

05.19

59. Jahrgang
Mai 2019
Seiten 121–164

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 Prof. Bernd Neufang, Calw
Übernahmefolgegewinn – Eine oftmals übersehene
Problemstellung

Rechtsanwalt Jürgen R. Müller, Mainz/Frankfurt a. M.
Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen beim
Steuerberater

Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Nordkirchen
Die BFH-Rechtsprechung zu den Personengesellschaften
2017/18

Dipl. Finanzwirt (FH) Volker Jansen, Neuss
„Bedeutung der digitalen Grundaufzeichnungen aus
Kassensystemen für die Finanzverwaltung – Stellt die
Nichtvorlage „nur“ einen formellen Mangel dar?“

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler,
München*
Einkünfte aus „Selbständiger Tätigkeit“ nach neuerem
deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-
Ländern oder dem sonstigen Ausland – ein Querschnitt

Dipl.-Kfm. Detlef Pieske-Kontny, Berlin
Buchungsfehler bei einer GmbH als vGA?

RECHTSPRECHUNG

*Vorsitzender Richter am BFH Prof. Dr. Bernd Heuermann,
München*

Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der
Außenprüfung

Einkünfte aus „Selbständiger Tätigkeit“ nach neuerem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland – ein Querschnitt

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München*

I. Einleitung und Überblick

Einkünfte aus „selbständiger Tätigkeit“ gehören in Deutschland zu den in § 2 Abs. 1 EStG genannten sieben Einkunftsarten. Sie zählen daher zu den steuerpflichtigen Gewinneinkünften. Gesetzliche Grundlage für die steuerliche Erfassung von Einkünften aus selbständiger Arbeit ist der in § 18 EStG geregelte Einnahmenkomplex. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind vom betroffenen Steuerpflichtigen seit dem Veranlagungszeitraum 2008 in einer eigenständigen „Anlage S“ (vorher war es die Anlage GSE)¹ als Beilage zur jeweiligen Jahres-Einkommensteuererklärung anzuzeigen.

Selbständig ausgeübt sein muss eine jede unternehmerische, ertragsbringende Tätigkeit, d. h. der Steuerpflichtige muss hierzu auf Grund nachweisbar erworbenen Fachkenntnissen wie persönlicher Qualifikation² oder eigener beruflicher Erfahrungen und zielgerichteter Werbung auf seinem Tätigkeitsgebiet leitend, eigenverantwortlich und aktiv tätig geworden sein, meist unter Einsatz seiner persönlichen, individuellen Arbeitskraft sowie geeigneter Sachmittel. Nach Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH)³ gilt eine Tätigkeit immer dann als selbständig ausgeübt, wenn diese auf eigene Rechnung (Unternehmerinitiative) und Gefahr (Unternehmerisiko) ausgeübt wird und keinen irgendwie gearteten Weisungen Dritter unterliegt (i. S. einer persönlichen Entscheidungsfreiheit). Den Steuerpflichtigen müssen daher der Erfolg bzw. Misserfolg wie das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit auf eigene Rechnung treffen. Das bedeutet, dem selbständig agierenden Steuerpflichtigen müssen alle diese Umstände im Rahmen seiner Tätigkeit voll zuzurechnen sein.

Nachhaltig muss seine Tätigkeit nicht unbedingt ausfallen. In § 18 Abs. 2 EStG heißt es hierzu deshalb, Einkünfte nach Absatz 1 sind auch dann steuerpflichtig, wenn es sich nur um eine vorübergehende Tätigkeit handelt. Darüber hinaus muss

belegbar eine Beteiligung des selbständig Tätigen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sein. Dies ist der Fall, wenn er für Dritte erkennbar am allgemeinen Leistungsmarkt eigene Leistungen gegen Entgelt anbietet und erbringt. Eine von ihm gewollte Begrenzung des Kundenstamms ist hierfür unschädlich, d. h. eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist bereits steuerrechtlich dann anzunehmen, wenn der selbständig Tätige Leistungen zum Beispiel für nur einen einzelnen Auftraggeber oder auch eine Leistung Dritten gegenüber nur einmalig, aber mit nachvollziehbaren Wieder-

* 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 BFH 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 bzw. Kanzlei Dr. Langenmayr und Partner mbB, München), seit längerem noch freiberuflich.

1 Seit dem Veranlagungsjahr 2017 verlangt die Finanzverwaltung bei Einnahmen-Überschuss-Rechnungen auch die Ausfüllung und Beifügung der neuen, umfangreichen „Anlage EÜR“, die nach § 150 AO bzw. § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV nach Möglichkeit dem Finanzamt auf elektronischem Wege zu übermitteln ist, auf deren Übersendung per Internet aber im Einzelfall auf Antrag nach § 150 Abs. 8 AO bzw. § 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV aus Billigkeit oder Unzumutbarkeit verzichtet werden kann.

2 Als Gegensatz hierzu: Bloßer Einsatz von gewerblichem Vermögen oder von privatem Kapital, mit verstärkten Buchführungspflichten nach §§ 140, 141 AO, vgl. hierzu auch *Pffirmann* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 18, Rz. 2.

3 Vgl. u. a. BFH v. 27. 9. 1988 VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414, m. w. N.

holungsabsichten erbringt.⁴ Wesentlich ist vor allem, dass der Steuerpflichtige irgendwie erkennbar nach außen in Erscheinung getreten ist.

Als weiteres Tatbestandsmerkmal für die Annahme von steuerpflichtigen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit bzw. eigenverantwortlicher Arbeit ist zwingend der Nachweis oder mindestens die widerlegbare Vermutung einer Gewinnerzielungsabsicht. Dieser Begriff ist im Gesetz nicht näher definiert, es gibt hierzu auch keinen Oberbegriff, so dass wohl in jedem einzelnen Anwendungsfall eine vertiefte Interpretation des zu beurteilenden Sachverhaltes unter Berücksichtigung des individuellen persönlichen Einsatzes sowie wohl auch der einschlägigen und herkömmlichen Verkehrsanschauung herhalten muss. Zur Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei wie auch zur steuerlichen Behandlung von möglichen Anlaufverlusten siehe die Ausführungen unter H 15.3 der EStR, mit Hinweisen auf BFH-Rechtsprechungen sowie auf typische Beweisanzeichen hierzu.⁵

Eine solche Gewinnerzielungsabsicht kann dabei durchaus auch ein bloßer Nebenzweck sein. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist andererseits dann zu verneinen, wenn die strittige Tätigkeit ihren Ursprung hauptsächlich in persönlichen Neigungen und Vorstellungen des Steuerpflichtigen hat (hierbei gilt dann die vorerwähnte Liebhaberei⁶). Denn führt ein Steuerpflichtiger eine Tätigkeit trotz andauernder Verluste fort, kann dies ein Indiz für das Fehlen der Einkunftserzielungsabsicht sein. Bevor sie die Frage abschließend beurteilen können, haben die Finanzämter demzufolge die Geschäftsentwicklung und das Verhalten des Steuerpflichtigen über einen gewissen Zeitraum hin zu beurteilen und sensibilisierter zu prüfen, wobei sie die hieraus resultierende Einkommensteuer für einen Zeitraum von berechtigten Zweifeln dann ggf. nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO nur vorläufig festsetzen könnten. Denn dauerhafte Verluste und potenzielle Liebhabereifälle könnten, so der Rechnungshof, zu höheren Steuerausfällen führen, wenn das Finanzamt die zuvor beschriebenen Steuerrisiken nicht aufgreift.

Wird ein ursprünglich einkommensteuerrechtlich relevanter Betrieb von einem bestimmten Zeitpunkt an einer Liebhaberei zugeordnet werden müssen, ist nach einer Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz v. 23.9.2014⁷ ein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich, wenn der Gewinn zuvor nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde. Ein sich hieraus möglicherweise ergebende Übergangsgewinn ist danach jedoch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes zu versteuern.

Zu erwähnen ist darüber hinaus, dass nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bei freiberuflichen Tätigkeiten ein überwachter Einsatz von (nachweisbar) gleichwertig qualifizierten Angestellten oder sonstigen Hilfskräften einer steuerrechtlichen Einschätzung von Tätigkeitshonoraren als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nicht im Wege steht.⁸

§ 18 Abs. 3 Satz 2 EStG nimmt auf Regelungen in § 16 EStG Bezug, insbesondere auf den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG. Auch finden hierbei wohl die Tarifierleichterungen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG Anwendung.⁹ Im Einzelfall können nach der Rechtsprechung auch für Freiberufler, bei möglichen Vergütungen für mehrjährige Aktivitäten, außerordentliche Einkünfte i. S. v. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG gegeben sein.¹⁰ Nicht zuletzt kann es zu Abgrenzungsproblemen zwischen den Einkünften nach § 18 EStG und den steuerpflichtigen Tätigkeitsmerkmalen in § 22 Nr. 3 EStG kommen, bejahendenfalls dann mit dem darin genannten Steuerfreibetrag i. H. v. (nur) 256,- EUR.

II. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach deutschem Einkommensteuerrecht

1. Allgemeingültiges nach inländischem Steuerrecht

Freiberufliche Tätigkeiten resultieren im Wesentlichen aus fünf unterschiedlichen Aktivitätsbereichen. Dies sind die Umfelder in den Bereichen:

- Wissenschaft und Gesundheit (z. B. Rechtsanwälte, Berater jeder Berufsform, Ärzte etc.)
- schriftstellerische Tätigkeiten (z. B. Schriftsteller, Journalisten, Werbetexter etc.)
- Erziehung (z. B. Privatdozenten, Erzieher, Nachhilfelehrer, Ernährungsberater etc.)
- künstlerische Entfaltungen (z. B. Schauspieler, Sänger, Tänzer, Musiker etc.)
- sportliche Einzelauftritte (z. B. Einzelsportler, Trainer, Sportberater, Schiedsrichter¹¹ etc.).

Hierbei gelten zwar grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, ein Selbständiger muss jedoch im Gegensatz zu einem Gewerbetreibenden auch beim Einsatz von Mitarbeitern aufgrund erforderlicher eigener Fach-

⁴ Vgl. *Pfirschmann*, in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 18, Rz. 103; steuerrechtliche Abwägungen hierbei nach § 18 Abs. 2 oder 22 Abs. 1 Nr. 3 EStG (planmäßig vorübergehend oder gelegentlich erbrachte Dienste).

⁵ Typische Beweisanzeichen für fehlende Gewinnerzielungsabsichten sind nach der BFH-Rechtsprechung einerseits Motive und Betriebsführungen, bei denen das betriebene Unternehmen seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung nach, auf Dauer gesehen, nicht dazu geeignet erscheint und bestimmt ist, Gewinne zu erzielen, andererseits Umstrukturierungs- oder Strukturveränderungsmaßnahmen eines wirtschaftlich gesehen keineswegs vernünftig agierenden Betriebsinhabers hinsichtlich einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit für das alsbaldige Erreichen einer wie auch immer erreichbaren Gewinnzone beinhalten (vgl. BFH-Urt. X-R-33/03, BFH/NV 2004, 1710 oder BStBl. II 2004, 1063) oder auch fehlende Reaktionen des Unternehmers auf längerfristig eingetretene Verlustperioden.

⁶ Der Bayerische Oberste Rechnungshof in München (BayORH) hatte in seinem Jahresbericht v. 5. 4. 2017 unter Abschnitt TNr. 32 festgestellt, dass es bei der Behandlung von Steuerfällen mit dauerhaften Verlusten und möglicher „Liebhaberei“ in 6 der von ihm geprüften Finanzämter in jedem Dritten Veranlagungsfall Bearbeitungsmängel bzw. Bearbeitungsdefizite der Steuerverwaltung gab; denn Verluste dürften ja steuerlich nicht berücksichtigt werden, wenn eine Tätigkeit ohne Einkunftserzielungsabsichten ausgeübt wird, und bei dauerhaften Verlusten haben die Finanzämter die Verlustursachen und die Zulässigkeit des Abzuges von einschlägigen Werbungskosten zu klären sowie in materiell-rechtlich möglichen risikobehafteten Verlustfällen die Annahme einer Liebhaberei zu prüfen; das Bayerische Landesamt für Steuern in München (BayLfSt) hat in Folge als Aufsichtsbehörde über seine Finanzämter diese Anregungen des BayORH behänd aufgegriffen und die Texte der Arbeitshilfen zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht entsprechend überarbeitet und ergänzt; überdies werden die Bearbeiter darin aufgefordert, bei schwieriger erscheinenden Sachverhaltsermittlungen ggf. sogar die Hilfe der „Außenprüfungsdienste“ in Anspruch zu nehmen.

⁷ Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 23. 9. 2014 3 K 2294/12, EFG 2015, 11–14 (wohl rkr.); Revision zum BFH war zwar vom Gericht zugelassen, wurde aber wohl nicht eingelegt.

⁸ Vgl. ESt-Komm. von Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 18 Rz. A 52, so z. B. häufig bei Arzt-Liquidationen durch Chefärzte, die sich für ärztliche Betreuung gerne ihrer qualifizierten Oberärzte bedienen.

⁹ Vgl. die vorerwähnte Komm. von *Pfirschmann*, in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 18, Rz. 5.

¹⁰ Vgl. BFH v. 14. 12. 2006 IV R 57/05, BStBl. II 2007, 180 oder FR 2007, 502, mit Anm. von *Kanzler*; dies allerdings verneinend bei Honoraren für mehrjährige Betreuung eines Mandanten durch einen RA durch BFH v. 30. 1. 2013 III R 84/11, BFH/NV 2013, 0829 oder BStBl. II 2018, 696.

¹¹ Hinweis: Fußball-Schiedsrichter und ihre Assistenten, die national und darüber hinaus auch international oder in anderen ausländischen Ligen eingesetzt werden, erzielen nach dem ausführlich begründeten BFH-Urteil v. 20. 12. 2017 I R 98/15, BFH/NV 2018, 497 oder DATEV-Dok.-Nr. 0950933, aus ihrer gesamten Tätigkeit hingegen Einkünfte aus „Gewerbebetrieb“ (nach § 15 EStG).

kenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig gewesen sein und der Arbeit somit ihr zielgerichtetes Gepräge geben haben.¹²

Zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit gehören gemäß den breiter angelegten Aufzählungen in § 18 EStG von unterschiedlich qualifizierten Berufsgruppen Einnahmen aus

- nach Ausbildung und Werdegang wie an der geistigen Befähigung sowie am standesrechtlichen Wettbewerb und Vertrauensverhältnis¹³ orientiert höher zu qualifizierende
 - freiberufliche Tätigkeiten nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, ohne Einschränkungen nach den möglichen Rechtsformen (selbstständig tätige Einzelkämpfer oder Personengesellschaften, GbRs oder Partnerschaften in Teamarbeiten etc.)
 - selbständig, wissenschaftlich, künstlerisch, schriftstellerisch,¹⁴ unterrichtend oder erzieherisch ausgeübte Tätigkeiten¹⁵
 - sog. Katalogberufe, wie z. B. Tätigkeiten als Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Patentanwälte, Notare, Architekten, Vermessungsingenieure, Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte etc. (im Gesetz folgen eine Reihe weiterer einschlägiger Berufe)¹⁶
 - katalog-ähnliche Berufe (die Ähnlichkeit muss hinsichtlich aller Merkmale zu den vorgenannten Katalogberufen bestehen)¹⁷ sowie
- von den persönlichen Anforderungen an die Aktivitäten eines selbständig Tätigen und dem am Leistungsentgelt orientierten Wettbewerb her von den persönlichen Anforderungen an die Aktivitäten eines selbständig Tätigen und dem am Leistungsentgelt orientierten Wettbewerb her durchaus als weniger wertig einzuschätzenden(m)
 - Betreiben einer staatlichen Lotterie, soweit diese nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen sind, nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG.
 - sonstigen selbständigen Arbeiten, z. B. als Vermögensverwalter, Testamentsvollstrecker oder als Aufsichtsratsmitglied, nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG
 - Beteiligung an einer sog. Wagniskapitalgesellschaft nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG
 - Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient, nach § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 Abs. 1 und 2 EStG.

Im Gesetz fehlen bedauerlicherweise Weise jegliche Art von zweifelsfreien Definitionen oder Oberbegriffen als willkommene Auslegungs- und Anwendungshilfen zu diesen beruflichen Aufzählungen. Hilfreich für Berufsvergleiche sind daher allenfalls die im Gesetz typisierenden Erwähnungen dieser einzelnen Berufsgruppen.

Nach § 18 Abs. 2 EStG sind solche Einnahmen im Inland eben auch dann einkommensteuerpflichtig, wenn sie aus diesbezüglich nur vorübergehend ausgeübten Tätigkeiten stammen. Nach § 18 Abs. 1 Satz 3 EStG gilt eine freiberufliche Tätigkeit, wie erwähnt, auch dann, wenn der Ausübende sich in Einzelfällen der Mithilfe fachlich vorgebildeter Mitarbeiter bedient, soweit er auf Grund eigener Fach- und Sachkunde sowie notwendiger Kenntnisverschaffung vom Bearbeitungsfall jeweils eigenverantwortlich und leitend einschaltet. Eine nur vorübergehende Vertretung durch eine ebenso fach- und sachkundige Person steht dabei nach § 18 Abs. 1 Satz 4 EStG der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Ausübung der gleichgelagerten Tätigkeit nicht entgegen.

