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

11.18

58. Jahrgang
November 2018
Seiten 321–356

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

Svenja Schütt M. Sc. Betriebswirtschaftslehre, Bad Segeberg
Mathematisch-statistische Methoden in der Außenprüfung – Über Pauschalisierungen, Widersprüchlichkeiten und zu hohe Anforderungen im Kontext des Zeitreihenvergleichs

Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Nordkirchen
Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach neuerem deutschem und internationalem Steuerrecht, in DBA-Ländern oder sonst im Ausland – Ein Querschnitt

Richter am FG a.D. Hermann Pump, Münster
Die Einzelaufzeichnungspflicht bei der Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) ab 1. 1. 2017 – Aufzeichnungs- und Belegpflichten gem. § 146 AO

RECHTSPRECHUNG

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

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

21019

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach neuerem deutschem und internationalem Steuerrecht, in DBA-Ländern oder sonst im Ausland

– Ein Querschnitt

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

I. Einleitung und Überblick

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (abgekürzt: VuV) werden nach nationalem und internationalen Steuerrechtssystemen gemäß den allgemein gültigen Zufluss-Prinzipien als Überschüsse der Einnahmen über die steuerlich zulässigerweise abziehbaren Werbungskosten[1] charakterisiert (sog. Einnahmenüberschussrechnung, im Inland gem. § 2 Abs. 1 Nr. 6 und Abs. 2 Nr. 2 EStG). Sie gelten daher nicht als typische Gewinneinkünfte. Entsprechend § 8 Abs. 1 des (deutschen) EStG werden als diesbezügliche steuerpflichtige Geldzuflüsse alle Bezüge in Geld oder Geldeswert aus den verschiedenen, jeweils gesetzlich normierten Einkunftsarten angesehen, so auch aus VuV.[2]

Die Gewährung von „Sachbezügen" in diesem Rahmen[3], wie beispielsweise von Wohnung, von Kost und Logie, von geschützten Rechten[4], von Nießbrauchrechten, von Sachinbegriffen[5], Waren, von Grunddienstbarkeiten[6] oder auch von Dienstleistungen jeder Art[7] sind dabei wertmäßig nach dem weit gefassten Begriff der Güter in Geldeswert in § 8 Abs. 2 des (deutschen) EStG[8] mit den marktüblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen, vermindert um mögliche Preisnachlässe. Eine Vermietungstätigkeit dauert nach der Rechtsprechung so lange an, wie der Vermieter dem Mieter die Nutzung der Mietsache tatsächlich überlässt. Die Vermietungszeit endet verständlicherweise somit erst mit dem Wegfall des Nutzungsrechts durch den Mieter.[9]

Gegenstand von Nutzungseinnahmen aus VuV können dabei gemäß dem jeweiligen wirtschaftlichen Gehalt von abgeschlossenen schuldrechtlichen oder dinglichen Leistungsverträgen unbewegliche oder bewegliche Vermögen sein, wie z. B. aus bebauten oder unbebauten Grundstücken, aus der Überlassung von Erbbaurechten oder von Ferienwohnungen (steuerrechtlicher Regelfall) oder von registrierten Schiffen, Boten oder

---

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

1 Als steuerlich absetzbare Werbungskosten werden bekanntlich alle Aufwendungen bezeichnet, die unmittelbar dem Erwerb, der Sicherung oder der Erhaltung von Einnahmen dienen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des deutschen EStG).

2 Zu Vermietungen und Verpachtungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft vgl. im Einzelnen *Schneider*, Aufs. v. 18. 5. 2018 zu „Land- und Forstwirtschaft – Lexikon des Steuerrechts", etwas verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630528 (82 S.), mit Hinweisen auf BFH v. 24. 1. 2018 II R 59/15 und BMF v. 18. 5. 2018 S 2232/0-02 zur steuerlichen Behandlung von vermieteten forstwirtschaftlichen Flächen als „Betriebsvermögen".

3 Vgl. hierzu die stichwortartigen Aufzählungen bei *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 48.

4 Vgl. *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 45.

5 Unter Sachinbegriffen ist ein breiteres Spektrum an beweglichen Sachen zu verstehen, die nach wirtschaftlichen oder technischen Gesichtspunkten nachvollziehbar eine gewisse Einheit bilden, vgl. *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 44, oder *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 102 sowie *Schallmoser* in Blümlich EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 232, 240 (mit stichwortartigen Aufzählungen).

6 Nach dem BFH-Urteil v. 19. 4. 1994, BStBl. II 1994, 640 zählen auch Nutzungsentschädigungen für die Einräumung einer Grunddienstbarkeit, wie z. B. zum Überspannen des Grundstücks mit Hochspannungsleitungen, zu den Einkünften aus VuV; nach dem BFH-Urteil v. 2. 3. 2004 IX R 43/03, BStBl. II 2004, 507 sind mögliche Entgelte an einen Eigentümer für die Inanspruchnahme seines Grundstücks im Zuge der Errichtung einer baulichen Anlage auf dessen Nachbargrundstück ein nach § 21 Abs. 1 EStG zu versteuern.

7 Vgl. zu „Dienstleistungen von Arbeitnehmern" als VuV-Einkünfte beim Arbeitgeber als zu versteuernde „Einnahmen aus VuV" i. S. v. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG", BFH v. 1. 9. 1998 VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213 oder HRF 1999, 177 oder auch verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0550296 (bei sog. gemischten Arbeitsverträgen – im Streitfall neben dem „Barlohn" nach den üblichen Durchschnittspreisen am Tätigkeitsort z. B. anteilig gesondert zu bewertende Arbeitsleistungen von Arbeitnehmern wg. einer entgeltlicher Nutzungsüberlassung einer Dienstwohnung i. S. v. § 535 BGB).

8 Zur Erläuterung der Begriffe „alle Güter in Geld oder Geldeswert" als auch „sonstige Entgelte" vgl. die aktualisierten Ausführungen von *Günther* unter „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung", mit Zitierung neuester BFH-Rechtsprechung aus 2016 u. 2017, EStB 2018, 187 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4077432.

9 Vgl. BFH v. 11. 3. 2003 IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; Anhaltspunkte für eine nachhaltige Beendigung eines Mietverhältnisses können danach sein: die Kündigung, ein ausdrücklich oder konkludent geschlossener Aufhebungsvertrag, ein Übergabeprotokoll als Dokumentation und Nachweis der endgültigen Rückgabe der Mietsache an den Vermieter oder auch der Umstand, bis zu welchem Endzeitpunkt der Mieter den Mietzins entrichtet hat (Kontoauszug).

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

Flugzeugen[10], aber auch aus diversen materiellen[11] oder immateriellen[12] Wirtschaftsgütern, wie aus der gestatteten Ausbeutung von Bodenschätzen oder auch von geschützten Rechten, wie Patenten etc.

Im Ausland ansässige Personen erzielen im Inland Einkünfte aus VuV und werden hier entsprechend § 49 EStG als beschränkt Steuerpflichtige[13] behandelt, wenn das ihnen zur Nutzung gegen eine Entschädigung überlassene Wirtschaftsgut (z. B. ein Grundstück, Wohn- oder betriebliches Gebäude oder immaterielles WG) im Inland belegen oder nutzbar ist, in ein Register eingetragen wurde oder in einer inländischen Einrichtung oder Betriebsstätte verwertet werden kann.[14]

Steuerinländer sind auf Grund des allgemein anzuwendenden Prinzips der Besteuerung ihres Welteinkommens (§ 1 Abs. 1 EStG oder § 1 Abs. 2 KStG) in Deutschland grundsätzlich auch mit ihren ausländischen Einkünften steuerpflichtig.[15] Soweit allerdings zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem anderen Land ein Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung derartiger Einnahmen aus VuV geschlossen wurde (sog. DBA), finden auf dessen Rechtsauslegung hierzu die Anleitungen der Rechtsexperten der OECD in Anlehnung an die Vorgaben im OECD-Muster-DBA vom Juli 2014 (hier im Besonderen die Art. 6, 12, 21 und 23 A oder 23 B) sowie deren aktualisierten Kommentierungen im OECD-Kommentar mit Stand v. 15. 7. 2014 Anwendung[16], wonach für die Einzelbesteuerung von Einnahmen hieraus grundsätzlich das „Quellenstaat-Prinzip" bzw. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern das „Belegenheitsprinzip" gilt.[17]

Im Titel und in der Präambel dieser über die Jahre hin mehrfach aktualisierten OECD-Muster-DBA[18] wird neuerdings ausdrücklich festgehalten, dass die Abschlüsse von bilateralen DBA nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerungen dienen, sondern ebenso der Verhinderung von Steuerverkürzungen und von Steuerumgehungen über die Landesgrenzen hin, um auf dieser Verhandlungsgrundlage sog. „weiße Einkünfte" zu fokussieren und sog. Rückfallklauseln (sog. Subject-to-tax-Klauseln) zu vermeiden. Der deutschen Finanzrechtsprechung[19] zufolge dienen die immer wieder aktualisierten OECD-Muster-Abkommen sowie der regelmäßig angepasste OECD-Experten-Kommentar hierzu der „dynamischeren Auslegung" von Doppelsteuerabkommen in steuerrechtlichen Zweifelsfällen.

Wesentliches Ziel dieser Bemühungen des international besetzten Ausschusses von Steuerexperten der OECD ist folglich die – auf rasche, multinational abgestimmte und auf Vereinheitlichung ausgerichtete Weise – erfolgende Schaffung „einheitlicher Standards" für den Neuabschluss oder die Revision von bilateralen DBA, und dies in besonderem Maß im Hinblick auf sachverhalts- oder auslegungsbedingten Qualifikationskonflikte.[20] Darüber hinaus stellt die OECD eben auch einen umfassenden, den Neuerungen jeweils angepassten Musterkommentar (OECD-MK) zur Auslegung dieses OECD-MA zu Verfügung. Dieses Gesamtpaket aus Musterabkommen und Kommentierungen wird von der OECD, wie erwähnt, in Etappen fortentwickelt und durch regelmäßige Updates gewartet.

