-284/09 (zu § 8b Abs. 4 KStG + § 9 Nr. 2a GewStG).

Nach der gängigen „Freistellungsmethode“ entsprechend dem Art. 23 A OECD-Muster-DBA nimmt der „Ansässigkeitsstaat“ auch Einkünfte aus Kapitalvermögen von der eigenen Besteuerung aus, wenn sie aus dem anderen Vertragspartnerland als Quellenland stammen und nachweisbar bereits dort besteuert worden sind. Entsprechend der in DBA seltener vereinbarten und angewandten „Anrechnungsmethode“ gem. Art. 23 B OECD-Muster-DBA rechnet der „Wohnsitzstaat“ des Empfängers solcher Erträge auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Steuerbetrag, welcher der im anderen Staat bereits gezahlten Einkommensteuer entspricht, an.

Abweichungen von den angeführten normgeregelten Besteuerungsmethoden ergeben sich aus den ergänzenden Absätzen in beiden zitierten Artikeln, angepasst an die Vorgaben im OECD-Muster-DBA.

### 3. Ermittlung ausländischer Einkünfte aus Kapitalvermögen für eine deutsche Besteuerung

Ausländische Einkünfte sind grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln und abzugrenzen.<sup>66</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH in seiner Entscheidung v. 29. 3. 2000<sup>67</sup> bestimmt sich allein nach dem jeweilig vereinbarten Abkommensrecht, ob ein abkommensrechtlicher Einkünftebegriff als Netto- oder als Bruttobetrag zu verstehen ist. Auf der Abkommensebene gilt für die Einkünfte aus Dividenden (Art. 10 OECD-MA)<sup>68</sup>, für Zinsen (Art. 11 OECD-MA), für Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA)<sup>69</sup> und für Veräußerungsgewinne (Art. 13 OECD-MA)<sup>70</sup> eine gesonderte Betrachtungsweise. Während Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht im Verhältnis zu den Gewinneinkunftsarten eigenständige Einkunftsarten sind (§§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 3 EStG), gehen sie auf Abkommensebene z. B. den Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA) grundsätzlich vor.

Die Bezeichnung „Dividenden“ als eines der Oberbegriffe von steuerpflichtigen oder nicht steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen gliedert sich grundsätzlich in folgende drei Quellen: Und zwar aus

- Aktien, Gründeranteilen, Genussscheinen, Genussaktien, Kuxen,
- sonstigen Rechten mit Gewinnbeteiligungen, ausgenommen allgemeine Forderungen
- anderen, im Quellenstaat Aktienrechten steuerlich gleichgestellten Gesellschaftsanteilen.

Von dem vorgenannten Grundsatz des Vorranges gilt eine Ausnahme nur unter den Voraussetzungen des in Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3 und 13 Abs. 2 OECD-MA verankerten Betriebsstätten-Vorbehalts. Danach zählen Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinne nur dann zu den Unternehmensgewinnen, wenn

- die Beteiligung, für die die „Dividende“ gezahlt wird
- die Forderung, für welche die „Zinsen“ gezahlt werden
- das geschützt Recht oder der Vermögenswert, für welche die „Lizenzvergütungen“ gezahlt werden,
- ein solcher Vermögenswert veräußert wurde,
- tatsächlich und nachweisbar dieser Betriebsstätte bzw. zu einer der sonstigen festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat unmittelbar zuzuordnen sind, und
- in einen Überschuss der Einnahmen über die zulässigen Werbungskosten münden.

Art. 12 Abs. 2 OECD-MA formuliert zwar eine eigene, besondere und abkommensrechtlich anzuwendende Definition des

Begriffs von steuerpflichtigen Lizenzvergütungen, so dass sich in Zweifelfällen eine Auslegung nach jeweiligem innerstaatlichen Rechtsempfinden erübrigt. Nicht ausgeschlossen sein würde bei Auslegungsbedarf hingegen eine nachgeordnete Heranziehung nationaler Rechtsbegriffe i. S. v. von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sein.<sup>71</sup> Sehr ausführliche Abhandlungen zur Auslegung des abkommensrechtlich breitgefächerten Lizenzgebühren-Begriffs findet sich in der Stellungnahme des „Vereins für Internationale Steuern und Finanzen“ in München v. 30. 7. 2018<sup>72</sup>, mit aufgelisteter Übersicht und Rechtsprechungsparametern sowie Erwähnungen von Abweichungen oder Übereinstimmungen mit nationalen Lizenzbegriffen zu deutschen DBA.

Als Betriebsausgaben können danach von den entsprechenden ausländischen Erwerbsbezügen nur solche Erwerbsaufwendungen abgezogen werden, die dem Grund nach auch als Werbungskosten bei den genannten Überschusseinkünften abgezogen werden könnten. Dagegen fallen aus der Ermittlung der ausländischen Einkünfte alle Erwerbsaufwendungen heraus, die nur bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich berücksichtigungsfähig wären.