Geldgeschäfte wie ein Beteiligungserwerb, Geldanleihen oder eine Darlehensgewährungen sind nach Abschnitt 18.2 EStR, un-

ter dem Stichwort Geldgeschäfte, bei Angehörigen eines freien Berufes in aller Regel nicht betrieblich motiviert, weil sie bei eigenständlichen wirtschaftlichen Gewichten nicht in das typische Berufsbild von freien Berufen passen.¹⁸

2. Ermittlung des steuerpflichtigen Jahresgewinns selbständig Tätiger

Freiberufler können in Deutschland die Art ihrer Gewinnermittlung grundsätzlich frei wählen, entweder in Anwendung einer „Einnahmenüberschussrechnung“ gem. § 4 Abs. 3 EStG (EÜR) oder eines Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, und dies ohne die besonderen Vorschriften des inländischen Handelsgesetzbuches beachten zu müssen, da dieses im Allgemeinen nur für Kaufleute gilt. Die Besteuerung der Jahresgewinne erfolgt auch bei ihnen nach den allgemeinen Grundsätzen.

Freiberufler genießen gewisse Privilegien. So müssen keine Bilanzen aufstellen, grundsätzlich weder eine handelsrechtliche noch eine steuerrechtliche, und brauchen auch keine Gewerbesteuer zu zahlen.¹⁹ Freiberuflich wie selbständig Tätige haben aber ihre jährlichen -Einnahmen nach § 4 Abs. 3 EStG und dem sog. Zufluss-Abfluss-Prinzip²⁰ als Überschüsse ihrer betriebsbedingten Einnahmen über ihre Betriebsausgaben zu ermitteln und auszuweisen. Hierbei sind von ihnen gemäß dieser Bestimmung auch die AfA-Vorschriften, diejenigen über eine Substanzverrin-

12 Vgl. BFH v. 12. 12. 2001 XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202.

13 Vgl. BVerfG v. 15. 1. 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 01 (35), DB 2008, 1243, NJW 2008, 3121 oder FR 2008, 818 (mit Anm. von *Keß*).

14 „Schriftstellerisch“ bedeutet dabei, eigene Gedanken zu fokussierten steuerlichen Problemen mit den Mitteln der Fachsprache schriftlich zu analysieren und auszudrücken, vgl. hierzu im Einzelnen u. a. *Pfirmsmann*, in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 18, Rz. 47 ff.

15 Bei „hauptberuflicher“ selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit ist nach Abschnitt H 18.2 der EStH/ESTR nicht zu beanstanden, wenn die Betriebsausgaben mit 30 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit pauschaliert werden, jedoch insgesamt höchstens 2.455,- EUR jährlich ausmachen; bei diesbezüglich „nebenberuflichen“ Aktivitäten zu 25 %, mit höchstens 614,- EUR jährlich (vgl. BMF v. 21. 1. 1994 S 2246, BStBl. I 1994, 112).

16 Dies sind u. a. Berufe wie Handelschemiker, beratende Volks- und Betriebswirte, vereidigte Buchprüfer, Steuerbevollmächtigte, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und vergleichbare Tätigkeiten, aber auch Beamte als Vortragenden an Hochschulen, Volkshochschulen, Verwaltungsakademien (die Einkünfte aus einer solchen Tätigkeit gehören in aller Regel zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, vgl. BFH v. 12. 12. 2001 XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202), aber auch BVerfG v. 15. 1. 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 01 (35), DB 2008, 1243, NJW 2008, 3121 oder FR 2008, 818 (mit Anm. von *Keß*); bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit ist, wie vorerwähnt, nach Abschnitt H 18.2 der EStH/ESTR nicht zu beanstanden, wenn die Betriebsausgaben mit 30 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit pauschaliert werden, jedoch insgesamt höchstens 2.455,- EUR jährlich; bei diesbezüglich nebenberuflichen Aktivitäten zu 25 %, mit höchstens 614,- EUR jährlich (vgl. BMF v. 21. 1. 1994 S 2246, BStBl. I 1994, 112).

17 Vgl. zu vielen typischen freien Berufen auch die umfangreichen Auflistungen bei *Wacker* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 18 Rz. 155 oder *Wassermeyer* in Wassermeyer, Komm. Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA Art. 14 Rz. 135.

18 Vgl. BFH v. 24. 2. 2000 IV R 6/99, BFH/NV 2000, 916 oder BStBl. II 2000, 297.

19 Nach BVerfG v. 15. 1. 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, ist dieser Umstand kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG – auch keine sog. Abfärbewirkung.

20 Für Freiberufler, die eine solche Gewinnermittlung aufstellen, bietet es sich zugleich an, auch umsatzsteuerlich zur sog. „Ist-Besteuerung“ überzugehen; das bedeutet, dass auch die hieraus resultierenden Umsätze erst dann zu versteuern sind, wenn sie ihnen tatsächlich zugeflossen sind; eine solche Ist-Besteuerung ist allerdings ausdrücklich beim eigenen Finanzamt zu beantragen.

gerung und die Bewertungsregeln zu beachten. Zu umfangreichen Aufzeichnungen,²¹ Buchführungen und Abschlüssen sind sie steuerrechtlich – soweit hierzu im Einzelnen nicht doch eingeschränkte handelsrechtliche Buchführungspflichten bestehen – nicht verpflichtet, könnten dies natürlich aber jederzeit freiwillig²² tun.²³ Werden Bücher freiwillig geführt und regelmäßig Jahresabschlüsse erstellt, ist ein Gewinn allerdings nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Unter der Gewinnermittlung wird die aufgelistete Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG i. V. m. § 12 EStG [nicht abzugsfähige Aufwendungen]) für einen bestimmten Zeitraum verstanden. Meist erfolgt eine solche Aufstellung am Ende eines Wirtschaftsjahres. Eine so gestaltete Gewinnermittlung kann durch zwei unterschiedene Einnahmenrechnungen vollzogen werden: Durch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) oder eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV).

3. Zuordnung von Betriebsvermögen freiberuflich bzw. selbständig Tätiger

Zum dem bei Gewinnermittlungen stets auch zu berücksichtigenden (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen eines freiberuflich bzw. selbständig tätigen Unternehmers zählen im Allgemeinen nur diejenigen beweglichen oder in Ausnahmefällen auch unbeweglichen Wirtschaftsgüter, die materiell oder immateriell als Umlauf- oder auch als Anlagevermögen nachweisbar funktional und förderlich mit der von ihm ausgeübten Unternehmung in einem sachlich erforderlichen Zusammenhang stehen und daher objektiv als betriebsdienlich anzusehen sind.²⁴

4. Mitteilungen der jährlichen EÜR an das zuständige Finanzamt mittels des amtlichen „Vordrucks EÜR“ – online (erst ab dem Veranlagungsjahr 2017)

Auch freiberufliche Unternehmer, die nicht buchführungspflichtig i. S. v. § 141 AO sind, haben neuerdings für jedes einkommensteuerliche Veranlagungsjahr bezüglich ihrer Einnahmen grundsätzlich auch den amtlichen Vordruck EÜR auszufüllen und ihren Jahressteuererklärungen beizufügen.²⁵ § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG erlaubt ein vereinfachte Gewinnermittlung, eine Art reduzierte Form der Buchführung, für diejenigen, die keine solchen formellen Aufzeichnungen durchführen müssen oder sie freiwillig betreiben. Als Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben werden dabei nur die laufenden Einzahlungen und Aufwendungen eines Wirtschaftsjahres berücksichtigt. Ein jährlicher Betriebsvermögens-Vergleich, in Form der Erstellung einer Bilanz, oder eine besondere Form der Belegsammlung sind dann nicht erforderlich.²⁶ Für diese Art von Gewinnermittlung sind nur solche Einnahmen und Ausgaben zu berücksichtigen, die im entsprechenden Jahr auch tatsächlich vereinnahmt bzw. gezahlt wurden. Die Betriebseinnahmen belaufen sich damit auf den vereinnahmten Bruttobetrag, die Betriebsausgaben ergeben sich analog in Höhe des tatsächlich bezahlten Betrags, inklusive der in Rechnung gestellten Vorsteuer. Insbesondere über einen Jahreswechsel hin ergeben sich dadurch interessante Gestaltungsmöglichkeiten, indem z. B. Betriebsausgaben noch rechtzeitig vor oder erst nach dem Jahreswechsel gezahlt werden können (z. B. bei Anschaffungen, Versicherungen, Mieten, Zinsen, oder sogar Löhnen). Bei versehentlich falschen Zuordnungen könnten ggf. die gesamten Beträge als berücksichtigungsfähige Betriebsausgaben aberkannt werden und damit verloren gehen.

