

08.19

59. Jahrgang
August 2019
Seiten 225–264

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

Michael Stein, Jena

Insolvenzbedingt wertlos gewordene Aktien als Kapitalverlust? Besprechung des Urteils des FG Rheinland-Pfalz v. 12. 12. 2018 2 K 1952/16

Rechtsanwalt Johannes Höring LL. M., CSIP, Trier
Die Vorabpauschale nach dem Investmentsteuergesetz 2018

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München

Einkünfte oder Verluste aus sog. „Liebhaberei“ nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland – Ein informativer Abriss

Ass. iur. Dr. Matthias H. Gehm, Limburgerhof
Die Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer nach § 25d UStG – Risikoprofil in der Praxis

RECHTSPRECHUNG

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

Einkünfte oder Verluste aus sog. „Liebhaberei“ nach neuerem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland

Ein informativer Abriss

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München*

I. Einleitung und Überblick

Der Begriff der „Liebhaberei“ ist ausschließlich im ertragsteuerlichen Bereich von einer gewissen Bedeutung. Der Betrieb eines sog. Liebhabers wird dabei mit allen ertragsteuerlichen Folgen nicht anerkannt. Liebhaberei wird von der Finanzverwaltung im Fremdvergleich immer dann angenommen, wenn ein an sich Steuerpflichtiger eine Tätigkeit über eine längere Zeit ohne eine erkennbare Gewinn- oder Überschuss-Erzielungsabsicht oder gar mit nennenswerten Verlusten ausübt. Die Tätigkeit dient dann nicht primär der Erzielung von wirtschaftlich relevanten, positiven Einkünften. Eine wirtschaftliche Betätigung liegt somit nicht vor, wenn der Handelnde eine Tätigkeit nur aus Liebhaberei ausübt. Dem Unternehmer wird dabei unterstellt, dass andere Beweggründe für die Fortführung des Unternehmens entscheidend sind. Bei möglichen verschiedenen wirtschaftlich eigenständigen Betätigungen eines Unternehmers sind die Gewinnerzielungsabsicht oder die Liebhaberei jeweils gesondert für jede einzelne seiner unternehmerischen Aktivitäten zu prüfen.¹

Bei der Einschätzung einer Liebhaberei liegen andererseits auch keine steuerpflichtigen Einkünfte vor, weil es sich in diesem Fall nicht um eine ernst gemeinte Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsleben handelt. Eine Liebhaberei ist einkommensteuerrechtlich somit der steuerlich nicht relevanten Privatsphäre zuzurechnen, und dies zugleich mit den steuerlichen Folgen, dass das dabei möglicherweise eingesetzte Unternehmensvermögen als Privatvermögen anzusehen ist und dass Verluste als negative Einnahmen nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechenbar sind.²

Liebhaberei im Steuerrecht hat bei Einzelunternehmen und bei Personengesellschaften stets zur Folge, dass die nach einem gründlich aufzuklärenden Sachverhalt verbleibenden Verluste nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in die Bemessungsgrundlage für die jeweilige Einkommensteuer einbezogen werden dürfen.

Angestrebt werden müsste andernfalls ein positives Jahresergebnis, in der Regel zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung, und zwar aufgrund einer nachprüfaren Betätigung, die über eine längere Zeit auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt war und ist. Die Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht bestimmt sich dabei nach den Besonderheiten der jeweils in Frage kommenden Einkunftsart. Als innere Einstellung lässt sich eine solche Gewinnerzielungsabsicht nur anhand breitgespannt untersuchter äußerer Umstände feststellen. Nach

der BFH-Rechtsprechung³ kann nur im Einzelfall aus solchen objektiven Umständen auf das Vorliegen oder Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden, ggf. sogar mittels eines Anscheinsbeweises zulässig.

Die steuerrechtlichen Folgen hierbei wären bei deren Bejahung, dass die gesamten Aufwendungen oder auch mögliche Verluste das steuerpflichtige Einkommen i. S. der Grundgedanken und Motive in § 12 Nr. 1 bis 5 EStG nicht mindern dürfen.⁴ Niemand soll hiernach aus Steuergerechtigkeitsgründen auf Grund seiner persönlichen spezifischen Umstände der nachweisbar fehlenden Einkunftserzielungsabsicht steuermindernd Aufwendungen geltend machen dürfen, die andere aus ihrem versteuerten Erträgen zu zahlen haben.

Typische Anlaufverluste wären für sich allein noch kein Be-weiszeichen für die Beurteilung einer bloßen Liebhaberei. Solche Anlaufphasen sind von Branche zu Branche unterschiedlich

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

1 Vgl. BFH v. 15. 11. 2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434 Nr. 3 oder HFR 2007, 318 Nr. 4 oder auch NWB 2007, 10 (Betreiben eines Heilfastenhauses durch einen Arzt – Versagen von Schuldzinsen für betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten im Einzelfall umstritten).

2 Entstehen andererseits bei Bejahung einer Einkunftserzielungsabsicht, vor allem anfangs, Verluste, können diese als sog. „Anlaufverluste“ durchaus mit positiven Einkünften desselben Jahres ausgeglichen bzw. mit Einkünften in anderen Jahren verrechnet werden; fehlt es aber nachweisbar an der Absicht, Gewinne zu erzielen, dürfen Verluste steuerlich gerade nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden. Bevor die Finanzämter die Frage abschließend beurteilen können, müssen sie die Geschäftsentwicklung und das Verhalten des Steuerpflichtigen über einen gewissen, angemessenen Zeitraum beobachten und analysieren.

3 Vgl. BFH v. 22. 04. 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206 oder BStBl. II 1998, 6663 oder auch DATEV-Dok.-Nr. 0146444, zur Gewinnerzielungsabsicht trotz Dauerverlusten eines Freiberuflers (hier: eines Rechtsanwalts).

4 Vgl. BFH v. 24. 08. 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542 oder BStBl. II 2000, 674 (Betrifft überdies: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft).

lange zu bewerten. Tolerabel sind dabei Zeiten von durchschnittliche 3 bis 5 Jahren. Sie müssen daher näher untersucht und steuerrechtlich nach einzelfallabhängiger Abwägung der verfügbaren und vom betroffenen Steuerpflichtigen im Rahmen seiner gesetzlichen Mitwirkungspflichten zu offenbarenden Gesamtumständen beurteilt werden.

In Grenzfällen bereitet die in die Vergangenheit, aber auch die Gegenwart gerichtete, verlässliche Nachprüfung einer nach der Einlassung des Steuerpflichtigen zu verwirklichten Einkünfteerzielungsabsicht unter Abwägung aller festgestellten objektiven und subjektiven Umstände des Einzelfalles oder als letzter Ausweg auch eines bloßen Anscheinsbeweises allzu oft beachtliche Schwierigkeiten, zumal sich der betroffenen Steuerpflichtige wohl gegen eine Negativfeststellung bzw. Versagung der steuerlichen Absetzbarkeit von Aufwendungen und Kosten zur Wehr setzen wird. In solchen Zweifelfällen bietet sich dann eine vorläufige Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 165 AO sowie später nach Endaufklärung des strittigen Sachverhaltes eine Berichtigung eines solchen Vorläufigkeits-Bescheides nach §§ 173, 175 AO an.

Die Zahl der Urteile und Fachaufsätze zur steuerlichen Thematik der „Liebhaberei“ sind über die Jahrzehnte hin kaum noch zu überblicken. Gemäß den Hinweisen bei juris⁵ sind allein in den Dreijahrzehnten von 1985 bis 2005 hierzu mehr als 900 hundert erstinstanzliche Entscheidungen und etwa 350 Urteile des BFH ergangen, die in ihren teils unterschiedlichen Argumentationen jeweils auf die zentralen Vorgaben des Grundsatzbeschlusses des „Großen Senats des BFH“ v. 25. 6. 1984 Bezug nehmen.⁶

Dieser Entscheidung zufolge ist eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung funktionsbezogen nur dann gegeben, wenn auch subjektiv die Absicht nachzuweisen ist, auf gewisse Dauer hin nachhaltige Überschüsse erzielen zu wollen. Daher ist auch bei Überschusseinnahmen auf ein dauerhaft positives Gesamtergebnis in Gestalt eines Totalüberschusses oder eines Totalgewinns und dessen wirklichen Erzielungswillen abzustellen (sog. Positivabgrenzung, im Gegensatz zur sonst erforderlichen Negativabgrenzung). Das Hinzuerfordernis eines erkennbar zielgerichteten Wollens, mit einer unternehmerischen Betätigung auch Gewinn zu erzielen, rundet das Bild vom engen Zusammenspiel objektiver und subjektiver Besteuerungsmerkmale ab. Ein bloßes Abstellen nur auf einen abschnittsbezogenen Periodengewinn oder auch allein auf einen möglichen wirtschaftlichen Vorteil reicht nach der Auffassung des BFH keineswegs aus.