Ein Großteil der Neuerungen durch das Update in 2017 betrifft die im Rahmen des „BEPS-Projektes"[21] notwendig gewordenen Anpassungen. Hierbei galten als Auslöser vorrangig Aktionspunkt 2 (Verhinderung von Steuervorteilen durch hybride Gestaltungen), Aktionspunkt 6 (Missbrauch von DBA-Gestaltungen), Aktionspunkt 7 (Verhinderung der Vorgabe von unwirklichen Betriebsstätten) sowie Aktionspunkt 14 (Verbesserungen von Streitbeilegungsmechanismen). Auch wurden dabei frühere Ansässigkeitskonflikte bei juristischen Personen, so zwischen ihrem Sitzstaat und dem Geschäftsleitungsland geregelt, und zwar entsprechend den Empfehlungen aus dem „BEPS Aktionsplan Nr. 7" zu Gunsten des Sitzes der nachweisbar „tatsächlichen Leitung" einer solchen Vertriebszweigniederlassung im anderen DBA-Land sowie last but not least gemäß dem sog. „Methodenartikel" hinsichtlich der grenzüberschreitenden, internationalen Schiff- und Luftfahrt.

Ferner müssen die Ertragssteuern dort bereits festgesetzt und auch nachweisbar tatsächlich gezahlt worden sein. Bei zu bejahender „Identität des Besteuerungsgegenstandes"[22] kön-

10 Hinweise: Nach dem BFH-Urteil v. 26. 10. 2011 II R 27/10, BStBl. II 2012, 274 ist eine auf dem Wasser schwimmende oder in der Luft befindliche vermietete Anlage mangels einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden und wegen fehlender Standfestigkeit bewertungsrechtlich kein Gebäude, und nach dem BFH-Urteil v. 2. 5. 2000 IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467, entfällt bei der Vermietung eines in die Luftfahrzeugrolle eingetragenen Flugzeugs ohne eine zusätzliche Sonderleistung des Vermieters auch die Gewerblichkeit, es sei denn, diese Vermietung erfolgt im Rahmen eines einheitlichen Geschäftskonzepts bzgl. An- und Verkauf (vgl. BFH v. 26. 6. 2007 IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289), so beispielsweise bei mietweiser Überlassung eines kompletten oder aufteilbaren „Hausrats".

11 Wie z. B. von Autos, Möbeln, Inventaren, Archiven, Wohnmobilen, Segelboten oder von vergleichbarem beweglichem Betriebsvermögen, wie beispielsweise von Computern- oder sonstigen Rechenanlagen.

12 Wie z. B. aus im Inland, europaweit oder gar weltweit rechtlich geschützten Rechten oder Patenten, so z. B. von schriftstellerischen, künstlerischen oder gewerblichen Urheberrechten bzw. von gewerblichen Erfahrungen oder auch aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen.

13 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).

14 Vgl. hierzu insgesamt *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 21, Rz. 1, 2, 18, 102.

15 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.).

16 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 DBAs dar.

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

18 Derartige *Musterabkommen* für die *Steuern vom Einkommen und Vermögen bestehen als Verhandlungsgrundlagen für DBAs seit mehr als 5 Jahrzehnten:* Erste Fassung auf Grund des Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1963, in deutscher Übersetzung veröffentlicht in 1965 vom Bundesministerium der Finanzen (BMF), damals Bonn, überarbeitete Fassung gemäß dem ergänzten Bericht des Steuerausschusses der OECD v. 11. 4. 1977, in deutscher Übersetzung vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht in 1979, seit 1992 dann laufende Überarbeitungen der einzelnen Artikel dieser Musterabkommens und später dessen Veröffentlichung zum besseren Nachschlagen in „Loseblattform" in einem beschrifteten Ordner; für die *Besteuerung der Nachlässe und Erbschaften: Gemäß* Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1966, in deutscher Übersetzung veröffentlicht vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1970, mit späteren Änderungen.

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

20 Die OECD hat den letzten Entwurf v. 11. 7. 2017 dieses überarbeiteten OECD-Musterabkommens unter *http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf* nachlesbar ins Internet gestellt, abgerufen am 12. 9. 2018.

21 Näheres hierzu vgl. in Fußn. 22; **BEPS** = Abkürzung für „Base Erosion and Profit Shifting"; von Herrn MR *Wichmann* (vom Steuerreferat IV B 2 des BMF) finden sich hierzu eine Reihe praktischer Hinweise des BMF auf dessen Website bzw. im Internet zum deutschen „IFA Symposium vom 06. 07. 2017" über das „Multilaterale Instrument (BEPS AI 15), Revision 2017 von OECD-Musterabkommen & Kommentar" (18 Seiten).

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

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

nen als steuerliche Ausgleichs- und Entlastungsmaßnahme wohl die übernational allgemein üblichen, jeweiligen nationalen Regelungen in dritten Ländern über die „Anrechenbarkeit" von ausländischen Ertragssteuern[23] auf die dortige steuerliche Heranziehung derartiger gesonderter Erträge[24] oder auch vice versa der dortigen, quellenbedingten Steuern nach § 34c Abs. 6 EStG auf diesbezügliche inländische Abgaben in Anspruch genommen werden. Dies sind folglich Erleichterungen, die zur Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung führen.[25] Nach § 34c Abs. 3 EStG könnte bei nennenswerten Abweichungen in der Qualifikation solcher ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Voraussetzungen auch ein bloßer, steuerlich gerechtfertigter Abzug solcher ausländischer Steuern in Betracht zu ziehen sein.

Als ein weiterer Ausweg von einer möglichen steuerlichen Mehrfachbelastung könnte auch eine „Verständigung" auf bilateraler Basis unter den zuständigen Finanzbehörden in die Wege geleitet werden. Gemäß Art 25 Abs. 1 OECD-MA kann zwar ein Verständigungsverfahren grundsätzlich nur im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der betroffenen Person eingeleitet werden. Nach Art 25 Abs. 1 OECD-MA, i. d. F. des Updates v. 21. 11. 2017 soll es künftig aber auch möglich sein, ein solches Verständigungsverfahren im „Quellenstaat" der strittigen Einkünfte 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 vorgesehen Rechtsmittel, ihren Fall der zuständigen Behörde einer der beiden Vertragsstaaten unterbreiten."*

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

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

Bei höheren Dauerbezügen von „sonstigen Einkünften" aus VuV sowie 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 auftragsgemäß das „Bundeszentralamt für Steuern", mit Sitz in Bonn, als Bundesoberbehörde, mit seiner bundesweit spezialisierten Bundesbetriebsprüfung.[26]

II. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach deutschem Einkommensteuerrecht

1. Allgemeingültiges nach inländischem Steuerrecht

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Nutzungs-Überlassung von Privatbesitz gehören bei der Einkommensteuer zu den Überschusseinkünften nach § 21 Abs. 1 EStG,[27] es sei denn, derartige Einnahmen werden im Rahmen eines Gewerbebetriebes erzielt. In diesem Ausnahmefall würde es sich i. S. v. § 21 Abs. 3 EStG halt um typische Einkünfte aus „Gewerbebetrieb" handeln.[28] Einnahmen aus VuV werden in aller Regel zeitlich vertraglich auf vorgegebene Laufzeiten begrenzt, können jedoch jederzeit verlängert werden.[29]

Nach der gesetzlichen Regelung in § 21 EStG werden Einkünfte erfasst für die – meist zeitlich begrenzte – Überlassung gegen Entgelt von

- unbeweglichem Vermögen jeglicher Art, so von Grundstücken, Gebäuden und Gebäudeteilen (Wohnungen, Ferienwohnungen etc.),
- Sachgesamtheiten (so z. B. Zubehör, Hausrat, Archiven, Gerüsten, Warenlagern, verselbständigte Wohnungseinrichtungen, Wertpapierbestände, Inventare, Büroeinrichtungen oder Bibliotheken, Autos, freiberuflichen etc.), Sachinbegriffen (z. B. bewegliches Betriebsvermögen, wie Computeranlagen etc.)[30],

23 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.

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

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

26 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 Finanzverwaltungsgesetz (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).

27 Vgl. die Auflistungen hierzu von DATEV-Lexinform, mit Stand v. 10. 1. 2018, verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0383005.

28 Zur Abgrenzung von VuV-Erträgen zu möglichen Einkünften vorrangig aus gewerblicher Tätigkeit vgl. neuste Ausführungen von *Wirfler* zu „Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Lexikon des Steuerrechts" (19 S.), verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630259; eine Gewerblichkeit entfällt nach dem rk. Urteil des FG Baden-Württemberg v. 17. 2. 2016 4-K-1349/15, EFG 2016, 820 oder DStZ 2016, 437 oder auch verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 5018936, bei Wohnungsvermietungen im Rahmen von „betreutem Wohnen" (mit Aufzählungen und Typisierungen der sozialverpflichtenden Voraussetzungen eines betreuten Wohnens).

29 Hinweis: Abgrenzung zur privaten Veräußerung, die einerseits im Inland wohl nicht unbedingt steuerpflichtig ist, andererseits in Ausnahmefällen unter die Anwendung von § 23 EStG fallen kann, vgl. *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 16 (mit der Kommentierung eines Beispiels), 20 u. 31 sowie bei Ausnahmefällen einer dennoch Dauervermietungen Rz. 27.

30 Umsatzsteuerrechtlich wird eine Sachgesamtheit abweichend von der zivilrechtlichen Rechtslage als ein einziger Gegenstand [ein einheitliches Wirtschaftsgut] angesehen, vgl. BFH v. 28. 8. 1986, BFH/NV 1987, 130.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

- Grunddienstbarkeiten oder Reallasten zugunsten Dritter[31],
- registerlich erfassten Schiffen oder Luftfahrzeugen,
- geschützten Rechten, so auch von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Patent- oder sonstigen Urheberrechten, grundstücksgleichen Nutzungsrechten (Art. 6 Abs. 3 OECD-MA), wie Wasser-, Fischerei-, Jagd- oder Erbbaurechten[32] etc.,
- der Veräußerungen von Miet- und Pachtzinsforderungen etc.[33],
- unbeweglichem Unternehmens-Vermögen (Art. 6 Abs. 4 OECD-MA[34]).