Entsprechendes gilt auch im Anwendungsbereich des § 34d EStG. Da die in § 34d EStG im Einzelnen aufgeführten Steuerertragsbestände sich an die verschiedenen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG anlehnen, gelten für das Verhältnis der Einzeltragsbestände untereinander grundsätzlich die für die Abgrenzung der Einkunftsarten des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts geltenden Regeln. Dies führt dazu, dass beispielsweise ein inländischer Gewerbetreibender im Anwendungsbereich des § 34d EStG in seinem Betriebsvermögen auch ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 34d Nr. 6 EStG) oder sonstige ausländische Einkünfte (§ 34d Nr. 8 Buchst. c EStG)<sup>73</sup> erzielen kann, soweit solche ausländischen Erträge nicht bereits unmittelbar nach § 34d Nr. 2 EStG, etwa als Gewinne einer ausländischen Betriebsstätte zu erfassen sind. Demnach fallen auch aus der Ermittlung der ausländischen Einkünfte i. S. des § 34d Nr. 6 bis 8 EStG alle Erwerbsaufwendungen heraus, die nur bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich berücksichtigungsfähig sind. Hierdurch wird eine einheitliche Praxis auch

66 Vgl. FG München v. 11. 5. 2016 6 K 2122/14, EFG 2016, 1363 oder DStZ 2016, 763, nur teilweise abgeändert durch BFH v. 18. 4. 2018 – I R 37/16, BFH/NV 2018, 873 oder DStZ 2018, 516 bzw. IStR 2018, 773 (u. a. zum Erfordernis eines „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG).

67 Vgl. BFH v. 29. 3. 2000 I R 15/99, BStBl. II 2000, 577, m. w. N.

68 Zur Auslegung des Begriffs „Dividenden“ in Zweifelfällen s. auch Kommentierung des „Vereins für Internationale Steuern und Finanzen“, München, v. 3. 5. 2018 in DATEV-Dok.-Nr. 0401100 (62 Seiten, mit vielen Hinweisen auf Einzelfall-Rechtsprechungen und Fachliteratur).

69 Zur erweiterten Definition von „Zinsen“ und „Lizenzen“ als Einkünfte von Kapitalvermögen in DBA vgl. auch die „EG-Richtlinie 2003/49/EG v. 3. 6. 2003“ – ABl. 2003 Nr. L 157749 – zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndRL 2013/13/EU – ABl. 2013 Nr. L 131/30 und zu „Zinsen“ die breitgefächerte Komm. zu Art. 11 OECD-MA des vorerwähnten „Vereins für Internationale Steuern und Finanzen“, München, v. 9. 6. 2017 in DATEV-Dok.-Nr. 0401110 (35 Seiten).

70 Vgl. hierzu auch *Wassermeyer* in *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Art. 13 OECD-MA auch aufgelistete Abkommens-Übersicht v. 30. 8. 2018 des vorgenannten „Vereins für Internationale Steuern und Finanzen“, München, DATEV-Dok.-Nr. 0401130 (36 Seiten).

71 Vgl. hierzu auch *Wassermeyer* in *Wassermeyer Doppelbesteuerung*, Art. 12 Rz. 55 ff. (Aktualisierung in 2011).

72 Vgl. Aufruf im Internet oder DATEV-Dok.-Nr. 0401121.

73 Vgl. auch vorzitierten (Fn. 14) Aufsatz von *Schleicher*, Themenlexikon v. 1. 10. 2018, *Ausländische Einkünfte – Lexikon des Steuerrechts*, DATEV-Dok.-Nr. 0630972.

für Einkünfte aus Kapitalvermögen aus DBA- und Nicht-DBA-Ländern erreicht.

Auch zu den ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen gehören u. a.

- Dividenden aus Aktien von Firmen aus dem Ausland
- Einkünfte aus Guthaben oder Einlagen bei ausländischen Finanzinstituten
- Erträge aus ausländischen Investmentfonds oder Anleihen.

Wie hoch ausländische Einkünfte versteuert werden müssen, bestimmt sich nach dem deutschen Steuerrecht. Hierbei finden sämtliche Ausgaben (z. B. Werbungskosten) ganz normal Berücksichtigung.