II. Einkünfte aus Liebhaberei nach deutschem Einkommensteuerrecht

1. Der steuerliche Begriff der Liebhaberei

Unter „Liebhaberei“ ist die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen zu verstehen, die von ihm gemäß den qualitativ unterschiedlichen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG ohne eine erkennbare persönliche Gewinn- oder Überschuss-Erzielungsabsicht ausgeübt wird. Im Bereich der Ausübung von eigenen Hobbies erlaubt nach der Rechtsprechung eine objektiv negative Gewinnprognose einen widerlegbaren Rückschluss auf das Fehlen einer nachhaltigen Gewinnerzielungsabsicht.⁷ Außerhalb der Annahme der Verwirklichung eines Hobbys⁸ bedarf es danach für die Unterstellung von bloßer Liebhaberei zusätzlicher Orientierungsmerkmalen dafür, dass angetroffene Verluste aus rein persönlichen Gesichtspunkten oder Neigungen hingenommen worden sind. In objektiver Hinsicht sei dabei eine Prognose darüber anzustellen, ob das Un-

ternehmen seinem Wesen sowie der Art seiner Bewirtschaftung nach überhaupt geeignet erscheint, auf Dauer Gewinne erwirtschaften zu können.

2. Typische Anzeichen für Tätigkeiten aus Liebhaberei

Ein besonderes Merkmal für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht ist, dass durch eine ausgeübte Tätigkeit keinerlei Gewinn bzw. Überschuss angestrebt und erzielt wird. Eine wirtschaftliche Betätigung ist immer dann gerade nicht gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger eine unternehmerische Tätigkeit

- nicht nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten,
- ohne marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die branchenübliche Preisgestaltung,
- weitergeführt, obwohl über längere Zeit nur negative Einkünfte erwirtschaftet werden,
- ohne eine aussichtsreiche Erwirtschaftung eines angemessenen Totalüberschusses oder Totalgewinns,
- nach den Gesamtumständen verlustbringend aus rein persönlichen Gründen,
- mit erkennbarer innerer Gleichgültigkeit hinsichtlich seiner finanziell angespannten Sachlage,
- ohne jegliche Erwartung von mittel- oder längerfristig positiven Einkünften,
- nur aus einer gewissen persönlichen Neigung oder Motivierung,⁹
- als reine Lieblingsbeschäftigung,
- aus einem privaten Hobby heraus,
- zur reinen Lebenshaltung
- zur Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses oder
- zu einer bloßen Freizeitgestaltung

ausübt, um z. B. keinen Mitarbeiter entlassen zu müssen oder den Betrieb für einen Verwandten oder sonstigen Nachfolger zu erhalten.¹⁰

Diese Merkmale werden allesamt als typische Indizien für die Annahme einer Liebhaberei angesehen.¹¹ Scheinbare Anlaufverluste gehen bei Liebhaberei weit über die üblichen Anlaufzeiten hinaus.

⁵ Vgl. www.juris.de.

⁶ Vgl. den Grundsatzbeschluss des Großen Senats v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 766.

⁷ Vgl. BFH v. 23. 8. 2017 X R 27/16, BFH/NV 2018, 36 Nr. 1, HFR 2018, 209 Nr. 3 oder NWB 2017, 3554 (im Streitfall: Verkauf, Vercharterung und Reparatur von Segelyachten).

⁸ Unter einem „Hobby“ versteht man eine Freizeitbeschäftigung, die der Ausübende freiwillig und meist regelmäßiger betreibt, die dem eigenen Vergnügen oder seiner Entspannung dient und zum eigenen Selbstbild beiträgt, also einen Teil seiner persönlichen Identität darstellt (z. B. das Sammeln von Musikinstrumenten oder von Kunstgegenständen bzw. Antiquitäten, von Schmuck, Uhren, Brillen, oder auch häufig das Betreiben eines Weingutes, eines Luxuswagens- bzw. Rennwagen-Verleihs oder von Segelyachten); nach BFH v. 23. 8. 2017 X R 27/16, BFH/NV 2018, 36 oder HFR 2018, 209 Nr. 3 (Vorinstanz FG Schleswig-Holstein v. 9. 3. 2016 2 K 180/12), erlaubt im „Hobbybereich“ eine objektiv negative Gewinnprognose einen, wenn auch widerlegbaren, Schluss auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht, mit der steuerlichen Folge der Feststellung einer „Liebhaberei“.

Hinweis: Wer vom Finanzamt ein Hobby als solches steuerlich anerkannt bekommt, braucht mögliche Einnahmen hieraus nicht zu versteuern, kann hiernach bei Hobbys als nachgewiesene bloße „Nebenerwerbsquelle“ die eng hiermit verbundene Ausgaben wiederum dennoch von der Steuer abziehen.

⁹ Vgl. BFH v. 28. 5. 2009 VIII B 76/08, DRSp Nr. 2009, 21824 (zu periodenbezogen steuerrechtlich unbeachtlichen Tätigkeiten eines Schriftstellers – etappenweise „Liebhaberei“).

¹⁰ Vgl. auch BFH v. 17. 11. 2004 X R 62/01, BStBl. II 2005, 336; v. 24. 8. 2006 IX R 15/06, BStBl. II 2007, 256 und v. 5. 1. 2016 IX B 106/15, BFH/NV 2016, 550.

¹¹ Vgl. BFH v. 30. 10. 2014 IV R 34/11, BFHE 247, 418 oder BStBl. II 2015, 380.

Auch bei dauerhaften Verlusten sind die Finanzämter gehalten, die Verlustursachen genauer zu klären und eine mögliche Liebhaberei gründlich zu prüfen.

3. Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb mit Gewinnerzielungsabsicht und Liebhaberei

Zur Abgrenzung der sonst üblichen Gewinnerzielungsabsicht hin zur bloßen Liebhaberei wie auch zur steuerlichen Behandlung von möglichen Anlaufverlusten vergleiche die Ausführungen unter H 15.3 der EStR, mit Hinweisen auf BFH-Rechtsprechungen sowie auf typische Beweisanzeichen hierzu.¹² Auch danach können Anhaltspunkte oder sogar Beweisanzeichen für eine Tätigkeit aus bloßer Liebhaberei u. a. sein,¹³ wenn der Betroffene

- sein Unternehmen trotz der Erzielung von nachhaltigen Verlusten über eine längere Zeit ohne irgendwelche erkennbaren Veränderungen fortgeführt hat oder
- keinerlei innerbetriebliche, kostenmäßige oder marktorientierte Maßnahmen ergriffen hat, um in eine Gewinnzone oder wenigstens in eine Steigerung der Umsätze zu gelangen
- auf näheres Befragen hin nicht darzulegen vermag, aussichtsreiche Anstrengungen oder Umstrukturierungsmaßnahmen unternommen zu haben, um nachhaltig in eine gewisse Gewinnzone zu kommen.¹⁴

4. Gewinnerzielungsabsicht als Nebenzweck

Eine wohlgemeinte Gewinnerzielungsabsicht kann dabei durchaus auch ein bloßer Nebenzweck sein. Eine solche Gewinnerzielungsabsicht ist andererseits, wie dargestellt, dann zu verneinen, wenn die strittige Tätigkeit ihren Ursprung hauptsächlich in persönlichen Neigungen, Motiven und Vorstellungen des Steuerpflichtigen hat (hierbei gilt dann die vorerwähnte Liebhaberei¹⁵). Denn führt ein Steuerpflichtiger eine Tätigkeit trotz andauernder Verluste fort, ist dies in aller Regel ein Indiz für das Fehlen einer Einkunftserzielungsabsicht. Bevor die Finanzämter diese Frage abschließend beurteilen, haben sie hiernach die Geschäftsentwicklung und das Verhalten des Steuerpflichtigen über einen längeren Zeitraum hin zu beurteilen und sensibilisierter zu prüfen, wobei sie die hieraus resultierende Einkommensteuer für einen Zeitraum von berechtigten Zweifeln hiernach, wie schon früher erwähnt, nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO nur vorläufig festsetzen könnten.