Steuerpflichtige Einkünfte sind danach alle aus solchen entgeltlichen Rechtsüberlassungen zugeflossenen Einnahmen, d. h. die Bruttomietzinsen, abzüglich einer anteiligen Kürzung von Werbungskosten. Zu solchen abziehbaren typischen Werbungskosten gehören – über den jährlichen allgemein gültigen steuerlichen Grundfreibetrag für Ledige (§ 32a EStG, in 2018 = 9.000,- EUR, in 2019 = 9.168,- EUR) oder zusammen zu Veranlagende (gem. §§ 26, 26b EStG, sog. Splitting, in 2018 = 18.000,- EUR, in 2019 = 18.336,- EUR) sowie über die spezielle Freigrenze nach § 22 Ziff. 3 EStG i. H. v. bisher 256 EUR hinaus – wie beispielsweise steuermindernd

- Absetzungen für Abnutzung wegen Wertverluste von Gebäuden oder beweglichen Sachinbegriffen (sog. AfA)[35],
- Abzug von möglichen Schuldzinsen,
- vom Vermieter getragene Ausgaben, wie für Wasser, Strom Müllabfuhr usw.,
- die im gleichen Kalenderjahr gezahlte Grundsteuer,
- mögliche Unterhaltungs- und Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten,
- Dach- oder Fassadenreparaturen,
- mögliche Finanzierungskosten, wie Zinsen für Hypotheken, Grundschulden oder Disagios, soweit diese im direkten wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen aus VuV stehen,
- Kosten für Rechtsberatung und Rechtsverfolgung im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis,
- Aufwendungen für Steuerberatungen, soweit sie auf die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen,
- Versicherungen im Zusammenhang mit dem vermieteten Gebäude, der Wohnung (z. B. Haftpflicht-, Wohngebäude- und Brandschutzversicherung sowie anteilige Rechtsschutzversicherung),
- Verwaltungskosten (Büromaterialien, Reisekosten zum vermieteten Objekt und zu Eigentümerversammlungen),
- weitere Kosten, die durch die Vermietung verursacht sind.[36]

Nach der BFH-Entscheidung v. 23. 10. 2008[37] (im Streitfall ergangen zu Schuldzinsen aus aufgenommen Darlehen) ist für den steuerlich gerechtfertigten Abzug solcher Aufwendungen zwingend ein nachweisbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit den ihnen anschließend zugrunde liegenden und hiermit finanzierten Einnahmen aus VuV erforderlich. Eine solche Konnexität ist danach dann nicht zu bejahen, wenn die darlehensweise aufgenommenen Gelder tatsächlich anderweitig für die Errichtung, Nutzung oder gar die Renovierung einer sonstigen Immobilie als das sicherungshalber belastete Mietgrundstück verwendet werden.

Das inländische Besteuerungsrecht wird im Einzelfall aufgrund von bilateralen Abkommen (DBA), insbesondere bei unbeweglichem Vermögen, nach dem „Belegenheitsprinzip" dem Inland oder dem ausländischen Vertragssaat zugewiesen. Soweit sich das Objekt einer Rechtsnutzungsüberlassung danach im Ausland befindet, werden Einnahmen hieraus im Inland nach der in DBA überwiegend üblichen „Freistellungsmethode" von der Einkommensbesteuerung steuerfreigestellt,[38] wenn gleich solche Einkünfte nach den „Progressionsvorbehalten" in solchen DBA[39] mit ihren Nettobeträgen zur Ermittlung der Höhe des Steuersatzes nach der persönlichen Steuerklasse sowie den unterschiedlichen Steuertabellen auf die anderen, im Inland zu versteuernden Erträge herangezogen werden können.[40] In Ausnahmefällen kommt nach speziellen DBA-Regelungen auch nur die „Steueranrechnungsmethode" zum Zuge, derzufolge vergleichbare mögliche ausländische Ertragssteuern auf Einnahmen aus dortige Belegenheitsobjekte auf angesetzte deutsche Einkommensteuern anzurechnen wären.[41]

Beim Nichtbestehen eines gültigen DBA mit einem solchen Land[42] könnten für eine derartige Steueranrechnung im „Kulanzwege" die Regelungen gem. § 34c des (deutschen) EStG, insbesondere dessen Abs. 6, durchaus zur Anwendung kommen.

Auch bei langjährigeren „Verlusten" aus einer Vermietung von Immobilien bleiben solche Nachteile in aller Regel steuerlich abzugsfähig. Das Finanzamt kann die steuerliche Anerkennung derartiger Verluste nicht mit der Begründung ablehnen, es läge eine so genannte „Liebhaberei" vor. Dies hat der Bundesfinanzhof

31 Vgl. *Wassermeyer/Schwenke* in Beck'sche Steuerkommentare, Wassermeyer-Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA, Stand März 2018, Art. 6, Rz. 73, 74 (Stand: 2007).

32 Vgl. *Wassermeyer/Schwenke* in Beck'sche Steuerkommentare, Wassermeyer-Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA, Stand März 2018, Art. 6, Rz. 62, 64 u. 67 (Stand: 2007).

33 Zu betrieblich bedingten Sachgesamtheiten vgl. Aufs. von *Mertzbach* zu „Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen [betrieblich-bedingten] Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG", DStZ 2018, 33 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4076140.

34 Vgl. *Wassermeyer/Schwenke* in Beck'sche Steuerkommentare, Wassermeyer-Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA, Stand März 2018, Art. 6 Rz. 101 bis 106 (Stand: 2010/2014).

35 Hierbei werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines Gebäudes bzw. anschaffungsnahe Aufwendungen innerhalb von drei Jahren (dazu zählen z. B. durchaus auch die Grunderwerbsteuern sowie die Notar- und Grundbuchkosten) linear oder – in Ausnahmefällen – auch degressiv auf die Kalenderjahre der mutmaßlichen oder voraussichtlichen gesamten Nutzungsdauer verteilt; pro Veranlagungsjahr sind sie (steuermindernd) anteilig als Werbungskosten abziehbar; degressive Abschreibungen bedeuten hierbei nach § 7 Abs. 5 EStG ja Steuerminderungen nach festen, aber fallenden, somit nicht gleichbleibenden Sätzen; Grundstückswerte unterliegen hingegen keiner Abnutzung oder nennenswerten Wertminderungen und sind daher insoweit steuerlich nicht absetzbar; so hat der BFH in seinem Urteil v. 2. 5. 2000 IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467 oder DB 2000, 1742, die Zulässigkeit einer degressiven Abschreibung von in die Luftfahrzeugrolle eingetragenen Flugzeugen unter bestimmten Voraussetzungen durchaus bejaht.

36 Vgl. weitere, stichwortartige Aufzählungen bei *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 49 – 61, insbes. 62.

37 Vgl. BFH v. 23. 10. 2008 IX B 134/08, BFH/NV 2009, 26 oder verkürzt DATEV-Dok.-Nr. 5904689, insbesondere eben zu Schuldzinsenabzügen bei Darlehensaufnahmen ergangenen, aber dennoch wohl allgemein gültig.

38 Vgl. hierzu, insbesondere zu Belegenheitseinkünften aus Spanien, die Rvfg. der OFD Frankfurt a. M. v. 16. 5. 2012 S-1301 A – ES. 08 – St 56, DStR 2012, 1345 oder DB 2012, 1899 oder auch verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 5234001.

39 Vgl. hierzu neueste Ausführungen vom 1. 4. 2018 von *Pott* „Progressionsvorbehalt – Lexikon des Steuerrechts", verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630648 (13 S.), zu unterschiedlichen Anwendungsgruppen von möglichen ausländischen Einnahmen.

40 Vgl. BFH v. 24. 9. 1985 IX R 143/83, BStBl. II 1986, 287.

41 Vgl. speziell zur Steueranrechnung von Belegenheitseinkünften aus der Schweiz das BFH-Urteil v. 11. 4. 1990 I R 63/88, BFH/NV 1990, 705.

42 Vgl. hierzu die Aufzählung von 85 solcher Länder oder Gebiete (mit oder ohne ein DBA mit Deutschland) im Schreiben des BMF v. 28. 6. 2018 IV B 6 – S 1315/13/10021:050, Dok.-Nr. dort: 018/0407280, zu einem bilateral vereinbarten „Automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen" nach dem „Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG" – Website des BMF oder besser des BZSt (Bundeszentralamt für Steuern, mit Sitz in Bonn), dort unter: *www.bzst.bund.de*, abgerufen am 12. 9. 2018.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

(BFH) mehrfach in seinen Entscheidungen[43] mit der Begründung bestätigt, der Gesetzgeber habe dies ganz offensichtlich in Kauf genommen, sonst hätte er sicherlich entsprechende Einschränkungen in den § 21 EStG aufgenommen.[44]

2. Steuerfreiheit bei Selbstnutzung von unbeweglichem Vermögen

Bei einer bloßen Eigennutzung oder auch einer unentgeltlichen gemeinschaftlichen Nutzung von unbeweglichem Vermögen (Bauwerken, Wohnungen, Ferienwohnungen etc.), zusammen mit nahen Verwandten oder anderen haushaltszugehörigen Personen, fehlt es an einer stillschweigenden oder vertraglich vereinbarten Nutzungsüberlassung an dritte Personen. Nutzungswerte hieraus werden in Deutschland seit längerem nicht mehr besteuert.[45]

3. Begründet verbilligt überlassene Nutzungen von Wohnräumen

Hierbei wird seit einigen Jahren (genauer seit dem VZ 2012) in solchen, vom üblichen Grundsatz abweichenden Steuerfällen nach § 21 Abs. 2 EStG[46], wenn sich in Sonderfällen aus privaten Gründen das Entgelt für eine Nutzungsüberlassung, gemessen an ortüblichen Marktpreisen oder Mietspiegeln[47], bewusst und beabsichtigt auf weniger als 66 % beläuft, gesetzgeberisch durchaus eine steuerlich zu korrigierende „Gewinnerzielungsabsicht" zu prüfen und zu vermuten sein. Gegebenenfalls ist hierbei eine „Aufteilung" **im Verhältnis der Nutzflächen** in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen[48], und sind geltend gemachte Werbungskosten entsprechend anteilig zu kürzen. Oder aber es ist, je nach Gestaltung und Motiv hierfür, das zu versteuernde Entgelt marktgerecht zu erhöhen und das ihm zugrundeliegende Rechtsgeschäft vollumfänglich als ein vollentgeltlicher Vorgang anzusehen und zu versteuern.[49] Bei einer erforderlichen Aufteilung der Aufwendungen sind allgemein folgende Grundsätze zu beachten:

