

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff

Einkommensteuergesetz - Kommentar

246. Aktualisierung

(März 2014)

Mit dieser Aktualisierung legen wir Überarbeitungen zu § 20 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen) und des § 50d EStG (Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen) vor.

Die mit der Einführung der Abgeltungsteuer verbundene umfassende Steuerverstrickung privater Kapitaleinkünfte betrifft auch die Veräußerung stiller Beteiligungen und partiarischer Darlehen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG). Mit dieser Lieferung wird die Kommentierung insoweit vervollständigt. Von grundsätzlicher Bedeutung ist die darüber hinaus vorgelegte Kommentierung von § 20 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG. In Satz 2 finden sich zahlreiche Ersatztatbestände, die der Gesetzgeber der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes gleichstellt. Dazu zählen namentlich die Einlösung eines Wertpapiers, die Rückzahlung oder Abtretung einer Kapitalforderung, die verdeckte Einlage eines Wirtschaftsgutes sowie die Vereinnahmung eines Auseinandersetzungsguthabens bei Auflösung einer stillen Gesellschaft. *Jochum* arbeitet die zentrale Gemeinsamkeit dieser Veräußerungssurrogate heraus, die eine Gleichstellung mit einer Veräußerung im engeren Sinne erlaubt: die Entgeltlichkeit des Vorgangs. Dieser Befund erlaubt auch die Beantwortung der umstrittenen Frage, ob der Forderungsausfall ebenfalls vom Anwendungsbereich der Norm erfasst ist. Dies ist zu verneinen, da der Wortlaut der Norm insoweit eindeutig ist und eine Rechtsfortbildung aufgrund des Normkonzepts nicht in Betracht kommt, wie *Jochum* im Einzelnen darlegt. Weiter wird § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG behandelt, der bei der Veräußerung der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine Durchgriffsbesteuerung anordnet und damit eine Besteuerungslücke schließt.

§ 50d EStG ist eine komplizierte und verschiedene Bereiche betreffende Vorschrift, die verfahrensrechtliche und sonstige Fragen im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen regelt. Die Vorschrift behandelt in den Absätzen 1, 2, 4, 5 und 6 Verfahrensfragen, die mit der Steuerentlastung nach Doppelbesteuerungsabkommen oder mit der Steuerentlastung nach § 43b sowie § 50g (§ 44d a.F.) zusammenhängen. Die Absätze 3 und 7 bis 11 regeln von den übrigen Absätzen unabhängige Bereiche. So versagt § 50d Abs. 3 EStG ausländischen Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen die Steuerentlastung nach DBA oder nach § 43b EStG. § 50d Abs. 7 EStG enthält eine gesetzliche Auslegungsregel zu den in den DBA regelmäßig enthaltenen Kassenstaatsklauseln. Mit den Absätzen 8 und 9

fürhte der Gesetzgeber unilaterale Sondervorschriften ein, um die sog. „Keinmalbesteuerung“ zu verhindern. Bei den Absätzen 10 und 11 handelt es sich um Regelungen, mit denen der Gesetzgeber Urteile des Bundesfinanzhofs, die der Auffassung der Finanzverwaltung widersprachen, korrigieren will. Die von *Hahn-Joecks* grundlegend überarbeitete Kommentierung widmet sich hochaktuellen Fragen wie der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Treaty Overriding. *Hahn-Joecks* hält das Ziel der Missbrauchsabwehr, die Verhinderung der „Keinmalbesteuerung“ sowie die Sicherung von Steuersubstrat für legitim. Sie bezweifelt jedoch, ob es richtig ist, diese Ziele im Wege eines Treaty Override durchzusetzen – und zwar ungeachtet der noch vom BVerfG zu klärenden Frage der möglichen Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override. Völkerrechtliche Verträge seien einzuhalten, erst wenn Versuche, ein DBA nachzuverhandeln, gescheitert seien, könne ein Treaty Override in eng umgrenzten Fällen gerechtfertigt sein. *Hahn-Joecks* hält ein Treaty Override für zulässig, wenn Verstöße gegen höherrangiges Recht, insbesondere gegen die verfassungsrechtlich gebotene Steuergerechtigkeit nicht anders beseitigt oder verhindert werden können.

Im März 2014

Paul Kirchhof

Hartmut Söhn

Rudolf Mellinghoff