

Institut Finanzen und Steuern e.V. · www.ifst.de

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, April 2013

487

Die Entstrickung im Steuerrecht

Dr. Arne Schnitger

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Schnitger, Die Entstrickung im Steuerrecht,
IFSt-Schrift Nr. 487 (2013)

978-3-89737-032-6

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, April 2013

487

Die Entstrickung im Steuerrecht

Dr. Arne Schnitger

Berlin

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 487:

Die Entstrickung im Steuerrecht

Bei der Entstrickung geht es um die vorgezogene Besteuerung stiller Reserven, die ansonsten – etwa durch grenzüberschreitende Verbringung eines Wirtschaftsguts oder Sitzverlegung – der inländischen Steuerhoheit entzogen würden. Das deutsche Steuerrecht weist zur Sicherstellung der Besteuerung derartiger stiller Reserven ein Geflecht verschiedener Vorschriften vor. Spätestens seit der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache „National Grid Indus“ ergeben sich eklatante Widersprüche zwischen Gesetz, oberster deutscher Finanzrechtsprechung und EuGH-Rechtsprechung. Der EuGH ging in dem entschiedenen Fall davon aus, dass stille Reserven ebenso wie Wertminderungen ab dem Zeitpunkt der grenzüberschreitenden Überführung nur noch dem Aufnahmestaat zuzuordnen sind, und bestätigte die Unionsrechtmäßigkeit einer vorgezogenen Wertzuwachsbesteuerung durch den Wegzugsstaat.

Das scheint allerdings widersprüchlich zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den I. BFH-Senat im Jahr 2008, der zufolge bisher einem latenten deutschen Steuerzugriff unterliegende stille Reserven bei grenzüberschreitender Überführung in ausländische Hoheitsgebiete DBA-rechtlich gar nicht erst „entstrickt“ werden. Der deutsche Gesetzgeber hatte jedoch bereits zuvor in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG versucht, die finale Entnahmetheorie gesetzlich zu verankern. Vertreter der Finanzverwaltung sehen in der Entscheidung „National Grid Indus“ eine Bestätigung der deutschen Entstrickungsbesteuerung.

Auch die Modalitäten einer unionsrechtskonformen Entstrickungsbesteuerung sind nach wie vor ungeklärt und strittig: Während Vertreter der Finanzverwaltung die EuGH-Entscheidung als „Freibrief“ für Verschärfungen der deutschen Entstrickungsbesteuerung deuten, wird dies von anderer Seite klar abgelehnt und vielmehr eine Entschärfung der Entstrickungsbesteuerung gefordert.

Die hier skizzierten Rechtsunsicherheiten und Widersprüche waren Anlass für das IFSt, eine Studie in Auftrag zu geben, die den Klärungs- und Reformbedarf der deutschen Entstrickungsvorschriften umfassend beleuchtet und auch Vorschläge für ein zukünftiges konsistentes Regelungskonzept der Entstrickung und Verstrickung vorlegt.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN

Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im April 2013

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	9
II.	Grundlagen	11
1.	Begrifflichkeit	11
a.	Entstrickung	11
b.	Gewinnrealisierung	12
c.	Verstrickung	13
d.	Nutzungsentstrickung und -verstrickung	14
e.	Funktionsverlagerung	14
f.	Normen zur Verhinderung einer steuerbegünstigten mittelbaren Übertragung von Betriebsvermögen oder Anteilen.	15
2.	Historische Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung in Rechtsprechung und Gesetzgebung	16
3.	Dogmatische Begründung	20
a.	Entstrickung	20
b.	Wirtschaftsgut als Anknüpfungspunkt für die Entstrickungs- besteuerung	22
c.	Verstrickung	22
d.	Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung.	23
4.	Übersicht über bestehende Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen	25
a.	ESTG und KStG.	25
aa.	Einkünfte aus Betriebsvermögen	25
bb.	Einkünfte aus Privatvermögen	29
b.	GewStG	30
c.	UmwStG	30
d.	AStG	32
aa.	Hinzurechnungsbesteuerung.	32
bb.	Authorized OECD Approach	34
e.	InvStG	35
f.	Gewährung eines Steueraufschubs	35
aa.	Ausgleichsposten gem. § 4g EStG	35
bb.	Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG	37
g.	Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung.	38