- Aufwendungen, die ausschließlich auf eine bestimmte Nutzung entfallen, sind nur dieser Nutzung direkt und alleine zuzuordnen, z. B. Reparaturen in der vermieteten Wohnung.
- Aufwendungen, die das Gesamtgebäude betreffen, sind im Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen, z. B. Schuldzinsen, Grundsteuer, Dach- oder Fassadenreparatur.
- Kosten, die auf den zu eigenen Wohnzwecken genutzten bzw. auf einen unentgeltlich überlassenen Teil des Gebäudes entfallen, sind nicht als Werbungskosten abziehbar.[50]

Steht ein Gebäude, z. B. wegen Mieterwechsel, nur vorübergehend leer und soll es belegbar erneut vermietet werden, können die Aufwendungen, die auf die Zeit des Leerstands entfallen, dennoch als verlustverursachende Werbungskosten abgezogen werden.[51] Wurde das Objekt aber längere Zeit nicht vermietet, sollte man dem Finanzamt hierfür überzeugende Gründe benennen, z. B. nachweisbar aufwendige Mietersuche oder langwierige Renovierung in Eigenarbeit (z. B. durch Vorlage von Einkaufsrechnungen für das verwandte Baumaterial), weil sonst für diese Zeit der steuerliche Werbungskostenabzug entfallen kann.

4. Zahlungen von Mietkautionen durch den Nutzungsberechtigten

Es gibt verschiedene Arten von Mietkautionen, so z. B. Bargelder, Sparbücher, Bankbürgschaften, private Bürgschaften, Treuhandkonten, hinterlegte Bausparverträge oder Mietkautionsversicherungen.

Steuerrechtlich sind Mietkautionen[52] in jeder vereinbarten oder gezahlten Höhe – meist vor oder zu Beginn des eingegangenen Mietverhältnisses entrichtet – ausschließlich dem Vermögen des zahlenden Mieters zuzurechnen. Sie werden beim Vermieter von ihm aus bloßen Absicherungsgründen lediglich hinterlegt. Dieser erhält über diese Geldbeträge oder Sachzuweisungen keinerlei Verfügungsmacht. Einkünfte aus VuV entstünden für ihn lediglich dann, wenn er sie trotz Aufforderung nicht an den Mieter zurückführen würde, sie vielmehr für sich zur Eigenverwertung einbehalten würde.[53]

Nach § 551 Abs. 2 BGB können Mietkautionen ab Mietbeginn auch in drei gleichen monatlichen Raten geleistet werden. Der Vermieter hat die ihm überlassene Geldsumme im Sinne von § 551 Abs. 3 BGB je nach Vereinbarung zugunsten des Leistenden irgendwie oder irgendwo möglichst zinsbringend (als dessen Einnahmen aus Kapitalvermögen[54]) anzulegen und sich für den Mieter Bescheinigungen über den Steuerabzug auf die Kapitalerträge nach §§ 43 Abs. 1, 45a Abs. 2 u. 3 EStG auf amtlichem Vordruck oder auch Verlustbescheinigungen nach § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG ausstellen zu lassen.[55]

5. Zurechnung von Einnahmen aus Finanztermingeschäften als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (?)

In seiner Entscheidung v. 13. 1. 2015 hat der BFH[56] die Qualifizierung von Ausgleichzahlungen aus der Auflösung von Zinsswaps

43 Vgl. u. a. BFH v. 30. 9. 1997 IX R 80/94, BFH/NV 1998, 271.

44 Vgl. auch *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 63 – 68.

45 Vgl. hierzu *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 9, 10, 13 , 14 u. 39–44 (und zu „nahen Angehörigen" Rz. 83), *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 19 sowie Rdvfg. der OFD Frankfurt a. M. v. 16. 5. 2012 S-1301 A – ES 08 – St 56, DB 2012, 1899.

46 Neufassung durch den Gesetzgeber im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes v. 1. 11. 2011, BGBl. I 2011, 2131, gültig ab dem VZ 2012 (davor bei 56 %).

47 Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 18. 2. 2016 5 K 4220/12, EFG 2016, 1858, Nr. 22.

48 Vgl. hierzu ausführlicher auch *Günther* im Aufsatz unter „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung", mit Zitierung neuester BFH-Rechtsprechung aus 2016 u. 2017, EStB 2018, 187 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4077432 sowie auch *Pfirrmann* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG-Komm. (Stand: 2018), § 21 Rz. 202 bis 210 (von 2013).

49 Vgl. hierzu – auch zu denkmalgeschützten Wohngebäuden – *Kulosa* in Schmidt, EStG-Komm., 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 46 u. 158 – 161 und *Mellinghoff* in Kirchhof, EStG-Komm. 2018, § 21 Rz. 75 – 80 a; ergänzender nützlicher *Hinweis*: Sind im Laufe eines Jahres nachweisbar weniger als 50 % der ortsüblichen Miete zu verzeichnen, könnte bei der Belegenheitsgemeinde bis zum 31.3. des Folgejahres ein Antrag auf teilweise Rückerstattung der gezahlten Grundsteuer gestellt werden, wenn dieser Umstand nicht selbst verschuldet wurde, so z. B., wenn der Nutzer trotz Mahnung nicht oder nicht voll gezahlt hat oder wenn man sich bei Leerstand intensiv um eine Anschlussvermietung bemüht hat.

50 Vgl. hierzu auch die Rundverfügung der OFD Düsseldorf v. 13. 2. 2004 S 2253 A – St 2145 2253 – 101 – St211 – K, DB 2004, 517, mit Beispielen und Hinweisen auf Rechtsprechung.

51 Bei einem längeren Leerstand und der späteren Veräußerung einer Immobilie gibt es hingegen wegen fehlender Weitervermietungsabsicht keinen Abzug von Renovierungsaufwendungen als WK (vgl. hierzu rk. Urteil des FG München v. 19. 5. 2010 10 K 288/09, DStRE 2011, 1189 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 5010883).

52 Mietkautionen üblicherweise bis zu drei Nettokaltmieten.

53 Vgl. zu den möglichen Varianten bei Bestehen von Rückforderungsansprüchen des Mieters die Übersicht von *Wind*, mit Rechtsstand v. 1. 1. 2018, unter „Mieterkaution – Lexikon des Steuerrechts" verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630566.

54 Vgl. BMF v. 5. 11. 2002 IV C 1 – S 2401 – 22/02, BStBl. I 2002, 1338 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630566.

55 Hierzu vgl. BMF v. 3. 12. 2014 IV C 1 S-2401/08/10001.011, BStBl. I 2014, 1586.

56 Vgl. BFH v. 13. 1. 2015 IX R 13/14, BStBl. II 2015, 827, DStR 2015, 943 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0934690, sowie diese Entscheidung kommentierend von *Malzahn*, NWB 2015, 2283 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 4066899 (v. 27. 7. 2015); vom BMF wurde dieses BFH-Urteil mit Schreiben v. 13. 10. 2015 als allgemein anwendbar erklärt.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung relativiert und eher verneint, soweit solche Swaps-Zahlungen bei der Finanzierung der Anschaffungskosten für ein Vermietungsobjekt – außerhalb der steuerschädlichen Veräußerungsfrist gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG von 10 Jahren – der Absicherung von möglichen Zinsänderungsrisiken bei vereinbart variablem Darlehen dienen sollten. Zinsswaps gelten als Finanzierungs-Termingeschäfte, bei denen die gewährende Bank und der Zeichner für eine vorgegebene Laufzeit Vereinbarungen über den zeitphasenbezogenen Austausch variabler und fixer Zinsquoten auf einen nominalen Betrag treffen, wobei jede Seite diese Verabredung auch jederzeit wieder einseitig kündigen kann, möglicherweise unter Gewährung von für diesen Fall vereinbarten Ausgleichszahlungen.

Auf die Revision gegen diese FG-Entscheidung hin stellte der BFH in seinem korrigierenden Urteil v. 13. 1. 2015[57] mit Nachdruck fest, dass derartige Zinsswaps-Ausgleichszahlungen an den Kreditnehmer

- beim Empfänger im Jahr ihrer Auszahlung außerhalb einer fokussierten Nutzungsüberlassung der finanzierten Immobilie „keine steuerlich relevanten Einkünfte aus VuV“ auslösen würden,
- sondern in steuerrechtlicher Konkurrenz hierzu im Hinblick auf eine unmittelbare Verfügung auf den Bestand bzw. durch die Kündigung zugunsten der Beendigung eines Ausgleichsrechtes als „private Veräußerungsgeschäfte“ mit zu versteuernden Einnahmen i. S. v. § 23 EStG anzusehen,
- wegen des Ablaufs der Spekulationsfrist (Sperrfrist in § 23 Abs. 1 [heutige] Nr. 2. EStG von einem Jahr) zwar eigentlich nicht mehr zu versteuern,
- nach der Rechtsänderung bei Zinsswaps ab dem VZ 2009 – auch ohne Berücksichtigung von Veräußerungsfristen – jedoch als „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ steuerpflichtig geworden seien.

Das oberste Finanzgericht hat sie darin unter Berücksichtigung und Abwägung der Gesamtumstände vorrangig als „Einnahmen aus Termingeschäften“ gem. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG und damit als Erträge aus privaten Veräußerungsgeschäften aus Kapitalvermögen eingeordnet. Bei Immobilienkrediten mit variablen Zinsvereinbarungen können zur persönlichen Absicherung gegen unerwartet zu hohe Zinsschwankungen am Finanzmarkt durchaus Zinsswaps eingegangen und der Option, entweder diese Zinsswaps kurzfristig zu kündigen oder die variablen Zinsen nach einer gewissen Laufzeit gegen feste Zinsen eintauschen zu können, unterworfen werden. Hierfür können unter gewissen Voraussetzungen (z. B. negative Entwicklungen der Referenzzinssätze am beobachteten Finanzmarkt) auch derartige Ausgleichszahlungen konfiguriert werden.

6. Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Immobilienobjekten an Verwandte oder nahe stehende Personen

Nach einem Urteil des BFH v. 16. 2. 2016[58] ist bei Vermietungen an Verwandte oder sonst nahe stehende Personen jeweils nach der Tatsachenfrage, aus der Beweiswürdigung und aus dem Gesamtergebnis des finanzgerichtlichen Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, ob der Vermieter oder Verpächter noch beabsichtigt, auch längerfristig oder sogar dauerhaft, Erträge aus dem speziellen Immobilienobjekt zu erzielen, um alsdann steuermindernd Werbungskosten (im Streuerstreitfall überdies Werbungskostenüberschüsse) noch anerkannt zu bekommen.

Dabei reichen ihm nach der steuerrechtlichen Einschätzung aller objektiven Gegebenheiten und unter Beachtung besonderer Anforderungen an Nachweise der Ernstlichkeit der Vertragsabschlüsse[59] gegenüber rein privaten oder sogar nur familiären Anlässen oder Bindungen (Gleichklang von wirtschaftlichen Interessen) eine Konnexität, die Möglichkeit hierzu sowie eine annähernde Wahrscheinlichkeit aus. Andererseits könnte dabei ihm zufolge eine Verrechnung seines Mietpreisanspruches aus dieser Vermietung mit gesetzlichen Unterhaltsansprüchen auf der Grundlage eines Fremdvergleichs in Frage kommen.[60]

Bei Unentgeltlichkeit oder auch nur teilweiser Unentgeltlichkeit der Überlassung von Wohnraum an Unterhaltsberechtigte entfiele dann aber nach der Rechtsprechung in entsprechender Höhe der Ansatz von Einkünften aus VuV und damit eine volle oder zumindest eine teilweise Steuerabzugsmöglichkeit von aufgewandten Werbungskosten, weil der Wert der Nutzungsüberlassung voll oder nur zum Teil in die Berechnung von (Bar-) Unterhalten einbezogen werden müsste und das Rechtsverhältnis zwischen Vermieter und Mieter auf reine Nutzung des vertraglich überlassenen Wohnraums hierdurch empfindlich gestört wird.[61] Diese Schlussfolgerung entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH.[62]

Zu den vorerwähnten Abgrenzungsvarianten wird auch auf das Urteil des BFH v. 8. 3. 2006[63] Bezug genommen. Im diesem Steuerstreitfall ging es rechtsvergleichbar um die unentgeltliche Überlassung der Weiternutzung eines Grundstücks für einen Zeitraum von acht Jahren an den geschiedenen Ehegatten zur Abgeltung von dessen Zugewinnausgleichsanspruch.

In der Scheidungsvereinbarung gingen die Eheleute von einem diesbezüglichen Rechtsanspruch der Ehefrau in Höhe von 156.954 DM aus, der nicht in Geld, sondern durch die zeitlich begrenzte, unentgeltliche Nutzungsüberlassung bezüglich des dem Kläger gehörenden Grundbesitzes erfüllt werden sollte. In der Vorinstanz vertrat das Finanzgericht Thüringen[64] noch die Auffassung, die ehemalige Ehefrau nutze das Anwesen nicht aufgrund eines rechtswirksamen Mietvertrages, sondern im Rahmen der Scheidungsvereinbarung unentgeltlich, ähnlich wie eine Unterhaltsberechtigte, und verneinte wegen der bloßen Nutzungsüberlassung des Wohnraums an die geschiedene Ehefrau diesbezügliche Einnahmen des früheren Ehemannes aus VuV nach § 21 EStG.

Auf die Revision hin widerlegte der BFH diese Rechtsfolgerung mit der Begründung, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG gehörten nicht nur die für die Überlassung eines Gegenstandes gezahlten Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem tatsächlichen oder objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit dieser Einkunftsart stehen und damit durch sie veranlasst seien, so auch die kostenfreie Überlassung von Vermögenswerten zur Nutzung.

57 Vgl. BFH v. 13. 1. 2015 IX R 13/14, BStBl. II 2015, 827 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0946830.

58 Vgl. BFH v. 16. 2. 2016 IX R 28715, (hier Vermietung an die eigene Tochter), BFH/NV 2016, 1006 oder HFR 2016, 701 oder auch verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0950533, unter Berufung auf seine Grundsatz-Entscheidung hierzu v. 25. 3. 2003 IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170.

59 Hierzu vgl. BFH v. 9. 10. 2013 IX R 2/13, BFHE 244, 247 bzw. BStBl. II 2014, 527.

60 Vgl. hierzu auch ausführlich *Pfirrmann* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG-Komm. (Stand: 2018), § 21 Rz. 68 bis 77 (von 2013).

61 Vgl. BFH v. 24. 6. 2009 IX B 35/09, BFH/NV 2009, 1647, IWW-Abrufnummer 061644 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 5905067.

62 Vgl. BFH v. 17. 3. 1992 IX R 264/87, BFHE 168, 78 oder BStBl. II 1992, 1009; zur Abgrenzung.

63 Vgl. BFH v. 8. 3. 2006 IX R 34/04, BFH/NV 2006, 1280 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 5905067.

64 FG Thüringen v. 20. 4. 2005 III 46/05 V, EFG 2005, 280.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

Der Vermögensübertragung zur Abgeltung einer Ausgleichsforderung komme ein Entgeltcharakter i. S. v. § 8 EStG zu, und nicht nur eine unentgeltlichen Nutzungsüberlassung. Denn damit leiste der Steuerpflichtige nicht nur an Erfüllungsstatt, sondern erwirtschafte am Markt zugleich Erträge, indem er den Nutzungswert des Grundstücks dazu einsetzt, seiner Verpflichtung auf einen Zugewinnausgleich nachzukommen. Er erfülle während der Dauer der Nutzungsüberlassung die gegen ihn gerichtete Ausgleichsforderung nach § 1378 BGB und erziele mit der steten Verminderung seiner Schuld Einnahmen i. S. v. § 21 EStG. Durch die Überlassung von Sachleistungen i. S. v. § 1585c BGB[65] zur Abgeltung eines Gegenanspruchs in Geld unterscheide sich der Fall von der Überlassung einer Wohnung aufgrund eines bloß einseitigen Unterhaltsbegehrens. Diese steuerpflichtigen Einnahmen bestünden folglich in der steten Verminderung der Zugewinnausgleichsforderung, die dem Vermieter i. S. v. § 11 Abs. 1 EStG in den wohl 8 Jahren der kostenfreien Nutzungsüberlassung an die geschiedene Ehefrau gleichmäßig pro rata temporis zuflössen.

7. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auf Grund von Schuldenerlassen

Nach ständiger Rechtsprechung sind Erstattungsbeträge, die Werbungskosten ersetzen, im Jahr des Zuflusses steuerpflichtige Einnahmen bei der Einkunftsart, bei der die Aufwendungen vorher als Werbungskosten abgezogen worden waren.[66] Dies gilt auch für Schadensersatzleistungen, die Werbungskosten ersetzen.[67] Werden wechselseitige Ansprüche miteinander verrechnet, kann das einen Zufluss nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG bedeuten. Ein Zufluss wechselseitiger Ansprüche durch Aufrechnung oder einen Verrechnungsvertrag setzt allerdings voraus, dass sich zwei voneinander unabhängige fällige Ansprüche gegenüberstehen.[68]

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die einen Zufluss begründen sollen, hat die zuständige Finanzbehörde zu tragen. Denn dabei handelt es sich um einen Sachverhalt, aus dem sie eine steuerbegründende Tatsache herleiten möchte.[69]

Laut dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg v. 24. 8. 2011[70] bedeutet ein Schuldenerlass im Rahmen einer Bankfinanzierung vermieteter Immobilien – aus welchen Gründen auch immer (im Streitfall waren die Motive der Bank für den Teilschuldenerlass wohl rechtlicher und wirtschaftlicher Art – Angebot einer bloßen Schrottimmobilie) – im Jahre seiner Gewährung durch das Kreditinstitut einen Ertragszufluss in der zugebilligten Höhe gemäß der speziellen Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung".

8. Steuerliche Behandlung von Darlehen als Mietzuschuss bei Fehlen konstitutiver Merkmale von Gelddarlehen

Ist eine Rückzahlungsverpflichtung von einer Beendigung des gewährten Darlehens dergestalt von der Vertragsausgestaltung abhängig, dass sowohl die Rechtsfrage nach der Verpflichtung zur vereinbarten Rückgewähr, als auch der Zeitpunkt seiner Rückzahlung ungewiss ist, trägt nach der Rechtsprechung hierfür der Kreditgeber das wirtschaftliche Risiko, und die Hingabe des Geldes führe beim Empfänger nach § 8 EStG zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.[71] Im Streitfall sollte der Vermieterin (eine Immobilienverwertungs-KG) ein zurückzuzahlender Mietzuschuss gewährt werden, um eine Ausschüttung in Höhe von 2,5 %, mithin 50 % des prospektierten Dividenden-Anteils zu ermöglichen. Die Rückzahlung sollte erst dann erfolgen, wenn in den Folgejahren Überschüsse aus Mieteinnahmen erzielt werden, welche die prospektierten Überschüsse übersteigen.

Der BFH begründet die Versteuerung dieser Auszahlungen unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung hierzu sowie mit dem Hinweis darauf, dass Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i. S. von § 8 Abs. 1 i. V. m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG alle Güter in Geld oder Geldeswert umfassten, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Vermietungstätigkeit als Gegenleistung für die zeitliche Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung von unbeweglichem Vermögen zuflössen. Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehörten ja nicht nur die Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stünden und damit durch sie veranlasst seien.[72]

Die Rückzahlungsverpflichtung sei im Streitfall aufschiebend bedingt so vereinbart worden, dass sie nur dann erfüllt werden müsse, wenn bestimmte künftige Einnahmen oder Überschüsse erzielt würden. Aus der grundsätzlich nur für gewerbliche, durch Betriebsvermögensvergleich zu ermittelnde Einkünfte geltenden Regelung des EStG (i. d. F. des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften [Steuerbereinigungsgesetz – StBereinG – 1999, BGBl. I 1999, 2601] v. 22. 12. 1999) lasse sich der allgemeine Rechtsgedanke herleiten, der dem dort normierten Passivierungsverbot entsprechend auch im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung und bei den Überschusseinkünften eine Qualifizierung von Darlehen als Einnahmen gebiete. Und dies insbesondere, wenn die Rückzahlungsverpflichtung auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben werde, von dem weder bekannt ist, ob er überhaupt noch wann genau er eintritt.