In der „Anlage EÜR“ fragt das Finanzamt in einem relativ aufwendigen und fehleranfälligen Verfahren gezielt nach Besonderheiten gemäß bestimmten Einnahmen- und Ausgabenarten

(so z. B. für Werbung, Fortbildung, Fachliteratur etc.). Besonders genau ist das Finanzamt erfahrungsgemäß bei Kosten, bei denen auch eine private Veranlassung als denkbar gewesen erscheint (z. B. bei Aufwendungen für Arbeitszimmer- oder Kfz-Nutzungen oder auch bei Reise- und Bewirtungskosten). Darüber hinaus werden in der „Anlage EÜR“ genauere Angaben zu Abschreibungen (AfA = Absetzung für Abnutzung,) wie zum „Anlageverzeichnis“ verlangt. Dabei handelt es sich um eine mehr summarische Aufstellung von Betriebsvermögen.

Die früher so beliebten Zusammenstellungen der Einnahmen und Ausgaben per Excel-Tabellen sind damit leider offiziell nicht mehr gefragt, können aber durchaus noch dem eigenen jährlichen Überblick und auch zur Vorbereitung derartiger Einträge in den „Vordruck EÜR“ dienen. Darin wären, je Steuerjahr und nach Monatsanteilen wie nach Jahresendsummen aufgeteilt, die Betriebseinnahmen und in Gegenüberstellung die Betriebsausgaben sorgfältig zu erfassen, der Gewinn oder Verlust hieraus zu berechnen und sonstige Daten übersichtlich darzustellen, um sie dann so aufgeschlüsselt leichter in dieses Formular übertragen zu können. Für die Zukunft könnten sie sicherlich, zur später erleichterten Übertragung in das Jahres-EÜR-Formular, im Excel-System gleich an dessen EÜR-Format angepasst, erfasst werden. Im Übrigen wird sich die eigenverantwortliche Handhabung dieses EÜR-Formulars eines jeden Betroffenen durch die üblichen Rückkoppelungen mit den Finanzbehörden nach und nach genauer einpendeln.

Eine irgendwie geartete Garantie für die Funktionalität, Aktualität oder Vollständigkeit der individuellen Excel-Vorlagen (anhand von Kontoauszügen und sonstigen Belegen erstellt) für

21 Zu möglichen einzelnen, zeitnahen Aufzeichnungspflichten von selbständig Tätigen in Ausnahmefällen vgl. aber die (Kurz-)Liste unter H 18.2 EStH/ESTR.

22 Ein Freiberufler kann durchaus auch freiwillig Bücher führen, dann muss er allerdings auch eine Bilanz erstellen und damit gilt dann jedoch nicht mehr das erwähnte Zufluss-Abfluss-Prinzip, sondern die Einnahmen und Ausgaben müssen zeitlich genau abgegrenzt werden.

23 Hinweis: Für Verletzungen der Buchführungspflicht gibt es grundsätzlich keine unmittelbaren Sanktionen, enthält die Buchführung bloß formelle Mängel, ist ihre Ordnungsmäßigkeit dann nicht zu beanstanden, wenn das sachliche Ergebnis der Buchführung dadurch nicht beeinflusst wurde und die Mängel kein erheblicher Verstoß gegen die Anforderungen an die zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle, die besonderen Anforderungen bei Kreditgeschäften, die Aufbewahrungsfristen sowie die Besonderheiten bei der Buchführung auf Datenträgern sind; enthält die Buchführung materielle Mängel, z. B. dass Geschäftsvorfälle nicht oder falsch gebucht worden sind, wird ihre Ordnungsmäßigkeit auch dadurch noch nicht berührt, soweit es sich dabei nur um unwesentliche Mängel handelt (z. B. wenn nur unbedeutende Vorgänge nicht oder falsch dargestellt sind); solche Fehler sind dann aber zu berichtigen, oder das Buchführungsergebnis ist durch Zuschätzungen richtigzustellen; bei schwerwiegenden materiellen Mängeln gilt R 4.1 Abs. 2 Satz 3 EStR, wonach der steuerpflichtige Gewinn nach § 5 EStG unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles und unter Umständen unter Anwendung von marktgerechten Richtsätzen zu „schätzen“ wäre.

24 Vgl. auch hierzu (Fn. 18) BFH v. 24. 2. 2000 IV R 6/99, BFH/NV 2000, 916 oder BStBl. II 2000, 297.

25 Mit der Buchführung beauftragte Steuerberater verwenden in aller Regel hierfür eine hilfreiche Software, die sie bei der Gewinnermittlung unterstützt; moderne Programme sind dabei in der Lage, Fehler zu erkennen und auf Ungenauigkeiten bzw. mangelnde Schlüssigkeiten hinzuweisen.

26 Soweit Aufzeichnungen in elektronischer Form vorgenommen werden, müssen die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ beachtet werden; die „GoBD“ verlangen vom Steuerpflichtigen unter anderem das Festschreiben von Buchungen und den Schutz gegen nachträgliches Korrigieren oder Löschen von Aufzeichnungen; Änderungen an steuerlich relevanten Belegen oder Aufzeichnungen sind in solchen Fällen nur per Storno-Buchungen zulässig.

eine Übertragung in je einen EÜR-Vordruck kann verständlicherweise hierfür unter Haftungsausschluss nicht übernommen werden.

Angemerkt sei, dass größere Anschaffungen (Wirtschaftsgüter im Wert von über 150 EUR wie z. B. Büroeinrichtungen, Firmenwagen, Stand-PCs, Laptops, oder sonstige technische Geräte oder Maschinen) im Anschaffungsjahr üblicherweise nicht voll als Ausgaben berücksichtigt werden können, weil sie ihrer Art nach dazu bestimmt sind, dem Unternehmen längerfristig zu dienen. Als typisches Anlagevermögen und damit zum Betriebsvermögen gehörig sind sie deshalb separat in einer Anlage zur Anlage EÜR aufzulisten (sog. Anlage AVEÜR).

Unternehmen und Einzelunternehmern, die in ihrem Geschäftsjahr mehr als 17.500 EUR an Bruttoeinnahmen zu verbuchen haben, müssen ihre jährlichen Gewinnermittlungen mittels einer Gewinn- und Verlustrechnung auf diesem gesonderten, amtlich vorgeschriebenen „Formular EÜR“ ausweisen, das ihrem Finanzamt ausgefüllt und unterzeichnet grundsätzlich „online“ zu übermitteln ist (Anlage EÜR gem. § 60 Abs. 4 i. V. m. § 84 Abs. 3c EStDV).²⁷

Für möglicherweise mehrere ihrer Unternehmen müsste für jeden Betrieb jeweils separat eine solche Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) auf je einem solchen amtlichen Vordruck erstellt und übersandt werden.

Kleinunternehmen, die diesen steuerrelevanten Jahresbetrag i. H. v. 17.500 EUR nicht erreichen, konnten bisher in ihrer Jahressteuererklärung nur eine formlose Ermittlung ihrer Steuergewinne über eine gewöhnliche Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) vornehmen. Diese Art der EÜR wird als eine „vereinfachte“ Form der Gewinnermittlung angesehen. Der zu versteuernde Gewinn oder auch der gewinnmindernde Verlust wird ermittelt, indem man von den festgestellten Betriebseinnahmen die nachweisbar aktuell aufgewandten Betriebsausgaben abzieht. In diesen Fällen ist eine solche formlosere Gewinnermittlung für die jährliche Einkommensteuer ausreichend.

Wenn auch die Form einer derartigen Gestaltung grundsätzlich frei ist, solange man diese 17.500 EUR-Barriere nicht überschreitet, sind aber ab dem Veranlagungszeitraum 2017 grundsätzlich alle Steuerpflichtigen, wie erwähnt, gehalten, ihrem Finanzamt eine standardisierte Anlage EÜR auf amtlich vorgeschriebenem Muster und mit den Datensätzen – möglichst durch Datenfernübertragung – zu übermitteln bzw. der Jahressteuererklärung auf Papier oder online beizufügen, sofern sie darüber hinaus nicht bilanzierungspflichtig sind. In diesem Fall wäre die Erstellung einer „Gewinn- und Verlustrechnung“ (GuV) Pflicht.