#### 4. Rechts- und Sachauslegungshilfen von DBA als Orientierung an OECD-Vorgaben zum Abschluss von DBA

Auf die erforderlichen Rechtsauslegungen in den einzelnen DBA finden jeweils die Anleitungen der „Rechtsexperten der OECD“ in Anlehnung an die Vorgaben im „OECD-Muster-DBA“ vom Juli 2014 (hier eben im Besonderen die Art. 10, 11, 12, 13, 21 und 23 A oder auch in Ausnahmefällen Art. 23 B) sowie deren jeweils neueren Kommentierungen der internationalen Steuer-Experten in dem etappenweise aktualisierten OECD-Kommentar mit Stand v. 15. 7. 2014 Anwendung<sup>74</sup>, wonach für die Einzelbesteuerung von Einnahmen hieraus grundsätzlich das „Wohnsitzprinzip“, aber auch unterschiedlich das „Quellenstaat-Prinzip“ bzw. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern das „Belegenheitsprinzip“ oder auch das „Steueranrechnungsprinzip“ bei beiderseitiger Besteuerungen gilt.<sup>75</sup>

Im Titel und in der Präambel dieser über die Jahrzehnte hin mehrfach aktualisierten OECD-Muster-DBA<sup>76</sup> wird neuerdings ausdrücklich festgehalten, dass die Abschlüsse von bilateralen DBA nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerungen dienen, sondern ebenso der Verhinderung von Steuerverkürzungen und von Steuerumgehungen über die Landesgrenzen hin, um auf dieser Verhandlungsgrundlage sog. „weiße Einkünfte“ zu fokussieren und sog. Rückfallklauseln (sog. Subject-to-tax-Klauseln) zu vermeiden. Der deutschen Finanzrechtsprechung zufolge dienen diese immer wieder aktualisierten OECD-Muster-Abkommen sowie der regelmäßig angepasste OECD-Experten-Kommentar hierzu der „dynamischeren Auslegung“ von Doppelsteuerabkommen in steuerrechtlichen Zweifelsfällen.<sup>77</sup>

Vermeidbare Doppelbesteuerungen sind immer dann anzunehmen, wenn unterschiedliche nationale Steuerhoheiten die gleiche Person wegen der gleichgelagerten Einnahmen für denselben Veranlagungszeitraum in steuerrechtlich gleicher oder eng vergleichbarer Weise besteuern wollen, was eine konkurrierende Besteuerung ein und desselben wirtschaftlichen Vorganges oder Geschäftes bedeuten würde, einerseits nach dem international durchaus gängigen Prinzip der Besteuerung von Einnahmen an der „Quelle“, andererseits nach dem des Welteinkommens des Empfängers in seinem „Wohnsitzstaat“.<sup>78</sup>

Wesentliches Ziel dieser Bemühungen des international besetzten Ausschusses von Steuerexperten der OECD ist folglich die – auf rasche, multinational abgestimmte und auf Vereinheitlichung ausgerichtete Weise – erfolgende Schaffung „einheitlicher Standards“ für den Neuabschluss oder die Revision von bilateralen DBA, und dies in besonderem Maße im Hinblick auf sachverhalts- oder auslegungsbedingten Qualifikationskonflikte, um Behinderungen im Status und/oder in der Weiterentwicklung des jeweiligen wirtschaftlichen Wohlstandes zu vermeiden.<sup>79</sup> Darüber hinaus stellt die OECD eben auch einen umfassenden, den

Neuerungen im internationalen Steuerrecht jeweils angepassten Muster-Kommentar (OECD-MK) zur Auslegung der jeweiligen Fassung des OECD-MA zu Verfügung. Dieses Gesamtpaket aus dem Musterabkommen und den Kommentierungen wird von der OECD, wie erwähnt, in Etappen fortentwickelt und durch regelmäßige Updates gewartet.

#### 5. Anlehnung der OECD-Steuerexperten an die neuen „BEPS-Richtlinien“ und die neuen BMF-Richtlinien als Grundlagen für neuerliche DBA-Verhandlungen

Ein Großteil der Neuerungen durch das Update in 2017 betrifft die im Rahmen des „BEPS-Projektes“<sup>80</sup> notwendig gewordenen Anpassungen. Hierbei galten als Auslöser dieses Updates vorrangig deren

- 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).

74 Ziel dieser umfassenden OECD-Bemühungen ist die Schaffung einheitlicher Besteuerungs-Standards auf internationaler Ebene. Desweiteren präsentiert die OECD (mit Sitz in Paris) einen ausführlichen „Musterkommentar“ (OECD-MK) zur Auslegung der einzelnen Artikel in dem OECD-MA-DB; ferner aktualisiert sie dieses Musterabkommen sowie ihren Kommentar dazu durch regelmäßige Updates. Diese nicht unbedingt rechtsverbindlichen Richtlinien und Standards für die Regelung von grenzübergreifenden Besteuerungen stellen dennoch die Grundlage für die inzwischen weltweit mehr als 3000 zwischenstaatlich abgeschlossenen DBAs dar.

75 Vgl. *Wassermeyer/Schwenke* in Beck'sche Steuerkommentare, Wassermeyer-Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA, Stand März 2018, Art. 6 Ziff. 1 u.2.

76 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.