5. Alternative Konzepte zur Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven.	41
a. Einführung.	41
b. Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen (§ 6 AStG)	41
c. Besteuerung der Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 5 EStG)	43
d. Besteuerung der Entstrickung von Betrieben und Teilbetrieben (§ 16 Abs. 3a EStG)	44
e. Sofortbesteuerung im Fall des Ausscheidens aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR-Abkommens (§ 12 Abs. 3 KStG)?	46
f. Normen zur Verhinderung einer steuerbegünstigten mittelbaren Übertragung von Betriebsvermögen oder Anteilen (§ 20 Abs. 3 UmwStG a.F.)	47
III. Regelungsbedürfnis für eine Entstrickungsbesteuerung.	48
1. Allgemeines.	48
2. Wirkung der abkommensrechtlichen Zuweisung der Besteuerungsrechte nach den Verteilungsnormen	49
a. Verpflichtung zur Steuerfreistellung zukünftiger Einkünfte.	49
aa. Unterscheidung der Verteilungsnormen in zwei Kategorien.	49
bb. Auswirkungen des Authorized OECD Approach	54
b. Verpflichtung zur Steueranrechnung.	56
3. Bestimmung der inländischen Einkünfte eines Steuerausländers gem. § 49 EStG	56
4. Bestimmung der ausländischen Einkünfte gem. § 34d EStG	59
5. Sicherstellung der Informationsbeschaffung und des Vollzugs	60
6. Nutzungsentstrickung	62
IV. Anforderungen des höherrangigen Rechts an eine Entstrickungsbesteuerung	64
1. Unionsrecht	64
a. Gleichheitsrechtlicher Eingriff in die Grundfreiheiten des AEUV aufgrund der Besteuerung stiller Reserven	64
b. Anerkennung der grundsätzlichen Zulässigkeit einer inländischen Besteuerung	67
c. Ausgestaltung einer Entstrickungsbesteuerung	70

aa.	Problemstellung	70
bb.	Sofortbesteuerung, aber Verpflichtung zum Besteuerungsaufschub	71
cc.	Konditionen der Gewährung eines Steueraufschubs (Nachweis, Sicherheiten, Zins usw.)	77
d.	Wertminderungen nach Entstrickung	81
aa.	Verpflichtung zur Berücksichtigung i.R.d. Entstrickungsbesteuerung	81
bb.	Auswirkungen der Rechtsprechung zu den finalen Verlusten	85
e.	Erfordernis einer Verstrickung	88
f.	Verhinderung „mittelbarer“ Veräußerung durch Steuerausländer	90
g.	Treaty Override	92
h.	Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung	93
2.	Verfassungsrecht	97
a.	Entstrickung	97
aa.	Berufsfreiheit (Art. 12 GG)	97
bb.	Eigentumsschutz (Art. 14 GG)	98
cc.	Allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 GG)	102
dd.	Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	102
b.	Verstrickung	109
c.	Treaty Override	111
d.	Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung	116
V.	Zusammenfassung der Anforderungen an eine zukünftige Entstrickungsbesteuerung	116
1.	Grundsätzlicher Anpassungsbedarf	116
2.	Einheitliches Besteuerungskonzept	117
3.	Sofortbesteuerung (mit Aufschub) vs. spätere Besteuerung des Außenumsatzes	119
4.	Entstrickungsbesteuerung nur bei Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts infolge einer Entstrickungshandlung	121
5.	Konditionen für den Steueraufschub (Nachweis, Sicherheiten, Zins usw.)	122
6.	Wertverluste nach Entstrickungsbesteuerung	123
7.	Verstrickung	124

8. Keine Entstrickungsbesteuerung für alle Steuer- und Einkunftsarten	124
9. Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung	125
10. Keine Normen zur Verhinderung einer „mittelbaren“ Veräußerung inländischen Vermögens	127
VI. Literaturhinweise	129