Nach § 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV kann die Finanzbehörde andererseits – zur Vermeidung unbilliger Härten (z. B. vorrangig aus Altersgründen oder in den heutzutage wohl sehr seltenen Fällen, in denen dem Steuerpflichtigen eine Anschaffung eines Computers nur zur Erfüllung derartigen steuerlichen Pflichten nicht zugemutet werden könnte) auf einen entsprechenden „Antrag“ hin zwar auf eine „elektronische Übermittlung“ verzichten. In diesem Fall ist aber jeder Jahres-Steuererklärung dennoch eine Gewinnermittlung auf einem solchen Vordruck (gemeint ist das Formular EÜR) beizufügen. Allerdings schützen auch ausreichend korrekte Abgaben in diesen EÜR-Vordrucken den Aussteller nicht unbedingt vor möglichen qualifizierten Rückfragen seitens des Finanzamtes hierzu.

Durch diese Auflistung der einzelnen Posten innerhalb der Gewinnermittlung kann auch das Kleinunternehmen nicht nur seinem Finanzamt gegenüber, sondern auch für sich selbst einen Überblick über die Gewinne und Verluste der laufenden Geschäftsjahre verschaffen.

5. Selbständige Tätigkeiten speziell von Ärzten trotz Einschaltung angestellter Berufskollegen bei angewandten Heilverfahren

Durch Urteil v. 16. 7. 2014 hat der BFH²⁸ entschieden, dass selbständig auftretende Ärzte ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich ausüben, wenn sie an ihren Patienten Voruntersuchungen durchführen, Behandlungsmethoden bei ihnen festlegen und sich die Behandlung von später erst erkannten Problemfällen vorbehalten, die eigentlichen Heilbehandlungen aber von ihren (nachweisbar qualifizierten) angestellten Ärzten durchführen lassen. Voraussetzung dafür ist, dass sie aufgrund ihrer eigen-qualifizierten Fachkenntnisse patientenbezogen oder regelmäßig durch eingehende (Vor- oder Nach-)Kontrollen maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals Einfluss nehmen, so dass ihre Leistungen offenkundig den „Stempel der eigenen beruflichen Persönlichkeit“ tragen. In solchen Fällen werden sie nach dieser Rechtsprechung dennoch freiberuflich und nicht gewerblich tätig.

Gleiches gilt im Umkehrschluss aus der neueren Entscheidung des BFH v. 12. 6. 2018²⁹, in deren Streitfall dieses übergeordnete Gericht einem Laborarzt durch Zurückweisung seiner Revision die freiberufliche Tätigkeit nach § 18 EStG aberkannt hat, weil dieser weder die technischen Untersuchungsabläufe seiner fachlich vorgebildeten Mitarbeiter überwacht, noch deren gesundheitlichen Befunde zur Kenntnis genommen und auf berufliche Erfahrungsplausibilität hin überprüft hat.

6. Abgrenzung von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit von solchen aus Gewerbebetrieb – in einem offenen Streitfall gilt eine Beweiserhebung als ein typisches und erforderliches Klärungsmittel

In dem Urteil des BFH v. 11. 11. 2014³⁰ ging es um die Beurteilung der Tätigkeit eines Systemanalytikers als ingenieursähnliche Tätigkeit i. S. eines sog. Katalogberufes nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG,³¹ in eigener Ausbildung und tatsächlicher beruflicher Tätigkeit. Eine Tätigkeit als Ingenieur oder als ingenieurähnliche Tätigkeit ist demzufolge dann zu bejahen, wenn sie durch die Wahrnehmung von für den ausgeübten Beruf (hier einen Ingenieurberuf) typischen Aufgaben geprägt wird, andernfalls kommt hierbei eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 1 EStG in Betracht.

Auf den Gebieten der EDV und der Informationstechnik gehören nach dieser Entscheidung zu den freiberuflichen Tätigkeiten

27 Das kann mit Hilfe der sog. „Elster-online“-Schnittstelle geschehen, die in allen aktuellen Steuer- oder Buchführungsprogrammen enthalten ist, alternativ durch eine Datenübertragung über das übliche Finanzverwaltungsportal „Finanzamt-Elster-Online“; elektronisch signiert (= „authentifiziert“) werden muss die Anlage EÜR nicht, falls die EÜR via Elster Online oder Elster Smart übermittelt wird, braucht man allerdings ein Elster-Konto und ein Elster-Zertifikat; dieses Zertifikat könnte man später auch als elektronische Signatur verwenden, z. B., um Umsatzsteuervoranmeldungen in authentifizierter Form zu übermitteln zu können; das setzt dann ein kostenfreies persönliches Elster-Basiszertifikat des eigenen Finanzamtes nach dortiger unentgeltlicher Registrierung für Steuersignaturen sowie deren Freischaltung auf Zeit (in der Regel jeweils für 3 Jahre gültig) mit einem Zugangscode von dort voraus.

28 Vgl. BFH v. 16. 7. 2014 VIII R 41/12, BFH/NV 2015, 376 oder BStBl. II 2015, 216 sowie Pressemitteilung des BFH v. 7. 1. 2015.

29 Vgl. BFH v. 12. 6. 2018 VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945 oder DATEV-Dok.-Nr. 5908742, in dem die Eigenverantwortlichkeit eines Laborarztes i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG verneint wurde, weil er bei Patienten eben weder die Untersuchungsaufträge an seine fachlich vorgebildeten Mitarbeiter, noch deren Ergebnisse auf die Plausibilität hin geprüft hatte.

30 Vgl. BFH v. 11. 11. 2014 VIII R 17/12, Website des Gerichts bzw. in NWB-Datenbank oder DATEV-Dok.-Nr. 0929076 (Vorinstanz: FG München v. 10. 12. 2010 13 K 524/08).

31 Vgl. BFH v. 16. 12. 2008 VIII R 27/07, HFR 2009, 898, m. w. N.

von Ingenieuren nicht nur die Entwicklung und Konstruktion von Hard- und Software. Sie umfasst auch die Entwicklung von Betriebssystemen und ihre Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, die rechnergestützte Steuerung, Überwachung und Optimierung industrieller Abläufe, den Aufbau, die Betreuung und Verwaltung von Firmennetzwerken und Firmenservern, die Anpassung vorhandener Systeme an spezielle Produktionsbedingungen und Organisationsstrukturen sowie die Bereitstellung qualifizierter Dienstleistungen, wie etwa ein Benutzerservice und Schulungen.

Bestehen im Einzelfall Auslegungszweifel und somit im steuerrechtlichen Klagefall die Notwendigkeit zur Beweisaufnahme über die Frage, ob der Steuerpflichtige über eine für den Vergleichsberuf i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ähnliche qualifizierte Ausbildung verfügt und eine ähnliche Berufstätigkeit ausgeübt hat, hat das Finanzgericht nach Auffassung des BFH bei einer erforderlichen Beweiserhebung durch einen Sachverständigen § 82 FGO i. V. m. §§ 386 bis 414 ZPO zu beachten, somit die notwendigen Anknüpfungstatsachen vorzugeben und insbesondere nach § 404a Abs. 3 ZPO näher zu bestimmen, welche der streitigen Tatsachen der Sachverständige im Einzelnen seiner Begutachtung zugrunde legen soll.³²

7. Bagatellgrenze für eine mögliche Abfärbewirkung bei zusätzlichen, aber nur geringfügigen gewerblichen Einnahmen

Nach dem Urteil des BFH v. 11. 2. 2015³³ ist bei Erträgen einer GbR (bei ihr vorrangig Verkauf von Merchandising-Artikeln) durch einen, im Streitfall bei ihr angestellten Rechtsanwalt als bestelltem Insolvenzverwalter, grundsätzlich von gewerblichen Einkünften auszugehen, weil diese GbR insoweit nicht selbst leitend und eigenverantwortlich eigene Fachkenntnisse i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG anwendet. Hierbei kommt es aber nach Auffassung des BFH im Einzelfall dann nicht zu einer steuerrechtlichen Umqualifizierung im Sinne einer Abfärbewirkung auf die übrigen, höheren freiberuflichen Einkünfte dieser Gesellschaft, wenn es sich bei der vorgenannten gewerblich geprägten Tätigkeit „nur um einen geringen Umfang“ handelt.

Für die Beurteilung eines nur geringeren Umfangs solcher als gewerblich anzusehenden Auftritte des angestellten Beraters muss laut BFH eine Bagatellgrenze gelten. In mehreren seiner diesbezüglichen Entscheidungen³⁴ hat er eine solche Bagatellgrenze in einem Veranlagungsjahr mit „3 Prozent der Gesamtnettoumsätze“ sowie mit einem Betrag i. H. v. höchstens 24.500,- EUR an zusätzlichen gewerblichen Einnahmen angesetzt.