77 Vgl. BFH v. 25. 5. 2011 I R 95/10, BStBl. II 2014, 760, oder BB 2011, 2404.

78 Nach deutschem Steuerrecht vgl. § 1 Abs. 1 u. Abs. 2 sowie Abs. 4, letzter i. V. m. 49 EStG, und zwar beim Wohnsitzprinzip mit einer „Universalitätsnorm“, bei einer Quellenbesteuerung mit einer „Territorialitätsausrichtung“.

79 Die OECD hat den letzten 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> nachlesbar ins Internet gestellt, abgerufen am 10. 1. 2019; Standards und einheitliche Ausrichtungen regelt dieses Musterabkommen dabei für den jeweiligen eigenständigen Regelungsbedarf, wie zum/zur/zu den  
- „Geltungsbereich“ (Art. 1+2 OECD-MA),  
- „Begriffsanalysen“, z. B. zu „Betriebsstätten“,  
- „Ansässigkeit“ oder zur Frage der „Staatsangehörigkeit“ von Steuerpflichtigen (Art. 3, 4 u. 5 MA),  
- „Besteuerungsrechts-Zuteilungsbestimmungen“ (Art. 6 bis 22 MA),  
- „Methoden der Vermeidung von Doppelbesteuerungen“ (Art. 23 A + 23 B MA) sowie  
- „Besonderen Regelungen“ (Art. 24 bis 29 MA).

Abgeschlossene DBA werden häufig bei Abschluss oder nachholend später mit bilateral-bindenden „Auslegungs-Protokollen“ ergänzt.

80 Näheres hierzu vgl. in Fußnote 22; BEPS = Abkürzung für „Base Erosion and Profit Shifting“; von Herrn MR *Wichmann* (vom Steuerreferat IV B 2 des BMF) finden sich hierzu 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).

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

## 6. Deutsche Vorgaben und Formulierungshilfen für einheitlich neu abzuschließende oder zu revidierenden DBA (inländische Abkommensziele)

Schließlich standen den letzten OECD-Updates<sup>81</sup> in gewisser Weise einflussreich und bestätigend auch die vom deutschen Bundesministerium der Finanzen (BMF) ausgearbeiteten und von ihm am 22. 8. 2013 veröffentlichte „Verhandlungsgrundlage für den Abschluss und die Revision von DBA“ (abgekürzt: VG, bisher sind zwischen Deutschland und Drittstaaten mehr als 90 DBA anwendbar, alte und neue) Pate, derzufolge die fokussierten Abkommens-Ziele bei neuen DBA-Verhandlungen Deutschlands mit anderen Staaten, insbesondere mit bisherigen Nicht-DBA-Ländern, unter Verwendung einheitlicher Formulierungen möglichst einheitlich und effizient ausgestaltet werden sollen, und ebenso zu Fragen einer auszuschließenden „Nichtbesteuerung“ von steuerpflichtigen Einkünften, so folglich gleichermaßen zu den Erträgen aus Kapitalvermögen.<sup>82</sup> Diese Verhandlungsgrundlage wird vom BMF je nach Bedarf verändert oder ergänzt werden. Sie steht dort als „Download“ in deutscher und englischer Sprache zur Verfügung.

## 7. DBA mit Klauseln zum Übergang auf die Anrechnungsmethode (sog. Switch-Over-Klauseln)

Gemäß der allgemein gehaltenen Textziffer 4.1.3.2. im BMF-Schreiben v. 26. 9. 2014<sup>83</sup> sollen die „Freistellungs- oder Anrechnungs-Klauseln“ mögliche Doppelbesteuerungen, Doppelfreistellungen oder auch eine Besteuerung zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz verhindern, die ihre Ursache in der Anwendung solcher unterschiedlicher Abkommens-Bestimmungen haben (Tz. 4.1.3.1). Die Gründe für die Anwendung unterschiedlicher Abkommens-Klauseln sind hierbei ohne Bedeutung. Nach diesen Klauseln wird eine, z. B. nach Durchführung eines Schlichtungs- oder Verständigungsverfahrens, verbleibende Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) regelmäßig durch eine „Anrechnung“ der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG vermieden. Besteuert der andere Vertragsstaat die Einkünfte nicht oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz (negativer Qualifikationskonflikt), hat die Freistellung nach der Vorgabe des BMF zu unterbleiben. Eine etwaige ausländische Steuer würde in einem solchen Fall nur entsprechend § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 EStG berücksichtigt.