Das als Mietzuschuss-Darlehen bezeichnete Rechtsgeschäft sei keine klassische Darlehensgewährung, weil die Rückzahlungsverpflichtung der Kreditnehmerin davon abhängig gewesen sei, dass sie in späteren Jahren tatsächlich Mieteinnahmen erzielte, welche die erstellten Prognoseberechnungen überstiegen.

9. Kein Abzug von Verlusten aus Optionsgeschäften als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Der BFH hat in seinem Urteil v. 18. 9. 2007[73] die Absetzbarkeit von Verlusten aus sog. Devisen-Optionsgeschäften, die aus bestimmten Mieteinnahmen finanziert wurden, als Werbungskosten beim gleichen Mietobjekt mit der Begründung ausdrücklich verneint, es fehle an einem direkten und wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den beiden Geschäftskomplexen, und zwar auch dann, wenn beim Erwerber von voreherein die Absicht bestanden habe, mögliche Erträge aus solchen Optionsanlagen[74] für Zwecke weiterer Vermietungen von Grundbesitz zu verwenden.

65 Vgl. BFH v. 17. 3. 1992 *IX R 264/87*, *BFHE 168, 78* oder *BStBl.II 1992, 1009*.
66 Vgl. BFH v. 13. 7. 2000 *VI B 184/99*, BFH/NV 2000, 1470.
67 Vgl. BFH v. 23. 3. 1993 *IX R 67/88*, BStBl. II 1993, 748.
68 BFH v. 19. 2. 2002 *IX R 36/98*, *BStBl.II 2003, 126*.
69 BFH v. 19. 6. 2007 *VIII R 63/03*, *BFH/NV 2008, 194*.
70 FG Baden-Württemberg v. 24. 8. 2011 14 K 4825/09, openJur 2012, Nr. 67382 oder ausführlich auch in DATEV-Dok.-Nr. 5017931.
71 Vgl. BFH v. 12. 7. 2016 IX R 56/13, BStBl. II 2017, 253 oder DStR 2016, 2850 oder auch ausführlich in DATEV-Dok.-Nr. 0934418 (Vorinstanz FG Köln v. 15. 10. 2013 3 K 3169/03, EFG 2014, 996).
72 So ausführlich begründet BFH v. 8. 3. 2006 IX R 34/04, BFH/NV 2006, 1280, sowie v. 2. 12. 2014 IX R 1/14, BFHE 248, 165 oder BStBl. II 2015, 493.
73 Vgl. BFH v. 18. 9. 2007 IX R 43/05, BFH/NV 2008, 40 oder stark verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0586978 (Vorinstanz FG Düsseldorf v. 29. 9. 2005 16 K 1483/03 E), openJur 2011, 38263.
74 Zu „Optionsgeschäften" vgl. ausführlich die beiden BFH-Entscheidungen v. 17. 4. 2007 IX R 23/06, BStBl. II 2007, 606 und IX R 40/06, BStBl. II 2007, 608.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

Mögliche positive Optionserträge dieser Art seien davon getrennt unbestreitbar als „sonstige Einnahmen" i. S. v. § 22 EStG zu qualifizieren und zu versteuern. Und dies, soweit es sich um eingeräumte Optionen handele nach § 22 Nr. 3 EStG oder bei erworbenen Papieren nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 4 EStG. Mögliche Verluste aus derartigen „sonstigen Einkünften" dürften darüber hinaus auch nicht im Wege eines vertikalen Verlustausgleiches mit Einkünften des gleichen Steuerpflichtigen aus Gewerbebetrieb oder mit Einnahmen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden.[75]

Der Wortlaut des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG schließe einen solchen sog. vertikalen Verlustausgleich zwischen privaten Veräußerungsverlusten i. S. des § 23 Abs. 1 EStG und positiven Einkünften aus allen anderen Einkunftsarten ausdrücklich aus. Danach sind Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, auszugleichen, nicht aber innerhalb der Betragsgrenzen gem. § 10d EStG von anderen zu versteuernden Einkünften abzuziehen. Sie könnten daher wegen des gesetzlichen Zwangs der systematischen und strukturellen Verknüpfung der Verlustausgleichsbeschränkungen in §§ 22 Nr. 3 i. V. m. 23 Abs. 3 Satz 8 EStG diejenigen Einkünfte lediglich nach den Maßgaben von § 10d EStG mindern, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 EStG erzielt hat (vgl. auch § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG – dieser ist aber in 2014 zusammen mit Satz 10 aufgehoben worden, daher kann diese frühere Fassung, nur noch für die VZ vor 2014 gelten).

10. Erstattungen von Werbungskosten führen zu Einnahmen aus VuV

Rückflüsse oder Erstattungen jeder Art – und aus welchen rechtlichen Gründen und Quellen auch immer – von selbst aufgebrachten und steuerlich bereits geltend gemachten Werbungskosten sind steuerrechtlich gleichermaßen als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i. S. der §§ 8 und 21 EStG zu behandeln. Das hat das Hessische Finanzgericht in seiner Entscheidung v. 2. 9. 1999[76] mit der Begründung festgestellt, dass ein vereinbartes Gesamtentgelt für den Erwerb einer Immobilie zivilrechtlich sowie auch nach den Grundsätzen von Treu und Glauben einer späteren Rückerstattung der im Erwerbsjahr abgezogenen Werbungskosten im Falle einer Rückabwicklung des Erwerbsgeschäftes nicht entgegenstehe und diese zurückgezahlten Beträge im Jahr des Zuflusses dann steuerpflichtige Einkünfte aus VuV darstellten.

Zur weiteren Begründung nimmt das Gericht zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug auf die breitgefächerten Ausführungen (S. 9 u. 10) in der Entscheidung des gleichen Finanzgerichts v. 23. 7. 1992.[77]

11. Nießbrauch an Grundstücken, fremden Rechten oder Sachgesamtheiten

Ein Nießbrauch ist in Deutschland als das unveräußerliche und unvererbliche, absolute und umfassende Recht anzusehen, Nutzungen aus einer fremden Sache (§ 100 BGB), eines fremden Rechts oder eines Vermögens (Nießbrauch an Sachen gem. § 1030 BGB – Nießbrauch an einer Erbschaft entsprechend § 1089 BGB) unter Ausschluss des Eigentümers ziehen zu dürfen (mehr als bei Bestellung von bloßen Grunddienstbarkeiten oder persönlichen Dienstbarkeiten, die nur einzelobjekt-bezogen wirken).

Bei der steuerlichen Beurteilung eines eingeräumten Nießbrauchrechts ist noch zwischen Zuwendungs- und Vorbehaltsnießbrauch (Vorbehalt des Nießbrauchrechts an einem übertragenen Grundstück für den bisherigen Eigentümer, unter Beibehaltung der steuerlichen Absetzbarkeit von WK) zu differenzieren. Beim Zuwendungsnießbrauch bestellt der Eigentümer zugunsten des Berechtigten einen Nießbrauch an einem Grundstück. Künftig erzielt dann der Nießbraucher und nicht mehr der Eigentümer hieraus steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit das Grundstück entgeltlich an einen Dritten vermietet oder verpachtet ist.[78]

In einem Rundschreiben v. 30. 9. 2013 hat das BMF zur steuerlichen Behandlung von Nießbrauchrechten und anderen Nutzungen ausführlich Stellung bezogen.[79]

12. Umsatzsteuerliche Aspekte bei Vermietungen und Verpachtungen

Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken sind nach § 4 Nr. 12 UStG im Inland grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit.

Eine solche Vermietung ist andererseits dann umsatzsteuerpflichtig, wenn sie an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erfolgt (Ausnahmefall, sog. Option). Ein derartiger Verzicht auf die allgemeine Umsatzsteuerbefreiung ist jedoch nur relevant, wenn der Leistungsempfänger (Mieter) das gemietete Objekt ausschließlich für Umsätze verwendet, die dem Recht auf Vorsteuerabzug unterliegen. Demzufolge kann, z. B. bei Vermietungen von Praxis- oder Büroräumen an Ärzte, an Versicherungen, an Versicherungsvertreter, an Banken etc., nicht ohne weiteres auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet werden.[80]

Das Gleiche gilt für Vermietungen an gewerblich tätige Zwischenmieter, sofern diese wiederum an Privatpersonen untervermieten, weil solche Zweitmieter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

III. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach internationalem Einkommensteuerrecht

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

Eine sog. doppelte Besteuerung liegt vor, wenn unterschiedliche nationale Steuerhoheiten dieselbe Person wegen desselben Steuergegenstands für denselben Zeitraum in gleicher oder ähnlicher Weise besteuern. Die Besteuerung überschneidet sich dann, weil der eine Staat das Gesamteinkommen des ansässigen Steuerpflichtigen besteuert und der andere Staat die Einnahmen, die aus seinem Inland stammen, u. a. gleichermaßen bei nicht ansässigen Personen besteuert. Ursache hierfür ist die parallele Besteuerung ein und desgleichen wirtschaftlichen Vorganges sowohl nach

75 Unter ausdrücklichem Hinweis hierzu sowie zu § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG auf das BFH-Urteil v. 18. 10. 2006 IX R 28/05, BStBl. II 2007, 259 oder verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0586978.

76 Vgl. FG Hessen v. 2. 9. 1999 7 K 3548/95, JurionRS 1999, 19448, bestätigt durch BFH v. 2. 5. 2000 IX B 140/99 (Abweisung der Nichtzulassungsbeschwerde).