I. Einleitung

Die steuerliche Erfassung stiller Reserven bei Eintritt in die und Austritt aus der Steuerpflicht ist ein bedeutsamer Vorgang und hat eine hervorgehobene Stellung in einem steuerlichen Normensystem. Denn in den stillen Reserven manifestiert sich der Wert von zukünftigen, über mehrere Jahre anfallenden Einkünften, sodass der einer Entstrickungsbesteuerung unterfallende Wert regelmäßig sehr hoch ist. Dabei sind stille Reserven im deutschen Steuerrecht durchaus häufig anzutreffen. Sie können entweder auf realwirtschaftlichen oder auf inflationär bedingten Wertsteigerungen fußen, die wegen des gem. § 5 Abs. 1 HGB auch für das Steuerrecht geltenden Realisationsprinzips gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB erst zum Zeitpunkt des Leistungsaustausches besteuert werden. Aber auch steuerrechtliche Vorschriften – wie z.B. solche über Sonder-AfA – können dazu führen, dass steuerbilanzielle stille Reserven entstehen. Von daher ist es auf der einen Seite nicht verwunderlich, dass der Fiskus im besonderen Maße ein Interesse an der letztmaligen steuerlichen Erfassung von stillen Reserven hat. Auf der anderen Seite ist der Steuerpflichtige aufgrund der drohenden hohen Abgabenlast bzw. des Liquiditätsverlusts naheliegenderweise bestrebt, eine Besteuerung zu verhindern oder zumindest aufzuschieben.

Darüber hinaus nehmen die Regelungen über die Entstrickungsbesteuerung auch in systematischer Hinsicht eine zentrale Stellung ein. Schließlich konkretisiert sich zum einen über sie die Abgrenzung der Besteuerungshoheiten zwischen den Mitgliedstaaten. Zum anderen gewährleisten sie eine gleichheitskonforme Besteuerung i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG der Steuerpflichtigen, indem sie den für die Besteuerung maßgeblichen Wertansatz von Wirtschaftsgütern bei grenzüberschreitendem Ein- und Austritt in die Steuerpflicht regeln.¹ Vor diesem Hintergrund sollte man eigentlich meinen, dass sich im deutschen Steuerrecht ein ausgefeiltes und widerspruchsfreies Normensystem zur steuerlichen Behandlung von Ent- und Verstrickung vorfindet. Dem ist jedoch nicht so.

So ist es zunächst verwunderlich, dass der Gesetzgeber erst sehr spät eine allgemeine gesetzliche Grundlage zur steuerlichen Erfassung stiller Reserven für die Fälle der Entstrickung geschaffen hat.² Zumindest unglücklich ist dabei, dass infolge der jüngeren Rechtsprechung des BFH die verwendete Gesetzestechnik des Abstellens auf einen Ausschluss bzw. eine Beschrän-

¹ Vgl. unter II.3.a.

² Vgl. unter II.2.

kung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland nicht mehr zeitgemäß ist und die Regelungen über eine Entstrickungsbesteuerung in einer Reihe von Sachverhalten ins Leere zu laufen drohen. Welche Sachverhalte dabei letztlich nach nationalem Recht einer Entstrickungsbesteuerung unterliegen, ist nicht zuletzt auch wegen der mittlerweile vollzogenen Reparaturgesetzgebung im höchsten Maße unklar.³

Bemerkenswert ist weiterhin, dass sich der Gesetzgeber zur Verfolgung des gesetzgeberischen Ziels der Aufrechterhaltung des deutschen Besteuerungsrechts nicht eines einheitlichen Konzepts bedient. Stattdessen finden sich neben den allgemeinen Vorschriften über eine Entstrickungsbesteuerung weniger einschneidend wirkende Ansätze zur Sicherstellung des inländischen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven etwa beim Wegzug von natürlichen Personen⁴ sowie der SE und SCE.⁵ Für Betriebe und Teilbetriebe finden sich ferner Sonderregelungen für den Fall des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts für Wirtschaftsgüter aus Sachgesamtheiten wie Betrieben und Teilbetrieben,⁶ was Abgrenzungsfragen aufwirft und die Rechtsanwendung damit nicht erleichtert.

Hinzu kommt, dass die verschiedenen innerstaatlichen Besteuerungskonzepte zur steuerlichen Behandlung der Ent- und Verstrickung dem Einfluss der Rechtsprechung des EuGH ausgesetzt sind. Auch hier ist bedingt durch jüngere Entscheidungen, welche diametral zu der früheren Rechtsprechung des EuGH stehen, die Bestimmung des zulässigen Rahmens einer Entstrickungsbesteuerung mit mehr Fragezeichen denn je versehen.