Bei DBA ohne eine solche Klausel zum Übergang auf die Anrechnungsmethode soll nach dem BMF-Schreiben in Fällen „positiver Qualifikationskonflikte“ i. S. d. Tz. 4.1.3.1 Buchst. a und b vom zuständigen Finanzamt geprüft werden, ob die Doppelbesteuerung nach § 163 AO unter dem Gesichtspunkt „sachlicher Unbilligkeit“ vermieden werden kann, z. B. durch Anrechnung der ausländischen Steuer, wenn es trotz aller Bemühungen der betroffenen Finanzverwaltungen oder sogar nach Durchführung eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens bei einer Doppelbesteuerung verbleiben sollte.<sup>84</sup> Bei positiven Qualifikationskonflikten i. S. d. Tz. 4.1.3.1 Buchst. c des BMF-Erlasses ist entsprechend den Nr. 32.3 und 32.4 zu Art. 23 OECD-MK nach Durchführung z. B.

eines Schlichtungsverfahrens zugunsten des involvierten Steuerpflichtigen der steuerlichen Qualifikation des Quellenstaates zu folgen (sog. Rechtsfolgen-Verkettung), es sei denn, der Betroffene ist durch eigene Versäumnisse oder sonstige Verschulden (falsche Angaben, Nichtbeachtung von Steuervorschriften, Scheingestaltungen, Scheindomizil etc.) ein Mitverursacher der Uneinigkeit der beteiligten Finanzbehörden im In- und Ausland über die Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Einkünften, hier aus Kapitalvermögen.

Im Falle eines „negativen Qualifikationskonflikts“ läuft die Grundfunktion der Freistellungsmethode – die Vermeidung der Doppelbesteuerung – nach BMF-Ansicht ins Leere, so dass für den Ansässigkeitsstaat keine Verpflichtung besteht, die Einkünfte von der eigenen Versteuerung – unter Anwendung des möglichen DBA-Progressionsvorbehaltes – freizustellen (vgl. Nr. 32.6 bis 32.7 zu Art. 23 OECD-MK). Eine etwaige ausländische Steuer hierauf könnte dann ggf. entsprechend § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 EStG noch steuermindernd berücksichtigt werden.

## 8. Erweiterungen von bilateralen Absprachen zur Verminderung von Doppelbesteuerungen im Wege einer grenzübergreifenden „Verständigung“ der betroffenen Finanzverwaltungen

Als ein weiterer Ausweg von einer möglichen steuerlichen Mehrfachbelastung auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen könnte auch eine „Verständigung“ hierzu auf bilateraler Basis unter den zuständigen Finanzbehörden in die Wege geleitet werden. Gem. Art 25 Abs. 1 OECD-MA kann zwar ein Verständigungsverfahren bisher 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 einleiten zu lassen. Aus diesem Grund wurde im letzten Jahr als „Empfehlung“ der Wortlaut dieser Bestimmung 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 vorgesehenen 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“ zu-

81 Die Ausführungen darin entsprechen textlich und inhaltlich im Wesentlichen den „Vorgaben“ der deutschen Finanzverwaltung (BMF) in ihrer Abhandlung v. 22. 8. 2013 „Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ (DE-VG) – Text u. Übersicht bei Wassermeyer Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, im Textteil; die nahezu deckungsgleichen DE-VG-Texte werden deshalb hier zu den einzelnen angeführten Artikeln nicht immer wieder vergleichend herangezogen oder mitzitiert.

82 Vgl. hierzu auch Kund, Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen, IWB 2013, 267 oder in Kurzform in DATEV-Dok.-Nr. 4058372.

83 Vgl. BMF v. 26. 9. 2014 IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258 (analoge Anwendung von DBA auf Einkünfte von Personengesellschaften), mit Lehrbeispielen.

84 Zu Einzelheiten zu Folgen beim Scheitern von Verständigungsverfahren vgl. auch BMF v. 13. 7. 2006 IV B 6 – S 1300-340/06, BStBl. I 2006, 461, u. a. Rz. 8.1 bis 8.3 (Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen).

ständige Finanzbehörde – sollte zukünftig als Gewährleistung ausgleichender steuerlicher Gerechtigkeit gemäß allgemeiner internationaler Fortentwicklung gleichermaßen auf vergleichbare steuerliche Sachverhalte aus anderen Ländern, solchen halt auch ohne ein DBA-Abkommen mit Drittstaaten, anwendbar sein.

### 9. Neue Art einer bilateralen Abstimmung zum Besteuerungsrecht von Einkünften aus dem Ausland mittels sog. „Schiedsklauseln“

Auch die Aufnahme einer „Schiedsklausel“ im Sinne des Updates v. 21. 11. 2017 von Art 25 Abs. 5 OECD-MA in neu abzuschließende oder zu revidierende DBA oder in vergleichbare bilaterale Absprachen bzw. Vereinbarungen würde es dem betroffenen Steuerpflichtigen ermöglichen, die Einleitung eines „Schiedsverfahrens“ zu beantragen, wenn die zuständigen Finanzbehörden nicht in der Lage sein sollten, innerhalb einer vorgegebenen Zeit von zwei Jahren für ihn einvernehmlich eine zufriedenstellende steuerliche Entlastungslösung herbeizuführen.