5. Sachaufklärungsgebote an die beteiligten Finanzbehörden

Bevor die Frage nach einer Liebhaberei abschließend beurteilt werden kann, haben die Finanzämter dem Rechnungshof zufolge die Geschäftsentwicklung und das Verhalten des Steuerpflichtigen über einen längeren Zeitraum hin zu beurteilen und sensibilisierter zu prüfen, wobei sie die hieraus resultierende Einkommensteuer für einen Zeitraum von berechtigten Zweifeln dann eben auch nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO nur vorläufig festsetzen könnten. Denn dauerhafte Verluste und potenzielle Liebhaberei-Fälle könnten, so der Rechnungshof, zu höheren Steuerausfällen führen, wenn das Finanzamt die zuvor beschriebenen Steuerrisiken nicht genügend analysiert hat. Die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht ist nach der BFH-Rechtsprechung eine Frage der Tatsachenwürdigung und nicht Ausfluss einer bloßen Spekulation von möglichen Motiven oder Beweggründen.¹⁶

6. Steuerliche Auswirkungen beim Übergang vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei

Wird ein ursprünglich einkommensteuerrechtlich relevanter Betrieb später – aus welchen Gründen auch immer – durch einen Strukturwandel¹⁷ oder Statuswechsel¹⁸ der Liebhaberei zuzuord-

nen sein, ist zwar ein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich vorzunehmen, wenn der Gewinn zuvor nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde. Ein sich hieraus möglicherweise ergebender Übergangsgewinn wäre nach einer rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichtes Rheinland-Pfalz v. 23. 9. 2014¹⁹ aber steuerlich einzufrieren und erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Aufgabe oder Veräußerung dieses Betriebes steuerlich zu erfassen.²⁰ Denn der Übergang zur Liebhaberei bedeutet nach der Rechtsprechung keine Betriebsaufgabe, folglich erst des-

12 Typische Beweisanzeichen für fehlende Gewinnerzielungsabsichten sind danach sowie der darin angeführten 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 gesamtwirtschaftlich gesehen keineswegs vernünftig oder gewinnorientiert agierenden Betriebsinhabers hinsichtlich einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit für das alsbaldige Erreichen einer wie auch immer gearteten Gewinnzone beinhalten (vgl. BFH X R 33/03, BFH/NV 2004, 1710 oder BStBl. II 2004, 1063) oder auch fehlende Reaktionen des Unternehmers auf längerfristig eingetretene Verlustperioden.

13 Vgl. zum Gesamtkomplex die „breitgespannte Leitfaden-Analyse zur Liebhaberei“ von *Durm* im Themenlexikon der DATEV v. 1. 4. 2018 zu „Liebhaberei – Lexikon des Steuerrechts“, mit vorangestellter Inhaltsübersicht, einer Tabelle zu V.u.V.-Maßnahmen, einer Reihe von unterteilten und abgrenzenden Sonderdarstellungen zu typischen Liebhaberei-Fällen sowie Rechtsprechungs- und Fachliteratur-Nachweisen hierzu, in DATEV-Dok.-Nr. 0630540.

14 Vgl. BFH v. 5. 4. 2017 X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130.

15 Der Bayerische Oberste Rechnungshof in München (BayORH) hatte in seinem Jahresbericht v. 5. 4. 2017 unter Abschnitt T-Nr. 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 als Betriebsausgaben oder Werbungskosten 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 als Aufsichtsbehörde über seine Finanzämter in Folge diese Anregungen des BayORH behänd aufgegriffen und im Frühjahr 2017 den Leitfaden hierfür mit den vom BayORH vorgeschlagenen Verbesserungen als Arbeitshilfe zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht überarbeitet und entsprechend ergänzt; überdies werden die Sachbearbeiter bei den veranlagenden Finanzämtern darin aufgefordert, bei schwieriger erscheinenden Sachverhaltsermittlungen ggf. sogar die Hilfe der „Außenprüfungsdienste“ in Anspruch zu nehmen. Überdies sollen diesbezüglich als prüfungswürdig erscheinende Sachverhalte verstärkt an die Außenprüfungsstellen gemeldet werden, wozu auch entsprechende Aufzeichnungen zu führen sind.

16 Vgl. das vorerwähnte (Fn. 7) BFH-Urteil v. 23. 8. 2017 X R 27/16, BFH/NV 2018, 36 Nr. 1, HFR 2018, 209 Nr. 3; nach einem, bereits in Fn. 3 zitierten, früheren BFH-Urteil v. 22. 4. 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206 oder BStBl. II 1998, 6663 oder auch DATEV-Dok.-Nr. 0146444, mit Tabelle, wurde einem Rechtsanwalt eine Gewinnerzielungsabsicht sogar noch nach mehr als 20 Jahren überwiegender Verlustzone zuerkannt; ein vergleichbarer Sachverhalt ist im BFH-Urteil v. 11. 7. 2018 I R 44/16, BFH/NV 2019, 149 oder DStR 2018, 2681 gegeben (ein Lichtdesigner als werkschaffender Künstler bzw. als Freiberufler).

17 Vgl. *Rätke*, „Strukturwandel bei Übergang zur Liebhaberei“, BBK 2018, 560 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4077745.

18 Vgl. *Dräger*, „Auswirkungen des Statuswechsels zwischen einem steuerpflichtigen Betrieb zur Liebhaberei und umgekehrt“, DATEV-LEXinform aktuell 2018-0006-0006 sowie in DATEV-Dok.-Nr. 0880328.

19 Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 23. 9. 2014 3 K 2294/12, EFG 2015, 11-14, den damit verbundenen Strukturwandel letztendlich bestätigend die Revisionsentscheidung des BFH v. 11. 5. 2016 X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 (Einzelhandel mit Modelleisenbahnen und Spielwaren – (wohl rkr., da Revision zum BFH war zwar vom Gericht zugelassen, die aber wohl nicht eingelegt wurde); vgl. auch *Rätke*, Strukturwandel bei Übergang zur Liebhaberei, BBK 2018, 560 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4077745.

20 Vgl. auch *Paus*, Spätere Realisationstatbestände für die stillen Reserven bei Wechsel zur Liebhaberei, DStZ 2017, 377, mit Anm. von *Schiffers* hierzu, DStZ 2017, 3 (u. a. zitiert in DATEV-Dok.-Nr. 0936106 + im Steuerberater Handbuch – Stand: 1. 4. 2018, 001-0002 – Stollfuß Medien 2018).

sen mögliche spätere Veräußerung²¹ oder Aufgabe eine solche i. S. v. nach §§ 15, 16 Abs. 1 und Abs. 3 EStG, i. V. m. § 180 AO.²²

Wurden vom Steuerpflichtigen andererseits keinerlei Anstrengungen unternommen, die schlechte Ertragslage zu verbessern, kann dies ein überzeugendes Indiz für eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht sein. Auch bei einer Erzielung von Einnahmen, die nicht über die Selbstkosten hinausgehen, kann eine Liebhaberei gegeben sein.²³

Bei einer bloß vorübergehenden Erzielung von Verlusten kann noch nicht von einer Liebhaberei ausgegangen werden, wenn die Tätigkeit ihrem Gesamtbild nach auf Dauer zu positiven Einkünften führen kann. Auch wenn die unternehmerische Tätigkeit nach längeren Anlaufverlusten schließlich eingestellt worden ist oder noch wird, liegt noch keine Liebhaberei vor.