Dass sich an so vielen Stellen Unsicherheiten im deutschen Steuerrecht bei der Behandlung der Entstrickung von Wirtschaftsgütern ergeben, ist ein unhaltbarer Zustand. Denn angesichts der hervorgehobenen Bedeutung sollten die Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung als Eingriffsverwaltung, welche erhebliche steuerliche Auswirkungen aufgrund punktueller Vorgänge auslösen, eigentlich in einem besonderen Maße darauf ausgerichtet sein, einen klaren Rechtsrahmen für die Steuerpflichtigen zu bieten. Aber auch für den deutschen Staat ist es angesichts der Zielsetzung der Sicherstellung des Fiskalaufkommens von Bedeutung, den Weg zu einer verlässlichen sowie

³ Vgl. unter II.4.a.aa.(1).

⁴ Hierzu unter II.5.b.

⁵ Hierzu unter II.5.c.

⁶ Hierzu unter II.5.d.

materiell- und verfahrensrechtlich durchführbaren Entstrickungsbesteuerung zu finden. Die Zielsetzung dieser Schrift ist es daher, zunächst den Status des derzeit bestehenden „Flickenteppichs“ an Normen, welche die Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven sicherstellen sollen, aufzunehmen. Angesichts der Änderungen in der jüngsten Rechtsprechung des BFH soll zudem der bedeutsamen Frage nachgegangen werden, inwieweit die verschiedenen Normen zur Entstrickungsbesteuerung überhaupt noch eine dogmatische Berechtigung haben. Weiterhin werden die europa- und verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen analysiert, an denen sich die Vorschriften über eine Entstrickungsbesteuerung ausrichten müssen. Darauf aufbauend sollen schließlich Leitlinien für ein allgemein verwendbares Konzept einer Entstrickungsbesteuerung erarbeitet werden, welches eine einfache und unter Beachtung aller Rechtsnormen zulässige steuerliche Erfassung der stillen Reserven erlaubt.

II. Grundlagen

1. Begrifflichkeit

a. Entstrickung

Der Begriff der „Entstrickung“ wird im Steuerrecht verwendet, ohne dass eine ausdrückliche gesetzliche Definition hierfür existiert. Gemeinhin kann man hierunter einen Vorgang fassen, wonach ein öffentlich-rechtliches Gewaltverhältnis beendet wird.⁷ Bezogen auf das Steuerrecht bedeutet dieser Begriff hingegen, dass ein bestehendes Besteuerungsrecht oder besser gesagt eine bestehende Möglichkeit zur Besteuerung zukünftiger Einkünfte bzw. stiller Reserven⁸ vollständig (oder teilweise) ausgeschlossen wird.⁹

Allerdings wurde der Begriff der Entstrickung nicht von Beginn an gewählt. Der RFH sprach zunächst von einem „Ausscheiden“ aus der deutschen Besteuerung,¹⁰ bis das Bundesministerium der Finanzen – soweit ersichtlich – in dem Verfahren zur Entscheidung des BFH vom 16.7.1969 erstmals von einer „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ als allgemeines

⁷ Vgl. *Vogel*, *StuW* 1974, 193, 198.

⁸ Stille Reserven sind dabei der Unterschied zwischen dem gemeinen Wert und Buchwert eines Wirtschaftsguts.

⁹ Vgl. z.B. *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, Rn. 5.347; *Jacobs*, *Int. Unternehmensbesteuerung*, 703 f.; *Heinicke*, in *Schmidt*, *ESTG*, § 4 Rn. 360.

¹⁰ Vgl. RFH v. 21.10.1936 – VI A 473/35, *RStBl.* 1937, 424.

Prinzip der Realisierung stiller Reserven bei Ausschluss eines Besteuerungsanspruchs sprach.¹¹ Dieser Begriff hat sich bis heute gehalten und wird gemeinhin bei einer Beeinträchtigung der Erfassungsmöglichkeit zukünftiger Einkünfte insbesondere in grenzüberschreitenden Sachverhalten verwendet.