77 FG Hessen v. 23. 7. 1992 4 K 4392/87, EFG 1993, 79.

78 Vgl. hierzu auch *Pfirrmann* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG-Komm. (Stand: 2018), § 21 Rz. 25 (von 2013).

79 Vgl. BMF v. 30. 9. 2013 IV C 1 – S 2253/07/10004 BStBl. I 2013, 1184.

80 Zu möglichen USt-Pflichten oder USt-Befreiungen vgl. die neusten Ausführungen v. 1. 4. 2018 von *Schneider* „Grundstücksvermietung – Lexikon des Steuerrechts", verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. 0630435 (38 S. – dort unter Ziffer 2 sowie weiterhin jeweils unter dem Stichwort „Umsatzsteuerpflicht").

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

dem in DBA üblichen „Quellenprinzip" im Land der eigentlichen zu besteuernden Einkunftsquelle (vgl. § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 EStG), als auch mit dem Welteinkommen im „Wohnsitzstaat" des Steuerpflichtigen (vgl. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG). Eine effektive doppelte Besteuerung von Einkünften ist hiernach dann gegeben, wenn ein und dasselbe Steuersubjekt von mehreren internationalen Abgabehoheiten steuerlich tatsächlich in Anspruch genommen wird.

Die DBA enthalten Regelungen für die Zuweisung des Besteuerungsrechts sowie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Verhältnis der beiden vertragschließenden Staaten zueinander. Sie begründen selbst keinen eigenen Besteuerungsanspruch. Die Abkommen werden häufig durch Protokolle, eine Denkschrift, Briefwechsel oder andere Dokumente ergänzt und erläutert. Solche Dokumente sind Bestandteile des Abkommens und in gleicher Weise verbindlich.[81]

Die DBA sehen in aller Regel abweichend von der Systematik in § 21 des (deutschen) EStG keine geschlossene Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung" von Grundstücken, geschützten Rechten oder Sachbezügen vor. Besteuerungen von Einkünften erfolgen in aller Regel sowohl im Belegenheitsstaat als auch im Wohnsitzstaat, hier meist unter Anrechnung der im Belegenheitsstaat gezahlten Steuern. In diesen Fällen gilt wegen des Auslandssachverhalts nach § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungs- und Aufklärungspflicht des Empfängers von Erträgen hieraus. Die Besteuerung der Einkünfte im Ausland ist nachzuweisen, und zwar grundsätzlich durch Vorlage des Steuerbescheids der ausländischen Behörde mit Zahlungsnachweis. Werden die Einkünfte im Ausland erst voll oder zum Teil besteuert, nachdem diese Einkünfte bereits in die deutsche Einkommensteuerveranlagung einbezogen wurden, und wird der Nachweis dadurch dem Finanzamt gegenüber erst nachträglich möglich, liegt ein rückwirkendes Ereignis vor, das dann nach § 172 ff. AO eine Änderung des deutschen Steuerbescheides rechtfertigt.

In den DBA wird darüber hinaus, wie eingangs geschildert, bilateral festgelegt, ob und in welchem Umfang ein ausländischer Quellenstaat das Besteuerungsrecht hat sowie ob diese Einkünfte in Deutschland steuerfrei sind. Die meisten deutschen DBA sehen die ausschließliche Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Belegenheitsstaat sowie die Freistellung der Einkünfte in Deutschland vor. Sie enthalten auch Regelungen über die Quellensteuerentlastung, die Auskunftserteilung sowie die Streitschlichtung durch Verständigungsverfahren. Außerdem kann darin geregelt sein, ob die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer beseitigt wird. Wie dabei in Deutschland anzurechnen ist, regelt sich nach den §§ 34c, 34d des (deutschen) EStG.

In den DBA erfolgt hierzu vielmehr eine sachliche Aufgliederung in gesonderten Artikel-Regelungen. Diese richten sich in den allermeisten zwischenstaatlichen bzw. bilateralen Abkommen nach den erarbeiteten Vorgaben und Kommentierungen der Steuerexperten der OECD in Paris in dem regelmäßig aktualisierten OECD-Muster-DBA sowie ihren sachlichen Kommentierungen hierzu im OECD-Kommentar. So wird darin in aller Regel unterschieden bzw. abgegrenzt zwischen

- Art. 6 OECD-Muster-DBA: Unbewegliches Vermögen sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe, aber auch Duldung der Ausbeutung von Bodenschätzen[82]
- Art. 8 OECD-Muster-DBA: Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt
- Art. 12 OECD-Muster-DBA: Lizenzen
- Art. 13 OECD-Muster-DBA: Veräußerungsgewinne
- Art. 21 OECD-Muster-DBA: Sonstige bzw. andere Einkünfte.

Die Ertragsbesteuerung erfolgt nach Art. 6 Abs. 1 OECD-MA nach dem „Belegenheitsprinzip" grundsätzlich – verglichen nach den Maßstäben in § 21 des (deutschen) EStG – im Quellenstaat (sog. Anwenderstaat). Art. 6 Abs. 2 (OECD-MA) erläutert den sachlichen Regelungsumfang dieses „Belegenheitsprinzips".

Des Weiteren sei erwähnt, dass in den DBA große länderspezifische Unterschiede und national-spezifische Besonderheiten in den Steuereinschätzungen zu beachten sind. Abweichend von der Systematik anderer Einkunftsarten nach den DBA sehen die deutschen DBA für Auslandsimmobilien jedoch kein einheitliches, vergleichbares System der Besteuerung vor.

Für Steuerinländer gilt in fast allen Ländern das allgemein gültige Prinzip der Versteuerung von weltweit erzielten Einkommen (nach § 2 Abs. 1 EStG Welteinkommensprinzip). Unbeschränkt steuerpflichtige Personen haben Einkünfte aus VuV grds. auch dann nach § 21 EStG zu versteuern, wenn ihr strittiges Vermögen im Ausland belegen ist. Demzufolge sind im jeweiligen Inland steuerrechtlich auch alle im gesamten Ausland erwirtschafteten Einnahmen der inländischen Einkommensteuer zu unterwerfen. Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Einkünfte aus einer individuell vermieteten Wohnung in einem konkreten Staat oder z. B. mittelbar von einem ausländischen Immobilienfonds aus verschiedenen Staaten bzw. Quellen stammen. Keine Bedeutung hat es, ob die steuerpflichtigen Einkünfte aus einer individuell vermieteten Wohnung in einem konkreten anderen Land oder aus mehreren Ländern im Ausland oder aber anteilig aus einem ausländischen Immobilienfonds mit Einnahmequellen in verschiedenen Staaten stammen.

Die deutschen DBA mit anderen Ländern sehen jedoch für Auslandsimmobilien kein einheitliches, dem deutschen Steuerrecht vergleichbares System der Besteuerung vor. Ausländische Einkünfte sind hier nach den Vorschriften des deutschen EStG, mögliche Aufwendungen im Ausland nach dem Veranlassungsprinzip zu ermitteln, wobei die hier als Werbungskosten geltend zu machenden Auslagen nicht zwangsläufig nur im Ausland angefallen sein müssen.[83]

2. Prüfung einer unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflichten bei Erzielung von Einnahmen aus VuV aus dem Inland oder aus dem Ausland

Bei längeren und Auslandsaufenthalten eines Steuerpflichtigen stellt sich nach den DBA (meist gem. Art. 4 – Schwerpunkt der Ansässigkeit) immer auch die Rechtsfrage nach dem Fortbestand (dem Andauern) seiner unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht im Inland.

Steuerausländer ohne einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, aber mit Inlandsvermögen haben inländische Einkünfte aus VuV oder aus hier verwerteten Rechten oder Sachgesamtheiten nach dem „Belegenheitsgrundsatz" ebenso im Inland zu versteuern, und zwar nach § 49 EStG als „beschränkt Steuerpflichtige", soweit ein DBA hierzu nichts Abweichendes regelt.

81 Vgl. die BMF-Definition in der Rz. 1 des BMF-Rundschreibens v. 3. 5. 2018 IV B 2 – S-1300/08/10027 (zur Behandlung von Arbeitslohn nach DBA), BStBl. I 2018, 643 oder DStR 2018, 1125 oder auch ausführlich in DATEV-Dok.-Nr. 5236619.

82 Vgl. *Wassermeyer/Schwenke* in Beck'sche Steuerkommentare, Wassermeyer-Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA, Stand März 2018, Art. 6 Rz. 16b (Stand: 2017).

83 So gilt hier nach § 7 Abs. 4 EStG, z. B. für Auslandsimmobilien, eingeschränkt jährlich grundsätzlich die nur 2 %-ige lineare AfA.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

Das der Bundesrepublik Deutschland aufgrund dieses Welteinkommensprinzips zustehende Besteuerungsrecht kann jedoch aufgrund eines nach § 2 AO vorrangigen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) entfallen oder stark eingeschränkt werden. Hierbei ist zu beachten, dass der BFH entsprechend der Zielsetzung der bilateralen DBA bereits mehrfach entschieden hat, dass die DBA keine eigene materielle Steuerpflicht begründen, sondern ausschließlich sog. „Schranken- und Zuweisungsfunktionen" haben.[84] Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien im Ausland werden nach den DBA in der Regel nur in dem Staat besteuert, in dem sich das Objekt befindet (sog. Belegenheitsprinzip).

3. Gleichstellungsaspekte aus der Sicht des Europäischen Gerichtshofes (EuGH)

Im EUGH-Urteil v. 15. 10. 2009[85] mahnte das angerufene EU-Gericht an, dass die steuerliche Situation einer in Deutschland ansässigen und daher unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person, die wie die Kläger im Ausgangsverfahren (hier offensichtliche Beschränkungen des Kapitalverkehrs gem. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG [alte Fassung bis 2013] bei negativen Einkünften aus einer Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen oder nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG [frühere Fassung bis 2009]) für Gebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht reinen Wohnzwecken dienen, wenn diese in einem ausländischen Staat belegen sind, durch den eingeschränkten Verlustabzug steuerlich ungünstiger gestellt sei, als sie es wäre, wenn sich ihre Immobilie im eigenen Land, folglich in Deutschland befände.