7. Dauerhaftigkeit der Behandlung einer Liebhaberei

Wenn auch das Finanzamt nach seiner bestandskräftigen Feststellung einer Liebhaberei mit den bekannten steuerlichen Auswirkungen diese Grundsätze im Einzelfall eine gewisse Zeit lang weiterhin steuerschädlich anwenden kann, so muss es diese Frage nach der Anwendbarkeit der Liebhaberei im Steuerinteresse des Betroffenen umgehend erneut aufgreifen, ernsthaft neu prüfen und über sie aktuell entscheiden, sobald sich die Gesamtumstände erkennbar oder entsprechend dessen neuerlichen Einlassung hierzu geändert haben könnten. Steuersicherheit geht hierbei möglichen bloßen Mutmaßungen vor.

8. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Liebhaberei innerhalb einer Gesellschaft

Nach der Fachliteratur²⁴ sind verdeckte Gewinnausschüttungen innerhalb einer verlustbringenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung immer dann als Liebhaberei anzunehmen, wenn diese ihre Geschäfte nicht aus gesellschafts eigenem Gewinnstreben betreibt, sondern lediglich zur Befriedigung privater Interessen ihrer Gesellschafter und dabei eben nur Verluste macht.

9. Der sog. zweigliedrige Liebhabereibegriff

Der BFH-Rechtsprechung zur steuerlichen Handhabung von Liebhabereien liegt u. a. der Begriff einer sog. zweigliedrigen bzw. einer zweistufig zu prüfenden Liebhaberei zugrunde.²⁵ Das bedeutet, dass einerseits aus dem Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht (Voraussetzung der Annahme einer Liebhaberei) als Prüfungsmaßstab nur objektiv aus zu untersuchenden Sachverhalten, aus hieraus berechtigterweise abgeleiteten Anhaltspunkten (sog. Indizien), auf dauerhaft negative Ergebnisprognosen – aus welchen persönlichen Gründen auch immer (z. B. aus reiner Liebhaberei, aus Gründen Lebenseinstellung²⁶ oder des Vorhaltens des Betriebes für den Nachwuchs etc.) – geschlossen werden kann, andererseits subjektiv aus der Fortsetzung der privaten Unternehmertätigkeit trotz nachhaltiger Verluste aus persönlichen Gründen.²⁷

Diesen seitens des BFH neuerlich verwandten Begriff einer zweigliedrigen Liebhaberei-Prüfung hat auch das BVerfG in seiner verneinenden Grundsatz-Entscheidung v. 30. 9. 1998 zum Ausschluss der steuerlichen Absetzbarkeit von Verlusten nach dem Verlustverrechnungsverbot in § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F. durch den BFH im Beschluss v. 2. 10. 1991 X R 63/89 (hier bei laufenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von „beweglichen Sachen“) toleriert,²⁸ mit gewissen Auflagen an den Gesetzgeber.

10. Sonderfall: Ferienwohnungen –Prüfungsspektrum hinsichtlich bloßer Liebhaberei

Bei einzelfallbezogenen unüblichen Immobilien-Vermietungen i. S. v. § 21 EStG oder bei untypischen Gestaltungen hierbei (hier

Sonderfälle bei Messe- oder Ferienwohnungen, bei Ferienhäusern) außerhalb vom sonst wohnwirtschaftlich Üblichem oder bei betriebswirtschaftlich bedingten Aufteilungen von Vermietungsobjekten kann der widerlegbare Anscheinsbeweis dafür sprechen, dass hierbei „Liebhaberei“ im Spiel sein könnte. Der betroffene Steuerpflichtige könnte solche negativen Beweisanzeichen aber jederzeit mit überzeugenden Gegendarlegungen und Nachweisen ausräumen. In einem breit angelegten Themenlexikon v. 1. 10. 2017 listet ein Fachautor²⁹ mit Beispielen in Tabellen sowie deren Lösungen die unterschiedlichen praktischen und steuerlich relevanten Einschätzungen derartiger Sonderfälle im Einzelnen auf. Ergänzt werden seine Ausführungen durch das jüngste Urteil des BFH zur Vermietung von Ferienwohnungen v. 8. 1. 2019 zu einer dabei typisierend objektbezogenen Prüfung der Wahrscheinlichkeit einer bloßen „Liebhaberei“.³⁰

III. Einkünfte aus Liebhaberei 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)

a) Allgemeingültiges

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH³¹ legen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA) lediglich fest, in welchem Umfang die nach innerstaatlichem Einkommensteuerrecht grundsätzlich bestehende Steuerpflicht entfallen oder eingeschränkt werden soll, was sich nach BFH schon expres-

21 Vgl. *Dötsch*, Veräußerung eines Liebhabereibetriebes, jurisPR-SteuerR 6/2017 Anm. 4 sowie Anm. von *Hübner* hierzu in HFR 2017, 130.

22 Vgl. BFH v. 11. 5. 2016 X R 15/15, BStBl. II 2017, 112.

23 Zur risikobehafteten Abgrenzungsproblematik bei möglichen „Liebhaberei-Verlusten“ im Rahmen von Immobilien-Verwaltungen vgl. *Stein* (Angehöriger der Thüringischen Finanzverwaltung), Lehrbuch und Ratgeber zu „Investition Immobilien“, 9., neu bearb. Aufl. 2019, 576 Seiten, ISDN 978-3-503-18295-4, oder „Die Hürde der Liebhaberei für Vermietungsverluste“, 2. Aufl. 2019, jeweils mit Fallgruppen, auch zu Ferienwohnungen oder Ferienhäusern und gewerblichen Immobilien, sowie mit BFH-u. FG-Rechtsprechung zum Gesamtkomplex „Immobilien“.

24 Vgl. *Mindermann/Lukas*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei „Liebhaberei“ in der GmbH, in NWB 2014, 2092 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4063173, m. w. N. (orientiert an einem ordentlichen und gewissenhaften Betriebsleiter – hier u. a. im darin zitierten BFH-Urteil v. 8. 8. 2001 I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; neben einem Handel mit Werkzeugmaschinen Betreiben von steuerlich umstrittenen risikobehafteten, spekulativen Termingeschäften).

25 Vgl. BFH v. 10. 1. 2012 IV B 137/10, BFH/NV 2012, 732 (im Streitfall: Liebhaberei bei Pferdezuchtbetrieben).

26 Vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 28.

27 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 2 Rz. 23.

28 Vgl. BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 ff. oder DStR 1998, 1743, mit Anm. hierzu von *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1781 Nr. 3 (Fehlen von Regelungen in § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG zu agrarpolitischen Lenkungsmaßnahmen oder zur Bekämpfung von unerwünschten Auslands-Verlustzuweisungsmodellen).

29 Vgl. *Schneider* in Themenlexikon v. 1. 10. 2017 zu „Ferienwohnung – Lexikon des Steuerrechts“ in DATEV-Dok.-Nr. 0630330, mit Tabellen und weiteren Hinweisen auf BFH-Entscheidungen, auf BMF-Verwaltungsanweisungen sowie auf ergänzende Fachliteratur.

30 Vgl. BFH v. 8. 1. 2019 IX R 37/17, Website des BFH unter „Entscheidungen“, die Entsch. der Vorinstanz letztlich bestätigend (Sächsisches Finanzgericht v. 6. 3. 2017 6 K 1304/14, juris: „Beim Wechsel nach Sanierungen von dauerhafter Vermietung zur Überlassung als Ferienwohnung haben die subjektive und objektive Prüfungen der Überschusserzielungsabsicht typisierend jeweils ‚objektbezogen‘ zu erfolgen“).