Der Grund für die Beeinträchtigung der Besteuerungsmöglichkeit kann dabei in dem Ausscheiden des

- Steuersubjekts (subjektbezogene Entstrickung; das heißt die Verlagerung einer Einkunftsquelle)
- oder des Steuerobjekts (objektbezogene Entstrickung; das heißt die Verlagerung der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen)

aus der Steuerpflicht liegen.¹²

b. Gewinnrealisierung

Abzugsgrenzen sind die Normen der Entstrickungsbesteuerung von solchen Vorschriften, welche eine Besteuerung von stillen Reserven aufgrund deren Realisierung vorsehen (wie z.B. im Fall eines Verkaufs oder Tauschs eines Wirtschaftsgutes). Die Besteuerung ist hier dadurch gerechtfertigt, dass sich die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven am Markt realisieren und der Steuerpflichtige infolgedessen Einkünfte erzielt. Die Vorschriften zur Besteuerung realisierter Gewinne sind ein Grundpfeiler des deutschen Ertragsteuerrechts, gewährleisten sie doch eine Besteuerung nach der Markteinkommenstheorie.¹³

Aber auch soweit kein Leistungsaustausch am Markt vorliegt, kann es zu einer Realisierung stiller Reserven ohne Umsatzakt kommen, wenn ein sogenannter Ersatzrealisationsbestand ausgelöst wird.¹⁴ So führt etwa das Ausscheiden eines Steuerobjekts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen regelmäßig zu einer Besteuerung der stillen Reserven. Ebenso sollen die allgemeinen Normen zur Entstrickungsbesteuerung im Fall ei-

¹¹ Vgl. BdF in BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175.

¹² Vgl. *Herbst*, Die Entstrickung stiller Reserven, 9 f. und 11 f. m.w.N.

¹³ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 202.

¹⁴ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 205 ff.; *Stoll*, in *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, 207, 212; *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455.

nes Rechtsträgerwechsels anwendbar sein.¹⁵ Damit wird insbesondere eine Besteuerung gewährleistet, wenn infolge eines Zurechnungswechsels die stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes einem anderen Steuersubjekt zugerechnet werden bzw. durch abweichende Zurechnung von Wirtschaftsgütern eine steuerliche Ebene entfällt (wie z.B. im Fall eines nicht unter das UmwStG fallenden identitätswahrenden Formwechsels einer Kapital- in eine Personengesellschaft).¹⁶

Die Vorschriften zur Besteuerung von stillen Reserven aufgrund deren Realisierung am Markt sowie die Ersatzrealisationstatbestände sind grundsätzlich keinen europa- und verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt, da sie ebenso bei rein innerstaatlichen Sachverhalten anwendbar sind und daher keine Mehrbelastung für grenzüberschreitende Sachverhalte begründen. Dementsprechend sollen die Vorschriften zur Besteuerung realisierter Gewinne nachfolgend außer Betracht bleiben.

Allerdings sieht der Gesetzgeber zur Sicherstellung der Besteuerung realisierter Gewinne Vorschriften vor, welche einen Besteuerungsaufschub gewähren. Im Rahmen dieser Vorschriften besteht ebenfalls häufig das Erfordernis, dass eine Besteuerung der stillen Reserven im Inland zukünftig gewährleistet ist, um den Besteuerungsaufschub zu gewährleisten. Damit haben diese Vorschriften in systematischer Hinsicht eine Nähe zu den Vorschriften über eine Entstrickungsbesteuerung und werden konsequenterweise nachfolgend mit behandelt.

c. Verstrickung

Die Verstrickung ist der Gegenpol zur Entstrickung. Das heißt, unter der Verstrickung wird allgemein die Unterwerfung unter ein öffentlich-rechtliches Gewaltverhältnis bzw. der Eintritt eines Steuersubjekts oder Steuerobjekts in die deutsche Besteuerungshoheit verstanden. Im Kern ist eine Verstrickungsvorschrift dabei eine Bewertungsvorschrift, welche den Eintritt eines Wirtschaftsguts in die deutsche Besteuerungshoheit zum gemeinen Wert anordnet. Hierdurch wird sichergestellt, dass nur die auf deutschem Hoheitsgebiet zukünftig entstehenden Gewinne der deutschen Besteuerung unterworfen werden.