Ein derartiger steuerlicher Nachteil sei geeignet, eine solche Person sowohl davon abzuhalten, in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Immobilie zu investieren, als auch davon, eine solche in ihrem Eigentum stehende Immobilie zu behalten. Daraus ergäbe sich, dass nationale Maßnahmen wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren gehe, nach Art. 18 EG sowie Art. 56 EG keineswegs mit dem EU-Prinzip eines „freien Kapitalverkehrs" zu vereinbaren sei. Der deutsche Gesetzgeber sowie das BMF für die deutsche Finanzverwaltung haben daraufhin reagiert und in den Folgejahren beide Bestimmungen EU-konform ausgerichtet.

Erwähnt sei auch, dass nur wenige DBA, insbesondere mit für Immobilieninvestitionen bedeutende ausländische Staaten, wie z. B. mit Spanien oder der Schweiz,[86] die Besteuerung in beiden Staaten unter „Anrechnung" der Steuern des Belegenheitsstaats auf die inländische Steuer vorsehen, ansonsten gelten für derartige ausländische Einnahmen aus Grundbesitz grundsätzlich die „Freistellungsmethoden", jeweils mit den ausdrücklichen DBA-Progressionsvorbehalten.

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

Aufgrund des im deutschen Steuerrecht vorherrschenden Prinzips der Besteuerung von Erträgen auch aus grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeiten nach ihrem „Welteinkommen" (§ 1 Abs. 1 EStG oder § 1 Abs. 2 KStG) sind Steuerinländer in Deutschland eben mit allen ihren in- und ausländischen Erträgen steuerpflichtig. Derartige ausländische Einnahmen sind hier in § 34d EStG abschließend aufgelistet, wozu nach dessen Ziffer 7 auch Einkünfte aus VuV i. S. v. § 21 EStG für hier unbeschränkt steuerpflichtige Personen bzw. in Anlehnung an § 49 Abs. 1 Ziffer 6 EStG ebenso beschränkt steuerpflichtige Einnahmen zählen. Umfang und Ermittlung solcher ausländischen Einkommen bestimmen sich für die inländische Besteuerung grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht (insbesondere gem. § 34c Abs. 1 EStG).

Zur Vermeidung möglicher doppelter Besteuerungen von – nach Art. 6 OECD-MA, i. d. F. des update v. 21. 11. 2017 – auszugrenzenden Einkünften aus VuV könnten im Falle einer Versteuerung in Deutschland – nach dem international generell anwendbaren „Wohnsitzprinzip" – sowie einer gleichzeitigen potentiellen, unabwendbaren Besteuerung in deren Belegenheitsland (aus inländischer Steuersicht), wenn diese im Quellenstaat der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Ertragssteuer vergleichbar sind, nach § 34c EStG angerechnet werden.[87]

Ferner müssen sie dort bereits festgesetzt und nachweisbar auch tatsächlich gezahlt worden sein. Bei zu bejahender „Identität des Besteuerungsgegenstandes"[88] können als steuerliche Ausgleichs- und Entlastungsmaßnahme wohl die übernational allgemein üblichen, jeweiligen nationalen Regelungen in dritten Ländern über die „Anrechenbarkeit" von ausländischen Ertragssteuern[89] auf die dortige steuerliche Heranziehung derartiger gesonderten Erträge[90] oder auch vice versa der dortigen, quellenbedingten Steuern nach § 34c Abs. 6 EStG auf diesbezügliche

84 Vgl. u. a. BFH v. 2. 4. 2014 I R 68/12, BFHE 245, 98, BStBl. II 2014, 875, v. 11. 3. 2015 I R 10/14, BFHE 249, 241, BStBl. II 2015, 1049; v. 22. 12. 2015 I R 40/15, BFHE 253, 174, BStBl. II 2016, 537 sowie v. 20. 7. 2016 I R 50/15, BStBl. II 2017, 230; danach ergebe sich dies ausdrücklich aus den in den Abkommen häufig verwendeten Formulierungen „Für die Anwendung dieses Abkommens gilt folgendes …" oder aus den Wendungen: „Im Sinne dieses Abkommens … bedeutet der Ausdruck …"; die Frage, ob im Ausland erzielte Einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte zu kürzen sind und auf welche Fälle sich diese Möglichkeit einer solchen Kürzung erstrecken soll, sei dagegen eine Angelegenheit des innerstaatlichen Steuerrechts.

85 Vgl. EuGH v. 15. 10. 2009 C-35/08, SIS 09 33 29, Slg. 2009, I-9807, DB 2009, 2353 oder Website des Gerichts (curia europa.eu); ähnliche steuerliche Ungerechtigkeiten sehen die Richter des EUGH im Urteil v. 22. 4. 2010 C-510/08, lg. 2010, I-3553 oder DB 2010, 931, hinsichtlich unterschiedlich hoher Gewährung von Freibeträgen bei Schenkungen von Grundbesitz an Dritte aus dem Inland oder aus einem anderen EU-Land.

86 So lautet beispielsweise der Art. 6 des DBA mit der Schweiz:
„(1) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen können [Anmerkung: auch aber nicht nur] in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. (2) Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen" bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie die Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen. (3) Absatz 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens. (4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dient …"
Im Gegensatz zu Kapitaleinkünften (Dividenden und Zinsen) sieht das DBA Schweiz keine Quellensteuer-Begrenzung vor. Die Besteuerung richtet sich folglich nach dem Schweizer Gesetz über die direkte Bundessteuer sowie den Steuergesetzen des jeweiligen Kantons.

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

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

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

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

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36

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

inländische Abgaben in Anspruch genommen werden. Dies sind folglich Erleichterungen, die zur Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung führen.[91] Nach § 34c Abs. 3 EStG könnte bei nennenswerten Abweichungen in der Qualifikation solcher ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Voraussetzungen auch ein bloßer, steuerlich gerechtfertigter Abzug solcher ausländischer Steuern in Betracht zu ziehen sein.

5. Weitere und zukunftsweisende bilaterale steuerliche Entlastungsmöglichkeiten

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

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

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

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

Bei betrieblich veranlassten höheren Dauerbezügen an VuV-Einkünften aus einem Nicht-DBA-Land bliebe in speziell auszuwählenden und lohnenden Steuerfällen neuerdings noch die Möglichkeit, eine koordinierte und zeitgleich anzusetzende Betriebsprüfung im Steuerinland (Wohnsitz des Empfängers) und im Herkunftsland dieser Erträge in Gang zu setzen, sog. „Joint Audit". Als „competent authority" hierfür in Deutschland fungiert auftragsgemäß das „Bundeszentralamt für Steuern" in Bonn, als Bundesoberbehörde mit seiner bundesweit spezialisierten Bundesbetriebsprüfung.[92]

6. Umsatzsteuerliche Besonderheiten beim Erbringen von umsatzsteuerpflichtiger Leistungen im EU-Auslandsbereich

Führt ein inländischer Unternehmer eine umsatzsteuerpflichtige Leistung für einen Unternehmer mit Sitz in einem anderen EU-Land aus, dann liegt im Sinne eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1a UStG der Ort der Dienstleistung regelmäßig da, wo der „Leistungsempfänger" seinen Betrieb bzw. seinen Firmensitz hat. Innerhalb der EU gilt derweilen das sog. Reverse-Charge-Verfahren, wonach der Leistungsempfänger grenzübergreifend die Umsatzsteuer schuldet und nicht der leistende Unternehmer.

Das gilt selbst dann, wenn er die Leistung im oder vom Inland aus ins andere EU-Land ausführt. In seiner Rechnung muss er zur eigenen steuerlichen Entlastung seinen Leistungsempfänger ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass dieser im Rahmen des EU-Reverse-Charge-Verfahrens Schuldner der Umsatzsteuer ist, und nicht er.[93]

IV. Fazit der Besteuerung von Einkünften aus VuV im In- und/oder Ausland

Vermietungen oder Verpachtungen von Immobilien, von bebauten Grundstücken, von Wohnungen, von Ferienwohnungen, von geschützten Rechten, von Nießbrauchansprüchen, von Nutzungsberechtigungen sowie von Sachgesamtheiten im In- oder im Ausland haben ihre eigenständigen steuerrechtlichen Regelungen und steuerlichen Unsicherheiten, denen in dieser Abhandlung nach neuesten Gesichtspunkten, Gesetzen und Rechtsprechungen nachgegangen wird. Erträge und ggf. Umsätze hieraus, egal, wo ihre Quellen liegen, im In- oder im Ausland, sind natürlich mehr oder weniger hier oder dort voll zu versteuern.

Zur Vermeidung von nicht gewollten, doppelten Besteuerungen derartiger Einkünfte im Jahr ihres Zuflusses, aus Quellen diesseits und jenseits der Landesgrenzen, regeln bilateral abgeschlossene Staatsverträge (sog. DBA) oder einseitige steuerliche Ausführungsbestimmungen die Zuweisung der Besteuerungsrechte oder in Fällen mit Ländern ohne ein DBA[94] im Regelfall dann nationale Normen mit Entlastungsmaßnahmen und Entlastungstatbeständen, die „Freistellungen" im eigenen Land oder „Anrechnungen" von Steuern hierauf aus dem anderen Land. Hierbei beherrschen vorrangig nationale und internationale Steuerprinzipien, wie Wohnsitz- oder Belegenheitsstaat, das allgemeine steuerrechtliche Umfeld.

---

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

92 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 Finanzverwaltungsgesetz (FVG): Bundeszentralamt für Steuern, abgekürzt BZSt, 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).

93 Brandneu im (deutschen) USt-Recht ist nach der geänderten BFH-Rechtsprechung, dass ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer in seinen Rechnungen zwar weiterhin seiner Anschrift, nicht aber mehr auch den Ort seiner tatsächlichen aktiven operativen Tätigkeit auszuweisen hat (vgl. die beiden BFH-Urteile v. 21. 6. 2018 V R 25/15 u. V R 28/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.210618.VR25.15.0 bzw. die neueren Presse- und Entscheidungsmitteilungen des Gerichts hierzu), die Angabe einer allgemeinen Postanschrift darin (z. B. auch eines Briefkastens), unter der er jederzeit zu erreichen ist, würde danach ausreichen.

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

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018 (http://www.stbpdigital.de) - 26.11.2018 14:36