31 Vgl. u. a. BFH v. 20. 7. 2016 I R 50/15, BStBl. II 2017, 230, dort lfd. Nr. 15, m. w. N. an einschlägiger Rechtsprechung.

sis verbis aus dem Wortlaut in einzelnen DBA-Artikeln „Für die Anwendung dieses Abkommens...“ oder „Im Sinne dieses Abkommens...“ ergäbe. Begriffsbestimmungen in DBA (z. B. zur Ansässigkeit oder zu Betriebsstätten) sind danach auch nur im Rahmen der Anwendung des jeweils bestehenden DBA relevant. Die Fragen nach Kürzungen von im Ausland erzielter Einnahmen bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte sind hingegen nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht zu entscheiden. Ein solches Nebeneinander an Auslegungsmöglichkeiten in bilateralen Vereinbarungen (wie DBA) und nationalen Steuernormen bedingt danach zugleich ein differenziertes Auslegen der heranzuziehenden tatbestandlichen Voraussetzungen für einschlägige Besteuerungen oder Steuerbefreiungen solcher in- oder ausländischer Erträge oder der Handhabung von in- oder von Liebhabereien im in- oder ausländischem Steuerrecht.³²

Auch im DBA-Recht gilt der weitgespannte Grundsatz, dass ein Erzielen von steuerbaren Unternehmensgewinnen i. S. der zielweisenden Art. 7 in den verschiedensten DBA in Anlehnung an die Vorreiterregelung im Art. 7 OECD-MA-DBA³³ stets nachweisbar eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt, wenn die Besteuerungsgrundlagen mit allen steuerausschließenden Folgen nicht als bloße „Liebhaberei“ abgetan werden sollen. Eine solche, im Einzelfall zu bejahende Gewinnerzielungsabsicht muss dementsprechend auch nach den DBA-Maßstäben von dem nachvollziehbaren Willen des Unternehmers getragen sein, Erträge i. S. v. § 2 Abs. 2 Nr. 1 des (deutschen) EStG zu erzielen.³⁴

Eine derartige zielgerichtete Absicht ist folglich auch nach internationalem Steuerrecht ein typisches subjektives Tatbestandsmerkmal für die Beurteilung der vom Steuerpflichtigen national angestrebten steuerrechtlichen Auswirkungen, den hierfür zugleich die Darlegungs- und Feststellungslast trifft. Nach der Fachliteratur hierzu³⁵, die sich im Wesentlichen auf den erwähnten Grundsatzbeschluss des Großen Senats des BFH v. 25. 6. 1984 zur Liebhaberei stützt,³⁶ reicht hierfür anfänglich sogar ein nachvollziehbares bloßes Streben nach einer inländischer betrieblichen Vermögensvermehrung aus.³⁷

Im Inland zu versteuernde, ausländische Einkünfte aus Liebhaberei sind grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln und abzugrenzen.³⁸ Nach der Rechtsprechung des BFH in seiner Entscheidung v. 29. 3. 2000³⁹ 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.

Bei in der Bundesrepublik Deutschland nach den §§ 1 Abs. 4 und 49 EStG nur beschränkt steuerpflichtigen Akteuren (z. B. ausländische Sportler, Artisten, Künstler oder ähnliche Darbietungen gem. § 50a Abs. 4 EStG) soll es nach einem früheren BMF-Rundschreiben aus dem Jahre 1989⁴⁰ strittig sein, ob es ausreicht, wenn eine solche Gewinnerzielungsabsicht nur beim Agieren der im Ausland ansässigen Personen im Inland zu bejahen ist oder ob sie zugleich auch im anderen DBA-Land nachweisbar verwirklicht worden ist.

b) Haftung ausländischer Vergütungsschuldner nach § 50a EStG bei zweifelhaften Einkünfte-Erzielungsabsichten (Liebhaberei)

Nach dem nicht rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts München v. 29. 1. 2018⁴¹ betreffend einen Haftungsbescheid gegen einen ausländischen Vergütungsschuldner wegen unterlassenen Steuerabzugs für künstlerische Darbietungen nach § 50a EStG (auch

i. S. v. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA und seiner OECD-Kommentierung) sind bis zur demnächtigen Revisionsentscheidung durch den BFH folgende DBA-rechtliche Streitfragen noch offen, und zwar ob

- den inländischen Vergütungsschuldner eine Einbehaltungs- und Abführungspflicht nach § 50a Abs. 4, 5 EStG a. F. (jetzt § 50a Abs. 1, 5 EStG) trifft, wenn die Zahlungen beim Empfänger nicht im Zusammenhang mit steuerlich relevanten Einkünften stehen, weil die Leistungen nicht mit einer Gewinnerzielungsabsicht erbracht worden sind [folglich bei erwiesener Liebhaberei],
- bei professionell auftretenden Theater- und Musikgruppen auch dann von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen ist, wenn sie in ihrem Heimatland staatliche Subventionen oder Fördermittel in Anspruch nehmen,
- die Steuerabzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG auch [tatsächlich] für Vergütungsschuldner ohne eine Betriebsstätte oder eine vergleichbare Einrichtung im Inland gegeben ist,
- eine Betätigung im Inland, anknüpfend an eine beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers, den für die Verpflichtung zum Steuerabzug erforderlichen Inlandsbezug herstellt [Anschluss an BFH-Urteil v. 22. 8. 2007 I R 46/02, BFHE 218, 385 oder BStBl. II 2008, 190] sowie schließlich

32 Vgl. *Gosch*, ISR 2013, 87 oder im „Forum der internationalen Besteuerung“, Bd. 42, 1, zur „Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen“ oder BFH v. 11. 12. 2013 I R 4/13, BFHE 244, 1 oder BStBl. II 2014, 791 oder GmbHR 2014, 323, m. w. N., u. a. zum – als Treaty overriding – umstrittenen § 50d Abs. 10 EStG, s. Anmerkungen hierzu von *Beneke u. Staats*, ISR 2014, 217/227 sowie BVerfG v. 17. 12. 2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 oder DStR 2014, 520 bzw. HFR 2014, 359, zur Rückwirkung von Steuergesetzen in den verfassungsrechtlichen Grenzen.

33 Abkürzung für die zielweisenden Vorreiter-Bestimmungen zum Abschluss von bilateralen DBA zwischen zwei souveränen Staaten durch Steuerexperten der OECD in Paris, die hierfür nicht nur sog. „Musterformulierungen“ vorgeben, sondern diese als Auslegungshilfen für die Finanzverwaltungen der beteiligten Länder in einem von ihnen laufend aktualisieren OECD-MA-Kommentar zugleich auch kommentieren.

34 Dieser Grundsatz gilt nach FG Bremen v. 24. 1. 1986 I 194/82, EFG 1986, 290, auch für verlustbringende Aktivitäten im Ausland (hier bei ausländischen Ferienhäusern).

35 Vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Komm. Doppelbesteuerung, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, OECD-MA Art. 7 (2000) Rz. 24 (Stand: Okt. 2013), in Anlehnung an den vorgenannten Beschluss des Großen Senats des obersten Finanzgerichts v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 766.

36 Vgl. den in Fn. 6 u. 35 erwähnten Grundsatzbeschluss des Großen Senats des BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 766.

37 Weil KapGes. keine Privatsphären haben können, würde ein Verzicht von ihnen zugunsten ihrer Gesellschafter auf eigene Gewinnerzielung nach BFH v. 4. 12. 1996 I R 54/95, BFHE 182, 123 oder HFR-1997, 327 sowie v. 8. 7. 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540 oder HFR 1999, 105, verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an diese eigenen Gesellschafter bedeuten; bei ausländischen KapGes. erkennt der BFH in seinem Urteil v. 7. 11. 2001 I R 14/01, BFHE 197, 287 oder BStBl. II 2002, 861 oder DStR 2002, 667 oder in DATEV-Dok.-Nr. 0574226, jedoch durchaus eine „außerbetriebliche Sphäre“ an; bei einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland würde danach Erträge aus Inlands-Tätigkeiten ohne Einkunfts-erzielungsabsichten ebenso nicht zu steuerpflichtigen Einkünften i. S. des § 49 EStG führen (mit Hinweisen auf Vorentscheidungen).

38 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, 0773 (u. a. zum Erfordernis eines „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG).

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

40 Vgl. BMF v. 22. 9. 1989 in DStR 1990, 151, zitiert bei *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Komm. Doppelbesteuerung, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, OECD-MA Art. 7 (2000) Rz. 24, danach andere Ansicht seitens *Lüdicke* in *Lademann*, EStG-Komm., § 49 EStG Rz. 852.

41 Noch nicht rkr. Ur. des FG München v. 29. 01. 2018 7 K 52/16, EFG 2018, 738 oder IStR 2018, 606, Revisions-AZ beim BFH I R 8/18, dort in die Datenbank aufgenommen am 19. 2. 2019, Entscheidung hierzu steht noch aus.