Wenn Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für einen Steuerpflichtigen hier oder dort zu einer Besteuerung geführt haben, die dem abgeschlossenen Abkommen oder der sonstigen Vereinbarung nicht entspricht, und die zuständigen Behörden nicht bereit sind, sich über eine Lösung des Streitfalles innerhalb der vorgenannten Frist seit der Unterbreitung des Falles an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats zu einigen, können seit kurzem nach dieser ergänzenden Regelung auf Antrag der betroffenen Person alle noch ungelösten Fragen dieses Falles einem „Schiedsverfahren“ unterworfen werden, es sei denn, zu ihnen ist bereits eine finanzgerichtliche Entscheidung in einem der beiden Staaten ergangen.

Die zuständigen Behörden dieser Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen die Anwendung dieser neuen Regelung. Sofern nicht die Person, die unmittelbar von dem Fall betroffen ist, die spätere Abstimmungsvereinbarung zwischen beiden beteiligten Ländern, durch welche eine solche schiedsrichterliche Entscheidung steuerrechtlich umgesetzt werden soll, ablehnt, ist ein solcher Schiedsspruch für beide Vertragsstaaten verbindlich und ungeachtet möglicher Sperrfristen des innerstaatlichen Rechts dieser Staaten auszuführen.

### 10. Steuerliche Rechts- und Sachaufklärungen über die Grenzen durch das „Internationale Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen

Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen hat Mitte 2013<sup>85</sup> als erste deutsche Landesfinanzbehörde – und Vorreiterin mit Vorbildcharakter für die Schaffung vergleichbarer Steuerinstitutionen in anderen deutschen Bundesländern – in der Landeshauptstadt München als sog. Arbeitsplattform ein „Internationales Steuerzentrum“ zur Aufklärung und Schließung von möglichen Steuerschlupflöchern zum Ausland hin eingerichtet, das bisher Kontakte zu 11 Steuerverwaltungen anderer europäischer Staaten unterhält und besonders als bundesweiter Ansprechpartner und „competent authority“ für die italienische Steuerverwaltung fungiert.

Nach eigenen Bekanntgaben und Einschätzungen hat diese neue Informationsinstitution zu steuerlich relevante Sachverhalte über die Grenzen seit ihrer Gründung bereits herausragende Steuernachforderungserfolge zu verzeichnen. Sie ist mit eigenen erfahrenen ministeriellen Steuerfachbeamten ausgestattet und kann zur Verstärkung jederzeit Außensteuer-Fachprüfer des Bayerischen Landesamtes für Steuern in München hinzuziehen.

Dieses Internationale Steuerzentrum leitet als steuerliche Anlaufstelle zum Ausland in Bedarfsfällen auch zeitgleiche Prü-

fungeren über die Grenzen ein und begleitet sie organisatorisch und allgemein rechtlich (z.B. zu Fragen der Amtshilfe über die Grenze) wie auch steuerrechtlich, um künftig weniger bürokratisch und auf kürzeren Dienst- bzw. Verwaltungswegen grenzüberschreitend Besteuerungsgrundlagen und -notwendigkeiten beschleunigt aufklären<sup>86</sup> und hierdurch die notwendigen Steuern auch auf in- oder ausländische „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ erheben lassen zu können.

Alle diese Maßnahmen sollen zugleich dem Eintritt einer schnelleren und erhöhten Rechtssicherheit für die beteiligten Steuerverwaltungen und für die Steuerpflichtigen mit ihren steuerpflichtigen Einnahmen, unter anderem aus Kapitalvermögen, hier und dort, dienen.<sup>87</sup>

### 11. In Deutschland seit 2017/18 neu eingeführte zeitgleiche Außenprüfungen des Bundes – hier und dort

Bei höheren Dauerbezügen von „sonstigen Einkünften“ aus einem Nicht-DBA-Land bliebe in lohnenden und ausgewählten Steuerfällen neuerdings schließlich noch die Möglichkeit, eine „koordinierte und zeitgleich anzusetzende Betriebsprüfung“ im Steuerinland (Wohnsitz des Empfängers) sowie gleichzeitig im Herkunftsland dieser Erträge in Gang zu setzen, sog. „Joint Audit“. Als „competent authority“ hierfür in Deutschland fungiert seit kurzem auftragsgemäß das „Bundeszentralamt für Steuern“, mit Sitz in Bonn, als Bundesoberbehörde, mit seiner bundesweit tätigen und breitgefächert spezialisierten Bundesbetriebsprüfung.<sup>88</sup>

Überdies tummeln sich seither auf diesem Gebiet von möglichen zeitgleichen Prüfungen (Betriebsprüfungen oder gar Steuererforschungsverfahren) im Inland bundesweit auch eine Reihe von erfahrenen Anwälten und Steuerberatern, die im Bedarfsfall neutral begleitend ihre steuerrechtlichen Hilfen anbieten.