8. Wertpapiere eines Freiberuflers als Betriebsvermögen möglich?

Einem BFH-Urteil aus dem Jahre 2000 zufolge³⁵ können Wertpapiere in Form von festverzinsliche Geldanleihen – im Streitfall mit einer 8 prozentiger Verzinsung zum Nennwert über dem Börsenkurs und einer Laufzeit von 10 Jahren – steuerrechtlich nicht unbedingt als zum (gewillkürten) Betriebsvermögen (BV) eines Freiberuflers gehörig angesehen werden. Denn die Annahme eines gewillkürten BV setze nach der Rechtsprechung für die Geltendmachung von steuermindernden Anschaffungskosten Wirtschaftsgüter voraus, die ihrer Art und Natur nach nicht eindeutig dem privaten Bereich zuzuordnen sind. Dementsprechend könnten hierfür nur solche Wirtschaftsgüter infrage kommen, die nachweisbar in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit einem irgendwie gearteten Betrieb stünden und diesen unmissverständlich zu fördern geeignet und bestimmt seien, ihm folglich unabdingbar betriebsdienlich sein könnten.³⁶ Die Bil-

dung und Anschaffung von BV, auch von gewillkürtem, müsse stets in irgendeiner Form nachvollziehbar betrieblich veranlasst sein. Ein lockeres Wahlrecht zur Bildung von Privatvermögen oder von BV stehe einem Steuerpflichtigen nicht zu. Auch eine Willkürbestimmung müsse ein auslösendes Merkmal in einem betrieblichen Bereich haben. Bloße Wertpapiere, die bei einer Veräußerung möglicherweise sogar Verluste auslösten, könnten solche Voraussetzungen nicht unbedingt erfüllen, steuerrechtlich seien sie entsprechend der BFH-Entscheidung v. 19. 2. 1997³⁷ daher als „Privatvermögen“ zu behandeln.

Ein Steuerpflichtiger sei daher darüber umfassend auskunftspflichtig, welchen Bezug ein Wirtschaftsgut zu welchem betrieblichen Unternehmen habe und welche wirtschaftlich vernünftige Überlegung hinter seiner gewollten Zuordnung als BV stehe.³⁸ Der Einsatz von höher verzinslichem Kapital sei nicht typisch und charakteristisch für steuerpflichtige Einnahmen Selbständiger i. S. v. § 18 EStG. Selbständige Tätigkeiten erforderten vielmehr den Einsatz und die Nutzung von geistigem Vermögen, von qualifiziert erworbenen Fachkenntnissen sowie von eigener Arbeitskraft.³⁹ Einen größeren Kapitaleinsatz benötigten in aller Regel nur bestimmte Berufsgruppen, so z. B. solche mit größerem Maschinenbedarf.

III. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach internationalem Einkommensteuerrecht

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

Natürlich können auch im Ausland ansässige Personen aus dem Inland steuerpflichtige Einkünfte aus freiberuflicher bzw. selbständiger Tätigkeit erzielen. Sie werden dann hier entsprechend § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG als beschränkt Steuerpflichtige behandelt⁴⁰ mit nach § 50 Abs. 2 EStG i. V. m. § 50a Abs. 2 EStG im Steuerabzugswege auf pauschal 15 % ermäßigtem Steuersatz, wenn die ihnen zur eigenen Nutzung gegen eine Entschädigung zur Verfügung stehende Einrichtung gem. Art. 5 der in Anlehn-

32 Besprechungen zu diesen Ausführungen des BFH finden sich in StX 2015, 410.

33 Vgl. BFH v. 27. 8. 2014 VIII R 6/12, BFH/NV 2015, 597 oder BStBl. II 2015, 1002 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0442912 bzw. auch die Pressemitteilung des BFH hierzu v. 11. 2. 2015, Website des Gerichts oder auch verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0442912.

34 Vgl. auch die BFH v. 27. 8. 2014 VIII R 16/11, BFH/NV 2015, 592 bzw. BStBl. II 2015, 996 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0442912 sowie Bestätigung dieser Bagatellgrenzen durch das BFH v. 27. 8. 2014 VIII R 41/11, BFH/NV 2015, 595 bzw. BStBl. II 2015, 999 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0442912 (Vermittlung von Druckaufträgen gegen Provision, hier waren beide Bagatellgrenzen überschritten).

35 Vgl. (Fn. 18) BFH v. 24. 2. 2000 IV R 6/99, BFH/NV 2000, 916 oder BStBl. II 2000, 297, Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz v. 25. 5. 1999 2 K 2492/98, EFG 1999, 872 (Leitsatz: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens nicht möglich).

36 Hinweis des BFH hierzu auf sein Ur. v. 18. 12. 1996 XI R 52/95, BFHE 182, 204 oder BStBl. II 1997, 351.

37 Vgl. BFH v. 19. 2. 1997 XI R 1/96, BFHE 182, 567 oder BStBl. II 1997, 399.

38 Bezugnahme des BFH auf *Plückebaum* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. B 123.

39 So auch BFH v. 01. 4. 1982 IV R 130/79, BFHE 136, 86 oder BStBl. II 1982, 589 sowie *Stuhrmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz. A 130.

40 Vgl. hierzu *Pott*, Übersicht v. 1. 4. 2018 zu „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).

nung an das OECD-Muster-DBA (OECD-MA) abgeschlossenen oder revidierten, bilateralen DBA im Inland als dem Quellenstaat solcher Einkünfte belegen oder wenigstens hier nutzbar ist.⁴¹ Oder aber, wenn diese Leistungsergebnisse in einer fremden inländischen Geschäftseinrichtung oder Betriebsstätte „verwertet“ werden konnten.⁴² Steuerbare Einnahmen müssen in solchen Fällen steuerrechtlich einer solchen festen, örtlich nachvollziehbaren Einrichtung zurechenbar sein.⁴³

Steuerinländer sind umgekehrt auf Grund des allgemein anzuwendenden Prinzips der Besteuerung von weltweiten Einnahmen (§ 1 Abs. 1 EStG oder § 1 Abs. 2 KStG) in Deutschland grundsätzlich auch mit ihren im Ausland erzielten Einkünften aus dort ausgeübten selbständigen Tätigkeiten steuerpflichtig, wenn sie hier ihren hauptsächlichen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bzw. ihren Familien-Wohnsitz haben (sog. Welteinkommensprinzip).⁴⁴ Nach einem neueren, klarstellenden Urteil des BFH v. 24. 7. 2018⁴⁵ kann ein inländischer Wohnort nach § 8 AO und mit der Folge einer unbeschränkten Steuerpflicht auch gegeben sein, wenn er aus den Gesamtumständen heraus nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen darstellt.

Soweit allerdings zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem anderen Quellen-Land ein Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung derartiger Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit abgeschlossen wurde (sog. DBA, in jeweils verbaler eben in Anlehnung an die textlichen Vorgaben in dem vorgenannten OECD-Muster-DBA – OECD-MA), müssen bei der Frage der Zuweisung des vollen oder nur eines teilweisen Besteuerungsrechts bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit an eines der beiden Vertragsstaaten oder sogar zum Teil auf beide Länder zunächst die Arten von Tätigkeiten unter die in diesen DBA hierfür üblicherweise eben in Anlehnung an Art. 14 bzw. in Art. 7 OECD-MA⁴⁶ als variierende Ausübungsmodelle geregelter Einkunftsarten subsummiert werden.

Der Artikel 14 a. F. des OECD-MA ist zwar durch Beschluss der OECD-Experten v. 29. 4. 2000 ersatzlos gestrichen worden, weil er im Wortlaut in etwa gleichlautend mit den Regelungen in Art. 7 OECD-MA für Gewinne aus Unternehmen war und diese nach einheitlichen Grundsätzen ausgerichtet werden sollten, in der praktischen Anwendung hat sich aber durch diese textliche Verschmelzung im Großen und Ganzen nichts geändert.⁴⁷ Auch haben die Textformulierung in Art. 14 a. F. OECD-MA wie die Kommentierungen hierzu insoweit auch heute noch eine gewisse Bedeutung zur Auslegung des Besteuerungsrechtes des einen oder anderen Landes hat, als Deutschland in der Zeit vor dieser textlichen Überführung von Art. 14 a. F. und dessen inhaltlichen Vermischung mit Art. 7 OECD-MA im Jahre 2000 eine größere Anzahl an DBA nach diesem OECD-MA mit klassischen Staaten abgeschlossen oder revidiert und darin die Einkünfte aus „Selbständiger Tätigkeit“ eben in diesem bis dahin eigenständigen Artikel 14 a. F. geregelt hatte.