- die Regelungen eines DBA mit dem Staat, in dem der ausländische Vergütungsschuldner ansässig ist, steuerrechtlich seiner Inanspruchnahme im Inland als bloßer Haftungsschuldner für nicht vorgenommene Steuerabzüge entgegenstehen?

Nach dieser erstinstanzlichen Entscheidung setzt die Einbehaltungs- und Abführungspflicht eines Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 4 EStG voraus, dass die vom ihm geleisteten Zahlungen aus der Sicht des ausländischen Vergütungsgläubigers unter den Einnahmenkatalog in § 49 EStG für beschränkt Steuerpflichtige zu subsumieren und nicht dem steuerfreien Bereich einer bloßen „Liebhaberei“ zuzuordnen sind. Bei der zur diesbezüglichen Beurteilung erforderlichen Sachverhaltsaufklärung seien nach dem BFH-Urteil v. 7. 11. 2001⁴² bei solchen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften stets die gleichen Kriterien anzuwenden, wie üblicherweise bei unbeschränkt steuerpflichtigen Erträgen. Deswegen könne es bei hiernach zwingender Anwendung der allgemeinen Regeln des inländischen Einkommensteuerrechts auch zur Annahme einer „Liebhaberei“ kommen. – Nach dem BMF-Schreiben v. 11. 12. 2002⁴³ soll diese BFH-Entscheidung allerdings seitens der Finanzverwaltung über den darin strittig gewesenen Einzelfall hinaus keine Anwendung finden, weil nach Auffassung der hiesigen Finanzverwaltung auf einen Steuerabzug auf Zahlungen ins Ausland nur dann verzichtet werden könne, wenn dem inländischen Vergütungsschuldner aussagekräftige Nachweise vorliegen, dass beim Vergütungsgläubiger keine Gewinnerzielungsabsicht besteht.⁴⁴

Allein das Anbieten oder ein Verwerten künstlerischer Darbietungen im Inland rechtfertigt nach dieser Entscheidung grundsätzlich auch für ausländische Vergütungsschuldner, die hier nicht über eine Betriebsstätte oder eine vergleichbare Einrichtung verfügen, die Verpflichtung, für die Rechnung solcher Personen im Ausland – unionsrechtlich unter gleichzeitiger Geltendmachung von eng verbundenen Aufwandskosten – den Steuerabzug nach § 50a EStG vornehmen und die einbehaltenen Abzugssteuern an das zuständige Finanzamt in Deutschland abführen zu müssen. Auch komme es dabei nach der BFH-Entscheidung v. 21. 5. 1997⁴⁵ nicht zu einer Überlagerung dieser inländischen § 50a EStG-Verpflichtung durch mögliche DBA-Vereinbarungen.⁴⁶

Eine mögliche steuerliche Inanspruchnahme des ausländischen Vergütungsgläubigers (eigentlicher Steuerschuldner) i. S. v. § 50a Abs. 5 Sätze 4 und 5 EStG als Haftender für den Steuerabzug nach § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG, den der inländische Vergütungsschuldner vorzunehmen gehabt hätte, setzt voraus, dass die von ihm erbrachten Leistungen auch tatsächlich zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften dieses Zahlungsgläubigers im Ausland i. S. des Tätigkeiten-Katalogs für beschränkt Steuerpflichtige in § 49 EStG geführt haben. Bei einer Bewertung solcher grenzüberschreitenden Zahlungen als aus inländischen Liebhaberei-Aktivitäten stammend entfielen natürlich eine Haftung des ausländischen Vergütungsempfängers.⁴⁷

c) Besteuerungsrückfall ins Inland bei unterschiedlicher Anwendung von DBA, auch hinsichtlich negativer Einkünfte (Verluste)

Nach dem BFH-Urteil v. 11. 7. 2018⁴⁸ erfasst § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002 i. d. F. des JStG 2007 rechtssystematisch positive, aber auch alle negativen Einkünfte, so dass im Ausland abkommensrechtlich einseitig – allenfalls unter einem Progressionsvorbehalt – steuerfrei gestellte Verluste (negative Einnahmen), beim Vorliegen der übrigen üblichen Qualifikations-Voraussetzungen und bei entsprechender Tatsachenfeststellung hierzu, vom „Besteuerungsrückfall“ in das Wohnsitzland erfasst (international als „Subject to tax-Klausel“ bezeichnet)

und hierdurch dann – ungeachtet dieses bilateralen Abkommens – im Inland doch steuerlich abziehbar werden können. Die Aufwendungen im Ausland (im Streitfall in einem RA-Büro in Brüssel/Belgien) würden nach BFH im Inland bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) steuermindernd zu berücksichtigen sein, wenn das andere DBA-Land (hier Belgien) die Einnahmen aus der Büroarbeit dort „in nachprüfbarer Anwendung des DBA“ steuerfrei gestellt hat, z. B. durch Erteilung einer aussagekräftigen Bescheinigung, mit Angabe der Begründung einer solchen steuerlichen Freistellung dort. Bei negativen Qualifikationskonflikten sind dies folglich Fragen einer typischer DBA-Auslegung sowie einer ausreichenden Tatsachenfeststellung durch die involvierte inländische Finanzbehörde.

Die Ursache für eine solche Steuerfreistellung im anderen DBA-Land muss nach BFH stets in der Anwendung des jeweiligen DBA's selbst verankert sein und darf nicht nur Ausfluss einer einseitigen nationalen Steuerentlastungsmaßnahme sein, außerhalb des anwendbaren DBA.

2. Einseitig nationale steuerliche Zuordnungsmöglichkeiten von Besteuerungsgrundlagen bei Liebhaberei im Ausland – Länder ohne ein DBA mit Deutschland

a) Allgemeingültiges nach inländischem Einkommensteuerrecht

Die Rechtsquellen zur Behandlung von Besteuerungsgrundlagen nach dem Internationalen Steuerrecht basieren

- national auf innerdeutschem Einkommensteuerrecht, wie z. B. auf den Bestimmungen in den § 34c EStG, § 20 KStG oder des AStG,
- grenzübergreifend meist auf völkerrechtlichen Verträgen, wie den bilateralen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (den sog. DBA) oder
- außerhalb solcher DBA auf multinationalen Normen, wie z. B. dem supranationalen EU-Steuerrecht (wie beispielsweise für zwischenstaatliche Organisationen⁴⁹), den diversen Wiener

42 Vgl. vorzitiertes (Fn. 37 u. 52) BFH-Urteil v. 7. 11. 2001 I R 14/01, BFHE 197, 287 oder BStBl. II 2002, 861 oder IStR 2002, 307.

43 BMF v. 11. 12. 2002 IV A 5 – S 2411 – 69/02, BStBl. I 2002, 1394 oder in DATEV-Dok.-Nr. 0574226, zum Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG bei Annahme einer „Liebhaberei“, u. a. bei StuB 3/2003, 132.

44 Vgl. *Holthaus*, IWB 2013, 303 oder in Kurzform DATEV-Dok.-Nr. 4058564, über „Aktuelle Streitpunkte zur Bemessung des Steuerabzugs nach § 50a EStG – Steuerfreiheit von Reisekosten und fehlende Steuerpflicht von bestimmten beschränkt Steuerpflichtigen“.

45 Vgl. BFH v. 21. 5. 1997 I R 79/96, BFHE 184, 281 oder BFH/NV 1997, 760 oder BStBl. II 1998, 113 (Volltext mit aml. LS).

46 Vgl. hierzu ergänzend die Ausführungen von *Holthaus* betr. einen „Haftungsbescheid gegen ausländischen Vergütungsschuldner nach § 50a EStG bei fraglicher Einkünfteerzielungsabsicht“ – Anmerkungen zu FG München v. 29. 1. 2018 v. 2. 8. 2018, IStR 2018, 606+612 oder in Kurzform in DATEV-Dok.-Nr. 4078055 (bzgl. den Auftritten von Theater- und Musikgruppen).