### 12. Besteuerungsrechte beider Länder bei Einkünften aus Kapitalvermögen beim Fehlen von vereinbarten DBA-Regeln (folglich ohne einen bilateralen DBA-Abschluss)

Soweit zwischen dem Wohnsitzland und einem ausländischen Herkunftsstaat von Einkünften aus Kapitalvermögen keinerlei DBA-Regelungen getroffen worden sind (Ausnahmefall), kann grundsätzlich jeder der beiden Staaten derartige Einnahmen aus Kapitalvermögen nach seinem unilateralen Steuerrecht voll besteuern.

85 Vgl. hierzu u. a. die Pressemitteilung des Bayerischen Finanzministeriums Nr. 244 v. 23. 7. 2013; danach soll dieses Zentrum als Informationsdrehscheibe dem besseren Informationsaustausch, gemeinsamen und zeitgleichen Außenprüfungen (sog. joint audits) dienen.

86 Z.B. durch Bereitstellung von benötigten Übersetzungen, rechtlichen wie steuerrechtlichen Unterstützungen jeder erforderlichen Art, Absprachen zu bilateralen Besprechungsmöglichkeiten, zu zeitlich koordinierte Betriebsprüfungen, zu klärenden Betriebsbesichtigungen im anderen Land, zu rechtlichen Ermächtigungen der Prüfer im anderen Land, zu bi- bzw. multilateralen Kontrollen bei und mit anderen Staaten, zur Teilnahme an europaweiten Aufklärungs- und Arbeitsgruppen unter bayerischer bzw. deutscher Beteiligung etc.

87 Ein Teil dieser Darstellungen erfolgte neben Internet-Informationen in gewisser Anlehnung an die detaillierten Ausführungen hierzu von *Pott* im Themenlexikon v. 1. 7. 2018 zu „Doppelbesteuerung“ in DATEV-Dok.-Nr. 0630226, dort unter Tz. 3.5.2.

88 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 FVG: Bundeszentralamt für Steuern, abgekürzt BZSt, mit Sitz in 53225 Bonn-Beuel, An der Kuppe 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).

Auf Grund des international geltenden Grundsatzes der Vermeidung von doppelten Besteuerungen gleicher oder zumindest vergleichbarer Besteuerungsgrundlagen, der allen abgeschlossenen DBA zugrunde liegt, wäre es in diesen Fällen wünschenswert, wenn auch ausländische Herkunftsländer – in Anlehnung an die deutsche entlastende Regelung in § 34c EStG – vor Ort steuerliche Erleichterung gewähren würden, z. B. durch Regelungen und durchgeführte Maßnahmen zur „Anrechnung“ von Ertragssteuern des Wohnsitz-Landes des Empfängers solcher fremdstaatlicher Einnahmen auf eigens erhobene Ertragsteuern.

Daneben regeln im deutschen Steuerrecht die §§ 34d Abs. 6 EStG bzw. 26 KStG für den Fall, dass mit einem Quellenstaat ausländischer Einkünfte aus Kapitalvermögen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, wie eine Doppelbesteuerung solcher ausländischer Einkünfte vermieden bzw. abgemildert werden kann. Für die Berücksichtigung ausländischer Verluste gelten in Deutschland die Sonderregelungen in §§ 2a EStG bzw. 8 Abs. 1 KStG.

### 13. Einseitig nationale steuerliche Entlastungsmöglichkeiten auf Besteuerungen von Einnahmen aus Kapitalvermögen im Ausland – Länder ohne ein DBA mit Deutschland

Im Ausland mutmaßlich erhobene Ertragssteuern müssen dort bereits festgesetzt und auch nachweisbar tatsächlich gezahlt worden sein. Bei zu bejahender „Identität des Besteuerungsgegenstandes und Besteuerungszeitpunktes“<sup>89</sup> können als steuerliche Ausgleichs- und Entlastungsmaßnahme wohl auch die übernational allgemein üblichen, jeweiligen nationalen Regelungen im Inland oder auch in dritten Ländern über die „Anrechenbarkeit“ von aus ihrer Sicht ausländischen Ertragssteuern<sup>90</sup> auf die dortige steuerliche Heranziehung derartiger Erträge<sup>91</sup> oder auch vice versa der dortigen, quellenbedingten Steuern nach § 34c Abs. 6 (des deutschen) EStG auf diesbezügliche inländische Abgaben in Anspruch genommen werden. Dies sind folglich Erleichterungen, die zur Vermeidung oder mindestens Milderung einer Doppelbesteuerung führen sollen.<sup>92</sup> 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.