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

Während nach dem nationalen deutschen Steuerrecht die Besteuerung von Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, wie ausgeführt, breitgespannt in § 18 EStG geregelt ist, ist das Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten von DBA bei grenzübergreifenden Einnahmen hieraus in allen Abkommen bilateral in genau festgelegten Artikeln geregelt, die das Besteuerungsrecht nach den internationalen Aspekten entsprechend dem „Wohnsitz- oder Sitzprinzip“, im Einzelfall überwiegend dem Land der

tatsächlichen „Ansässigkeit“ des jeweiligen Empfängers solcher Einkünfte i. S. v. Art. 4 OECD-MA entsprechend den diesbezüglich unterschiedlichen Einkunftsarten zuweisen.

3. Ermittlung ausländischer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit für die Zuordnung nach DBA für eine deutsche Besteuerung

Im Inland zu versteuernde ausländische Einkünfte aus freiberuflichen Tätigkeiten sind grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln und abzugrenzen.⁴⁸ Nach der Rechtsprechung des BFH in seiner Entscheidung v. 29. 3. 2000⁴⁹ bestimmt sich dabei allein nach dem jeweilig vereinbarten Abkommensrecht, ob solche steuerpflichtigen Einkünfte als Netto- oder als Bruttobetrag zu verstehen sind. Auf der Abkommens-Ebene gilt für derartige Einkünfte als vergleichbare Unternehmensgewinne seit dem Jahre 2000 als Orientierungsmaßstab grundsätzlich nurmehr Art. 7 OECD-MA, soweit bei ihnen ihrem Auslegungscharakter nach nicht eine andere Einkunftsart in Frage kommt.

4. Sonderfall: Steuerrechtliche Qualifizierung von Tätigkeiten national und international auftretenden Fußballschiedsrichter

National und international auftretende Fußball-Schiedsrichter begründen nach einer Entscheidung des BFH v. 20. 12. 2017⁵⁰ am jeweiligen in- oder ausländischen Spielort keine gesonderte Betriebsstätte. Ihre Spielleitungen gestalten sich hiernach durch typisches eigenes berufsbezogenes Handeln als bloße Dienstleistungen (Überwachung der Einhaltung von Wettkampf-Spielregeln und Ahndung von Verstößen hiergegen), die gegenüber einer größeren Anzahl von Personen, den Spielern und den Stadionbesuchern im In- und Ausland, angeboten werden. Wegen ihrer unternehmerischen Beteiligung am allgemeinen Werbemarkt und ihrer im Inland, meist am Wohnort, unterhaltenen Betriebsstätte i. S. v. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO i. V. m. Art. 5 OECD-MA und zugleich dem Art. 5 eines jeden bilateral – unter Einschluss der Besteuerung von Gewerbesteuern – abgeschlossenen DBA (Stätte der Geschäftsleitung und Bildung wie Planung des jeweiligen maßgebenden Einsatz- und Leistungswillens, eben auch für Spielleitungen im Ausland) sind mögliche Einnahmen hieraus

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

42 In diesen speziellen Fällen der bloßen „Verwertung“ im Inland mit nach §§ 50 Abs. 2 i. V. m. 50a Abs. 2 EStG im Steuerabzugswege und mit Abgeltungscharakter ebenso auf *pauschal 15 Prozent* ermäßigtem Steuersatz; soweit im Einzelfall nicht § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG (Vermischung mit unbeschränkter Besteuerung), oder aber § 50d Abs. 1 EStG (DBA-Fälle mit niedrigerem Einbehaltungs-Steuersatz) zur Anwendung kommen.

43 Näheres zu unterschiedlichen Auslegungen hierbei Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, Komm. Doppelbesteuerung, OECD-MA Art. 14 Rz. 2, 3, 28, 66–74 u. 81–92.

44 Vgl. hierzu und zu § 34d des (deutschen) EStG auch *Schleicher*, Aufs. v. 18. 4. 2018 zu „Ausländische Einkünfte – Lexikon des Steuerrechts“, etwas verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630972 (24 S.).

45 Vgl. BFH v. 24. 7. 2018 I R 58/16.

46 Für neuere Steuerperioden ab dem Jahr 2000 vgl. ausführliche Kommentierungen von *Wassermeyer-Kaeser* in Wassermeyer, Komm. Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA Art. 7 Rz. 3 ff.

47 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, Komm. Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA Art. 14 Rz. 0 u. 8.

48 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).

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

50 Vgl. das vorzitierte (Fn. 11), ausführlich begründete BFH-Urteil v. 20. 12. 2017 I R 98/15, BFH/NV 2018, 497 oder DATEV-Dok.-Nr. 0950933.

ihrem inländischen Gewerbebetrieb zuzuordnen.⁵¹ Ihre ausländischen Einkünfte daraus sind einerseits DBA-mäßig nicht den Einnahmen von in- oder ausländischen „Sportlern“ vergleichbar, sie sind nach dieser Rechtsprechung andererseits in Deutschland deshalb überdies auch gewerbepflichtig, i. S. v. § 15 EStG, weil ihre regelmäßigen aktiven Tätigkeiten, auch im Ausland, sich nicht unter die Regelungen in § 18 Abs. 1 des (deutschen) EStG subsumieren lassen.⁵²

IV. Rechts- und Sachauslegungshilfen von DBA durch Orientierung an den OECD-Vorgaben zum Abschluss von DBA

Auf die erforderlichen Rechtsauslegungen in den einzelnen DBA finden nach internationaler Handhabung 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. 7 und 14 a. F. sowie Art. 23 A oder auch in Ausnahmefällen Art. 23 B) sowie deren jeweils neueren Kommentierungen durch die internationalen Steuer-Experten in dem etappenweise aktualisierten OECD-Kommentar mit Stand v. 15. 7. 2014 Anwendung⁵³, wonach auch hier für die Einzelbesteuerung von Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit grundsätzlich das „Wohnsitzprinzip“, aber je nach DBA-Regelung auch unterschiedlich das „Quellenstaat-Prinzip“ bzw. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern das „Belegenheitsprinzip“ oder auch das bloße „Steueranrechnungsprinzip“ im Falle von beiderseitigen Besteuerungsrechten gilt.⁵⁴

Im Titel und in der Präambel dieser über die Jahrzehnte hin mehrfach aktualisierten OECD-Muster-DBA-Regelungen⁵⁵ wird neuerdings ausdrücklich festgehalten, dass die Abschlüsse von bilateralen DBA nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerungen dienen, sondern gleichgewichtig 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-Texte sowie der hierzu regelmäßig angepasste OECD-Experten-Kommentar einer „dynamischeren Auslegung“ von Doppelsteuerabkommen in steuerrechtlichen Zweifelsfällen.⁵⁶

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 wollten, 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 durch seinen „Wohnsitzstaat“.⁵⁷

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 wie für die Auslegung von bestehenden bilateralen DBA für den einzelnen Steuerfall, und dies in besonderem Maße im Hinblick auf sachverhalts- oder auslegungsbedingten Qualifikationskonflikte, und dies auch, um Behinderungen im Status und/oder in der Weiterentwicklung des jeweiligen wirtschaftlichen Wohlstandes zu vermeiden.⁵⁸

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 seitens der OECD, wie erwähnt, in Etappen fortentwickelt und durch regelmäßige Updates gewartet.

1. 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“ aus 2014⁵⁹ notwendig gewor-

51 Vgl. hierzu auch den im vorzitierten (Fn. 11, 39), ausführlich begründeten BFH-Urteil v. 20. 12. 2017 I R 98/15, BFH/NV 2018, 497 oder DATEV-Dok.-Nr. 0950933 erwähnten Beschluss des Großen Senats des BFH v. 3. 7. 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86 oder BStBl. II 1995, 617, mit Hinweisen auf einschlägige Fachliteratur sowie Rdverf. der OFD Frankfurt a. M. v. 24. 4. 2012 A-19-St 218, juris.

52 Vgl. hierzu auch FG Nürnberg v. 15. 4. 2015 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425 (im Streitfall als Turnierrichter beim Spring- u. Dressurreiten).

53 Ziel dieser umfassenden OECD-Bemühungen ist die Schaffung einheitlicher Besteuerungs-Standards auf internationaler Ebene. Des Weiteren 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 DBA's dar.

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

55 Derartige *Musterabkommen für die Steuern vom Einkommen und Vermögen bestehen als Verhandlungsgrundlagen für DBA's 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.