47 Vgl. vorgenanntes (Fn. 46), nicht-rkr. Urteil des FG München v. 29. 1. 2018 7 K 52/16, Rev.-Az. beim BFH: I R 8/18 (Streitfrage – neben der fallbezogenen Abgrenzung zur Liebhaberei – dort u. a.: „Stehen DBA-Regelungen für vom ausländischen Haftungsschuldner im Inland nicht vorgenommenem Steuerabzug entgegen?“ – noch nicht entschieden, dort in Datenbank erst am 19. 2. 2019 veröffentlicht) sowie Anm. von *Holthaus* hierzu, IStR 2018, 606/612 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4078055.

48 Vgl. BFH v. 11. 7. 2018 I R 52/16, DStR 2018, 2686 (ein RA-Büro in Belgien betreffend).

49 Diese bedürfen keiner Überleitung in jeweils nationales Steuerrecht, sind unmittelbar anwendbares Recht und ergeben in aller Regel als bindende Verordnungen (Art. 288 Abs. 2 AEUV) oder als verbindliche Richtlinien (Art. 288 Abs. 3 AEUV), die durchaus in nationales Steuerrecht umgesetzt werden können.

Übereinkommen (so u. a. über diplomatische oder konsularische Beziehungen – als WÜD bzw. WÜK abgekürzt) oder aber letztlich

- auf jeweils ins nationale Steuerrecht transformiertem Völker-gewohnheitsrecht oder auch
- auf nationalen bloßen steuerlichen Beliebigkeits-Begünstigungen beruhenden Rechtsregeln, eben auf breitem steuerrechtlichem Gebiet der beteiligten Länder.

Durch gesetzliche Transformation von Regelungen in solchen internationalen Verträgen in anwendbares nationales Recht werden diese im jeweiligen Inland zu, die Finanzbehörden verpflichteten (Bundes-) Gesetzen bzw. Anwendungsregeln. Solche Rechtsquellen an die bilateralen Vereinbarungen inhaltlich einseitig überschreitende nationale Bestimmungen werden nach der Rechtsprechung als länderübergreifend zu tolerierende „Treaty-Overriding-Regelungen“ angesehen.⁵⁰

b) Steuerliche Handhabung von Einkünften aus Liebhaberei aus dem In- und Ausland

Im Inland zu versteuernde in- oder ausländische Einkünfte aus unternehmerischen Tätigkeiten sind grundsätzlich „nach deutschem Steuerrecht“ zu ermitteln und abzugrenzen, weshalb sich die Frage nach möglichen DBA-Auswirkungen bei der Annahme einer „Liebhaberei“ nach dem OECD-MA gar nicht erst stellt.⁵¹ Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist dabei kein im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal i. S. von § 49 Abs. 2 EStG. Ob eine Tätigkeit der steuerlich relevanten Erzielung von Einkünften oder dem Bereich der „Liebhaberei“ zuzuordnen ist, bedarf bei beschränkt Steuerpflichtigen nach der Rechtsprechung grundsätzlich der gleichen Kriterien wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen.⁵²

Anknüpfungspunkte für eine abzustimmende Besteuerung von Einnahmen oder die Verneinung der steuerlichen Absetzbarkeit von Aufwendungen und Kosten wegen Liebhaberei sind nach internationaler Einschätzung – auch außerhalb von DBA – entweder die Gesamtumstände im Quellenland solcher steuerbaren Einkünfte oder aber der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt des Beziehers im jeweiligen anderen Land (im In- oder Ausland).

Wird ein ursprünglich einkommensteuerrechtlich relevanter Betrieb von einem bestimmten Zeitpunkt an einer Liebhaberei zugeordnet werden müssen, ist nach einer – durchaus auch auf eine Liebhaberei im ausländischen Quellenland anwendbare – Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz v. 23. 9. 2014⁵³ ein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 des (deutschen) 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 im Inland zu versteuern.

Soweit eine natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland hat, aus Deutschland jedoch unternehmerische Einnahmen erzielt, ist sie damit nach den innerdeutschen Bestimmungen als gem. § 1 Abs. 4 EStG im Inland als hier nur beschränkt Steuerpflichtige dennoch voll steuerpflichtig (Quellenprinzip).

Art und Höhe solcher ausländischen Einkünfte sind auch gemäß § 34d EStG grundsätzlich „nach deutschem Steuerrecht“ zu ermitteln. Der Abzug von Werbungskosten bzw. von Betriebsausgaben von den ausländischen Einnahmen richtet sich also jeweils nach dem nationalen Einkommensteuerrecht.

Umgekehrt sind Steuerinländer auf Grund des allgemein anzuwendenden Prinzips der Besteuerung aller weltweit erzielten

Einnahmen (§ 1 Abs. 1 EStG oder § 1 Abs. 2 KStG) in Deutschland grundsätzlich auch mit ihren im Ausland erzielten Einkünften aus dort ausgeübten Tätigkeiten steuerpflichtig, wenn sie hier ihren hauptsächlichen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bzw. ihren familiären Wohnsitz haben (sog. Welteinkommensprinzip).⁵⁴

Nach einem neueren, klarstellenden Urteil des BFH v. 24. 7. 2018⁵⁵ kann ein inländischer Wohnort nach § 8 AO und mit der Folge einer unbeschränkten Steuerpflicht auch gegeben sein, wenn er aus den Gesamtumständen heraus bei mehreren Orten nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen im Inland darstellt (gilt unausgesprochen wohl auch bei Auslegung von Art. 4 Abs. 1 bzw. 2 OECD-MA). Ein Wohnsitz i. S. v. § 8 AO setze nicht voraus, dass der Steuerpflichtige sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr tatsächlich in der Wohnung im Inland aufhält. Auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung könnten durchaus zur Aufrechterhaltung eines hiesigen Wohnsitzes führen.

c) Herkunft von Einkünften oder Verlusten aus Liebhaberei

Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH⁵⁶ sind Zahlungen und sonstige Vermögensveränderungen nicht der Einkunftserzielungsabsicht zuzuordnen, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen stehen, die sich in ihrer Gesamtschätzung als steuerlich unbeachtliche „Liebhaberei“ darstellen. Eine solche liegt danach vor, wenn die betreffenden Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern lediglich aus persönlichen Motiven erfolgen. Denn das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht ist kein „im Ausland bestehendes Besteuerungsmerkmal“, das nach § 49 Abs. 2 EStG außer Betracht bleiben könnte.⁵⁷

§ 49 Abs. 2 EStG bestimmt, so der BFH, schon nach dessen Entstehungsgeschichte⁵⁸ nicht, dass nicht vorhandene Besteuerungsmerkmale (hier z. B. steuerbare Einnahmen) einfach so fingiert werden dürfen. In § 49 Abs. 2 EStG habe der Gesetzgeber danach nur diejenigen Fälle regeln wollen, in denen dem Grunde nach steuerpflichtige Einkünfte vorliegen und sich lediglich aus der systematischen Einordnung solcher Einkünfte im

50 Vgl. BVerG. v. 15. 12. 2015 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 oder DStR 2016, 359 oder auch IStR 2016, 191 (zur Zulässigkeit der Überschreibung von Völker-vertragsrecht durch innerstaatliches Gesetz – § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG i. d. F. v. 15. 12. 2003 daher verfassungsgemäß).

51 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).

52 Vgl. BFH v. 7. 11. 2001 I R 14/01, BFHE 197, 287 oder BStBl. II 2002, 861.

53 Vgl. das vorgenannte (Fn. 19) Urteil des 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).

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

55 Vgl. BFH v. 24. 7. 2018 I R 58/16, BFH/NV 2019, 104 Nr. 2 oder IWB-Kurz-nachrichten Nr. 2/2019, 5 bzw. auch IStR 2019, 226 (Hauptwohnsitz eines Piloten im Ausland), sowie v. 23. 10. 2018 I R 74/16, (Hauptwohnsitz eines Stpfl. in Rumänien), juris.

56 Vgl. vorzitiertes (u. a. in Fn. 52) BFH-Urteil v. 7. 11. 2001 I R 14/01, BFHE 197, 287 oder BStBl. II 2002, 861.

57 Abweichung vom früheren BMF-Schreiben v. 23. 1. 1996 IV B 4 – S 2303 – 14/96, BStBl. I 1996, 89 und von dem hierauf basierenden Urteil des FG Hamburg v. 20. 7. 1999 II 337/97, EFG 2000, 14, sodass ein inländischer Vergütungsschuldner nur dann Abzugssteuern nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG einbehalten und abführen muss, wenn sich die gewerbliche Einkunftserzielungsabsicht des Ausländers an Hand seiner Gesamttätigkeit positiv feststellen lässt.