## IV. Fazit und Ausblick zu den weitgespannten Merkmalen von steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen nach inländischem und ausländischem Steuerrecht

Die Vielfalt der möglichen Arten von „Einkünften aus Kapitalvermögen“ aus den unterschiedlichsten Einkunftsquellen im In- oder Ausland spiegelt sich im deutschen Steuerrecht vorrangig gebündelt im umfangreich geregelten § 20 EStG und für ausländische nach § 34d Abs. 1 Nr. 6 EStG<sup>93</sup>, wider, während die vertraglich abzuschließenden Zuweisungen der jeweiligen Besteuerungsrechte des gleichen Spektrums an gleichgelagerten Einnahmen in den bilateralen Abkommen zur Vermeidung von doppelten Besteuerungen, so im Quellenland und/oder gleichzeitig im jeweiligen „Wohnsitzstaat“ in den meisten Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (sog. DBA) auf fünf verschiedene Artikel-Bestimmungen aufgeteilt wird. Dies sind in Anlehnung an das laufend aktualisierte, zuletzt in 2017, OECD-Muster-DBA (OECD-MA) die Art. 10 für Dividenden, Art. 11 für Zinsen, Art. 12 für Li-

zenzvergütungen, Art. 13 für Gewinne aus Veräußerung gewisser Wertpapiere und Art. 21 als Auffangregelung für sog. „Sonstige Einnahmen“, deren Rechtscharakter ihrer Quellen nach nicht in den davor angeführten, spezialisierten Artikeln näher bestimmt wurde.

Bei Bestehen eines solchen bilateralen, die Besteuerung abgrenzenden, grenzübergreifenden DBA mit dem Herkunftsland solcher Einkünfte aus Kapitalvermögen (entweder dem Inland oder dem ausländischen Staat als Vertragspartner) gelten zur Vermeidung mehrfacher Besteuerungen gleichgelagerter Einkünfte aus Kapitalvermögen, international allgemein und speziell in den DBA, die sich bei Abschluss an das OECD-MA anlehnen, je nach der im einzelnen DBA vollzogenen Vertragsregelung entweder Artikel 23 A OECD-MA für die sog. „Befreiungsmethode“ oder Artikel 23 B für die „Anrechnungsmethode“.

Bei Anwendung der ersteren Methode, nach Art. 23 A OECD-MA, besteuert – recht vereinfachend ausgedrückt – grundsätzlich der „Ansässigkeits-Staat“ (folglich das Wohnsitzland) solche Kapitalerträge voll und der Quellenstaat (das Herkunftsland der Erträge) stellt sie intern von seiner Steuererhebung frei. Im Gegensatz hierzu besteuert je nach DBA-Vereinbarung auch der Quellenstaat solcher Erlöse in vollem Umfang, rechnet jedoch nach Art. 23 B OECD-MA die gleichzeitig im Wohnsitzland erhobenen Einkommensteuern auf seine Vollsteuern an, wobei natürlich der anzurechnende Steuerbetrag nicht die im anderen Staat erhobene Steuersumme übersteigen darf.

Nach den allgemein gemachten Erfahrungen ist die diesbezügliche Handhabung der DBA stets korrekt. In Zweifelfällen stimmen sich die beteiligten DBA-Länder halt, wie im Hauptteil dargelegt, zu steuerlichen Gunsten des Empfängers solcher Einkünfte aus Kapitalvermögen nach vertiefter Sachaufklärung bilateral auf die unterschiedlichsten Weisen ab (so z. B. im Wege einer gleichzeitig anzusetzender Betriebsprüfung, eines Informationsaustausches, einer Verständigung, eines Schiedsverfahrens oder manchmal auch eines einseitigen Steuerverzichts).

Verluste aus solchen Kapitalvermögen können nach nationalem und internationalem Steuerrecht und unterschiedlichen Einschätzungen hier und dort in Veranlagungsverfahren meist nur begrenzt abgezogen werden (vgl. z. B. die Einschränkung in § 20 Abs. 6 EStG).

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

90 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 also nach dem nationalen Einkommensteuerrecht.

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

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

93 Solche Einkünfte von ausländischen Empfängern aus Deutschland nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG als im Inland „beschränkt Steuerpflichtige“.

Bestehen grenzübergreifend keine DBA-Regelungen mit einem anderen Herkunftsland, kommen zugunsten von Empfängern solcher Einkünfte aus Kapitalvermögen meist unilaterale Entlastungsbestimmungen zur Anwendung, in Deutschland z. B. gem. § 34c EStG.

Statistische Erhebungen hierzu, u. a. des inländischen „Statistischen Bundesamtes“ sowie der jährlichen Einkommensteuer-Auf-

zeichnungen der Finanzverwaltungen, lassen darauf schließen, dass im Rahmen der allgemein fortschreitenden Globalisierungen sowie der von den Regierungen häufig geförderten eigenen kapitalabgesicherten Altersversorgungsmaßnahmen jedes einzelnen Betroffenen Art, Struktur und Umfang von Einkünften aus Kapitalvermögen weiter zunehmen werden, insbesondere grenzübergreifend.