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

57 Nach deutschem Steuerrecht vgl. § 1 Abs. 1 u. Abs. 2 sowie Abs. 4, letzter i. V. m. § 49 EStG, nach den grenzübergreifenden DBA-Regeln in Anlehnung an Art. 10 OECD-MA, und zwar i. S. einer gerechten Aufteilung beim Wohnsitzprinzip mit einer „Universalitätsnorm“ und/oder bei einer Quellenbesteuerung mit einer „Territorialitätsausrichtung“.

58 Die OECD hat die letzte Fassung v. 11. 7. 2017 dieses überarbeiteten OECD-Musterabkommens unter www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf zum Eigenstudium eines jeden ins Internet gestellt; 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.

59 BEPS = Abkürzung für „Base Erosion and Profit Shifting“ aus dem Jahre 2014; 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 vom 06. 07. 2017“ über das „Multilaterale Instrument (BEPS AI 15), Revision 2017 von OECD-Musterabkommen & Kommentar“ (18 Seiten).

denen 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 Streitbelegungsmechanismen).

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.

2. Deutsche Vorgaben und Formulierungshilfen für einheitlich neu abzuschließende oder zu revidierenden DBA (Abfassung inländischer Abkommens-Ziele)

Schließlich standen den letzten OECD-Updates⁶⁰ 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, der zufolge die fokussierten Abkommens-Ziele bei neuen DBA-Verhandlungen bzw. bei Revisionsverhandlungen Deutschlands mit anderen Staaten, insbesondere mit bisherigen Nicht-DBA-Ländern, unter Verwendung gleichlautender Formulierungen möglichst einheitlich und effizient ausgestaltet werden sollen, und dies ebenso zu Fragen einer auszuschließenden „Nichtbesteuerung“ von steuerpflichtigen Einkünften, so folglich gleichermaßen zu den Erträgen aus selbständiger Tätigkeit.⁶¹ Diese von der deutschen Finanzverwaltung konzipierte Verhandlungsgrundlage wird je nach Bedarf vom BMF verändert oder ergänzt werden. Sie steht auf dessen Website als „Download“ in deutscher und englischer Sprache zur Verfügung.

3. 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. 2014⁶² 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 Verwendung unterschiedlicher Abkommens-Klauseln sind hierbei ohne Bedeutung.

Nach diesen Klauseln wird eine, z. B. nach Durchführung eines erfolglosen 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 eine Freistellung nach den Vorgaben 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. der 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.⁶³ Bei positiven Qualifikationskonflikten i. S. der 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 selbständiger Tätigkeit.

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 im Inland unter Anwendung von § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 EStG noch steuermindernd berücksichtigt werden.

V. Einseitig nationale steuerliche Entlastungsmöglichkeiten auf Besteuerungen von Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit im Ausland – Länder ohne ein DBA mit Deutschland

Im Ausland mutmaßlich erhobene Ertragssteuern müssen dort bereits festgesetzt und nachweisbar tatsächlich gezahlt worden sein. Bei zu bejahender „Identität“ des Besteuerungsgegenstandes und des Besteuerungszeitpunktes⁶⁴ können als steuerliche Ausgleichs- und Entlastungsmaßnahme wohl auch die übernational allgemein üblichen, jeweiligen nationalen Regelungen im Inland oder auch in dritten Ländern ohne DBA über die „Anre-

60 Die Ausführungen darin entsprechen textlich und inhaltlich im Wesentlichen auch 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 OECD-MA; die nahezu deckungsgleichen DE-VG-Texte werden deshalb hier zu den einzelnen angeführten Artikeln nicht immer wieder vergleichend herangezogen oder mitiert.

61 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.

62 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.

63 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).

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

chenbarkeit“ von aus ihrer Sicht ausländischen Ertragssteuern⁶⁵ auf die dortige steuerliche Heranziehung derartiger Erträge⁶⁶ 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.⁶⁷ Nach § 34c Abs. 3 EStG könnte bei nennenswerten Abweichungen in der Qualifikation solcher ausländischer Steuern bei der Ermittlung der inländischen Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Voraussetzungen auch ein bloßer, steuerlich gerechtfertigter Abzug solcher ausländischer Steuern in Betracht zu ziehen sein.

VI. Neuerungen zu möglichen Sachverhaltsaufklärungen und Abstimmungen der Finanzbehörden über die steuerlichen Erhebungsgrenzen hinaus

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

2. 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.

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

Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen hat Mitte 2013⁶⁸ unter der Ägide des damaligen Finanzministers Dr. Markus Söder als erste deutsche Landesfinanzbehörde 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 Bekundungen und Einschätzungen hat diese neue Informationsinstitution zu steuerlich relevante Sachverhal-

65 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.

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

67 Im BMF-„Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG“ (hier: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im anderen Land), 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.

68 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.

te über die Grenzen seit ihrer Gründung bereits herausragende Steuernachforderungserfolge zu verzeichnen. Sie ist mit eigenen erfahrenden 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 Prüfungen 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 aufklären⁶⁹ und hierdurch die notwendigen Steuern auch auf in- oder ausländische „Einkünfte aus Selbständiger Tätigkeit“ 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 selbständiger Tätigkeit, hier und dort, dienen.⁷⁰

4. In Deutschland seit 2017/18 neu eingeführte zeitgleiche Außenprüfungen des Bundes – hier und im Ausland

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.⁷¹

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

5. Besteuerungsrechte beider Länder bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit beim Fehlen von vereinbarten DBA-Regeln (folglich ohne einen bilateralen DBA-Abschluss)

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

Aufgrund 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 freiberuflicher Tätigkeit 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.

VII. Fazit und Ausblick zu den weitgespannten Merkmalen von steuerpflichtigen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nach inländischem und ausländischem Steuerrecht

Die Besteuerungsrechte für steuerpflichtige Einkünfte aus „Selbständigen Tätigkeiten“ bzw. „Selbständigen Arbeiten“ sind nach deutschem Einkommensteuerrecht umfassend in § 18 EStG sowie in den vielen Abkommen Deutschlands mit anderen Ländern zur Vermeidung von doppelten Besteuerungen der Einnahmen hieraus (sog. DBA), in früheren Abschlüssen oder Revisionen von solchen älteren bilateralen Verträgen meist in einem ausführlicher umschriebenen Art. 14, dessen Kommentierungen zu deren Anwendbarkeiten und Auslegungen noch immer gerne herangezogen werden, und seit dem Jahre 2000 auf Betreiben der OECD-Steuerexperten mit den nahezu gleichlautenden Regelungen über die Unternehmensgewinne jeweils in den Art. 7 dieser staatlichen Übereinkommen verschmolzen näher definiert.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes gilt eine Tätigkeit immer dann als selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt, wenn diese auf eigene Rechnung (Unternehmerinitiative) und Gefahr (Unternehmerrisiko) ausgeübt wird. Den Steuerpflichtigen müssen daher der Erfolg bzw. Misserfolg sowie das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit auf eigene Rechnung treffen. Das bedeutet, den selbständig agierenden Steuerpflichtigen müssen Erfolg oder Misserfolg sowie auch das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit voll zugerechnet werden können. Als weiteres Tatbestandsmerkmal für die Annahme von steuerpflichtigen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit bzw. eigenverantwortlicher Arbeit ist zwingend der Nachweis gegen die widerlegbare Vermutung einer damit verbundenen Gewinnerzielungsabsicht zu erbringen, um einer Unterstellung und Annahme einer bloßen „Liebhaberei“ entgegenzuwirken, die erhebliche steuerrechtliche Nachteile nach sich ziehen würde.

Im Übrigen sind auch bei steuerpflichtigen Einkünften aus selbständigen Tätigkeiten eine Reihe von dargelegten Formalitäten zu beachten.

Zur Aufklärung von steuerlich einschlägig relevanten Sachverhalten über die Grenzen sowie zur bilateralen Abstimmung unter den betroffenen Finanzverwaltungen der Einnahmenquellen sowie der Zuteilungsgesichtspunkte und Besteuerungspraxen bei Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit gibt es neuerdings

69 Z. B. durch Bereitstellung von benötigten Übersetzungen, rechtliche wie steuerrechtliche 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.

70 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.

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

- für steuerlich lohnende Fallgruppen - mehrere zusätzliche zwischenstaatliche verfahrensrechtliche Möglichkeiten zur Vermeidung einer möglichen doppelten Besteuerung der gleichen steuerpflichtigen Jahreserträge hieraus, sowohl aus dem Inland, als auch aus dem Ausland, und dies vorrangig im wohlverstandenen Interesse der betroffenen Steuerpflichtigen.