58 Vgl. die Motive in der Drucksache des Deutschen Bundestages, BT-Drucks. 7/1509, 5.

Ausland die Gefahr einer Nichtbesteuerung im Inland ergeben könne. Die Konstellation, in der es mangels Einkunftserzielungsabsicht schon am Vorliegen von steuerbaren Einkünften fehlt, werde mithin von der gesetzgeberischen Zielrichtung nicht gedeckt. Diese sollte verhindern, dass ein Steuerausländer allein deshalb von der deutschen Besteuerung befreit bleibt, weil er seine inländische Tätigkeit in einer bestimmten Art und Weise oder in einer bestimmten Rechtsform ausübt. Gerade aber dies geschähe bei einer Auslegung der Vorschrift, die es ermögliche, dass im Inland auf Einnahmen aus einem in- oder ausländischen „Liebhabereibetrieb“ Steuern erhoben würden.

Für die Problematik der „Liebhaberei“ bedeutet dies, dass auch bei beschränkt Steuerpflichtigen das Vorhandensein einer Einkunftserzielungsabsicht positiv festzustellen und dass hierzu auf die jeweilige Gesamttätigkeit abzustellen ist. Ist diese nicht von einer nachgewiesenen Einkunftserzielungsabsicht getragen, so kann eine solche nach BFH bei einer Inlandstätigkeit auch nicht (isoliert) gegeben sein. Dass bei einem beschränkt Steuerpflichtigen eine ohne Einkunftserzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit nicht zu steuerbaren Einkünften führt, gelte auch dann, wenn es sich bei dem Steuerausländer um eine Kapitalgesellschaft handelt.

Eine Inlandszahlung, die auf einer solchen Leistung aus Liebhaberei beruht, unterliegt bei dem ausländischen Vergütungsempfänger deshalb nicht der deutschen Einkommensteuer und löst somit für den Zahlenden aus dem Inland auch keine Steuer-Einbehaltungs- und Abführungspflicht i. S. des § 50a Abs. 4 und 5 EStG aus.

Hieraus folgt nach der Auffassung des BFH zugleich, dass die im Zusammenhang mit der „Liebhaberei“ geltenden Vermutungs- und Beweislastregeln auch bei beschränkter Steuerpflicht in der gleichen Weise wie für unbeschränkt steuerpflichtige Personen zu gelten haben.

IV. Rechts- und Sachauslegungshilfen bei Abschluss und Bestehen von DBA durch Orientierung an den OECD-Vorgaben hierzu

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 Anwendung⁵⁹, 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 „Steuerrechnungsprinzip“ im Falle von beiderseitigen Besteuerungsrechten gilt.⁶⁰

Im Titel und in der Präambel dieser über die Jahrzehnte hin mehrfach aktualisierten OECD-Muster-DBA-Regelungen⁶¹ 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 (sog. Treaty Shopping), um auf dieser Verhandlungsbasis sog. „weiße Einkünfte“ zu fokussieren und sog. Rückfallklauseln (sog. Subject-to-tax-Klauseln) zu vermeiden. Der deutschen Finanzrechtsprechung zufolge dienen diese im-

mer wieder aktualisierten OECD-Muster-Abkommen-Texte sowie der hierzu regelmäßig angepasste OECD-Experten-Kommentar einer „dynamischeren Auslegung“ von Doppelsteuerabkommen in steuerrechtlichen Zweifelsfällen.⁶²

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.

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, dies aber auch, um Behinderungen im Status und/oder in der Weiterentwicklung des jeweiligen wirtschaftlichen Wohlstandes zu vermeiden.⁶³

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH⁶⁴ kommt es bei Auslegungs- oder Zuordnungsproblemen im Einzelfall zu möglichen unterschiedlich Einkunftsarten und ihren steuerrechtlichen

59 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 DBA's dar.

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

61 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.

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

63 Die OECD hat die letzte Fassung 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 17. 5. 2019, 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.

64 Vgl. das vorerwähnte (Fn. 16, 48) BFH-Urteil v. 11. 7. 2018 I R 44/16, BFH/NV 2019, 149 oder DStR 2018, 2681 (zum Einfluss einer Änderung des OECD-MA auf die Auslegung von DBA – hier: Lichtdesigner als werkschaffender Künstler).

Folgen besonders auf den aktuellen Abkommenstext sowie auf den Gesamtzusammenhang hiermit an. Hierbei sind eben die vorgenannten OECD-Dokumente häufig recht hilfreich.

V. Neuere Rechts- und Sachaufklärungs-Hilfen bei steuerrechtlichen Beziehungen über die Grenzen

An den verschiedensten Stellen dieser steuerrechtlichen Abhandlung zur möglichen Annahme von „Liebhaberei“, mit den steuerlichen Folgen der Versagung der steuerlichen Abzugsmöglichkeit von hiermit eng verbundenen Aufwendungen und Kosten, wurde auf die Notwendigkeiten einer jeweils gründliche Rechts-, Sach- und Steuer-Tatbestandsaufklärung hingewiesen. Bei grenzüberschreitenden Steuerbeziehungen bestehen bekanntermaßen erhöhte Aufklärungsprobleme.

Hierfür ist erfahrungsgemäß häufiger Hilfe von dritter Seite angesagt. Solche Dritthilfen könnten bei Bedarf und bei steuerlich sich lohnenden Streitfällen folgende Alternativen sein (in Kurzform⁶⁵):

1. ein „Verständigungsverfahren“ zwischen den beiden betroffenen Finanzverwaltungen nach Art. 25 Abs. 1 bis 3 eines DBA (i. S. v. Art. 25 des OECD-MA);
2. alternativ hierzu, ein mögliches, eingeschränkt anwendbares „Schiedsverfahren“ nach Art. 25 Abs. 5 des OECD-MA, i. d. F. von 2017;
3. ein Beistand durch das in 2013 neugegründete „Internationales Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen in München, das im Wege der Amtshilfe den inländischen Prüfungsbehörden z. B. Rechtsauskünfte zum Steuerrecht im Ausland, Absprachen und Informationsaustausch mit ausländischen Finanzbehörden, erforderliche Übersetzungen ins Deutsche und so manches mehr vermitteln kann;

4. abgestimmte, zeitgleiche Außenprüfungen des Bundes durch qualifizierte Prüfer der Bundesbetriebsprüfung des „Bundeszentralamtes für Steuern“ in Bonn oder der vom „Internationalen Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen oder von vergleichbaren Landesfinanzbehörden hierzu beauftragten Länderprüfungs-Behörden (sog. „Joint Audit“).

VI. Fazit und Ausblick

Die Annahme einer steuerausschließenden „Liebhaberei“ unterliegt nach der allgemeinen Handhabung der Finanzverwaltungen und der Rechtsprechung hierzu in jedem Einzelfall unsicheren Voraussetzungen, umfasst aber zugleich alle Einkunftsarten i. S. v. § 2 Abs. 1 und 2 EStG sowie das Erfordernis von gründlichen Motiv- und Tatsachenfeststellungen.

Bei zweifelsfreier Bejahung einer nachweisbar dauerhaft fehlenden Gewinnerzielungsabsicht der Handelnden sind Verluste, Aufwendungen und Kosten aus unternehmerischen Tätigkeiten steuerlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.

Die Vielzahl an aufgezeigten erst- und letztinstanzlichen Entscheidungen und unterschiedlichen Meinungen in der steuerrechtlichen Fachwelt wird in Zukunft sicherlich noch beachtlich zunehmen, weil sich hiervon Betroffene erfahrungsgemäß gegen derartige steuerliche Versagungen häufig zur Wehr setzen wollen.

65 Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hierzu insgesamt Bezug genommen auf die ausführlicheren Darstellungen im Aufsatz des gleichen Autors zu „Einkünfte aus Kapitalvermögen nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder sonst dem Ausland – ein Querschnitt“, StBp 2019 Heft 3, 71 bis 84, dort im Abschnitt III unter den Nr. 8 bis 13.