¹⁵ *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2649; *Lambrecht*, in Gosch, KStG, § 12 Rn. 36.

¹⁶ Vgl. *Wiss Beirat E&Y tax*, DB 2010, 1776, 1788 f.; *Benecke/Schnittker*, FR 2010, 555, 559 ff.

d. Nutzungsentstrickung und -verstrickung

Schließlich hat seit der erstmaligen gesetzlichen Einführung eines allgemeinen Regelungswerks zur Besteuerung von Entstrickungs- und Verstrickungsvorgängen der Begriff der sogenannten „Nutzungsentstrickung“ sowie „Nutzungsverstrickung“ Bedeutung erlangt. Gemeint sind hierbei Fälle, bei denen ein Wirtschaftsgut nicht auf Dauer, sondern nur vorübergehend einer im Ausland oder im Inland belegenen Betriebsstätte überlassen wird. Kennzeichnendes Merkmal der Nutzungsentstrickung bzw. Nutzungsverstrickung ist also, dass kein Zuordnungswechsel des Wirtschaftsguts stattfindet, mit der Folge, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung weder ausgeschlossen noch beschränkt wird.¹⁷ Es kommt stattdessen zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung hinsichtlich des Besteuerungsrechts an den laufenden Einkünften.¹⁸

e. Funktionsverlagerung

Neben der Entstrickungsbesteuerung stehen die Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen gem. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG. Eine Funktionsverlagerung liegt dabei gem. § 1 Abs. 2 FVerlV vor, wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahestehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt.

Da die Funktionsverlagerung an den Leistungsaustausch zwischen verbundenen Unternehmen anknüpft, ist sie nach zutreffender Auffassung grundsätzlich unter die Gewinnrealisierungstatbestände zu subsumieren.¹⁹ Folglich wird mittels der Funktionsverlagerung auch bisher nicht die Besteuerung eines ausscheidenden Wirtschaftsguts aus der deutschen Besteuerungshoheit geregelt, sondern vielmehr werden die im Fall eines grenzüberschreitenden Leistungsaustauschs entstehenden Einkünfte der Höhe nach korrigiert, wie sich bereits aus der Überschrift zu § 1 AStG ergibt („Berichtigung von Einkünften“). Zu den hierdurch eintretenden Besteuerungsfolgen sowie der Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten ließen sich eine

¹⁷ Vgl. *Musil*, in H/H/R, EStG, § 4 Rn. 217; *Heinicke*, in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 329; *Wied*, in Blümich, EStG, § 4 Rn. 488.

¹⁸ Vgl. unter II.4.g.

¹⁹ Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 58.

Reihe von kritischen Überlegungen hinsichtlich der systematischen, verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Zulässigkeit anführen. Letztlich regelt die Funktionsverlagerung aber die Besteuerung der Verlagerung von zukünftigen Gewinnpotenzialen und damit einen grundlegend anderen Sachverhalt als die Entstrickungsbesteuerung im eigentlichen Sinne (welche die Besteuerung im Inland gebildeter stiller Reserven in Form vorhandener, jedoch nicht oder nur teilweise bilanzierter Wirtschaftsgüter betrifft). Folglich findet die Funktionsverlagerung nicht vertieft Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Ergänzend ist lediglich anzumerken, dass die Funktionsverlagerung zukünftig teilweise Fälle einer Entstrickungsbesteuerung erfassen könnte. So wurde im Entwurf zum JStG 2013 mittels der Einführung des § 1 Abs. 5 AStG-E eine nationale steuerliche Vorschrift zur Erfassung von Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vorgeschlagen, welche eine Verselbstständigung der Betriebsstätte erreichen würde, wie sie bei der Gewinnabgrenzung nach den OECD-Grundsätzen zum sogenannten „separate entity approach“²⁰ vorgesehen ist. Das heißt, aufgrund des § 1 Abs. 5 AStG-E würde die Betriebsstätte wie ein eigenständiges Unternehmen behandelt, sodass der Transfer eines Wirtschaftsguts vom Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte wie ein Außenumsatz behandelt werden könnte. Somit könnte die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte bei Umsetzung des § 1 Abs. 5 AStG-E als Entstrickung zukünftig auch dem Regelungsbereich der Funktionsverlagerung potenziell unterfallen.²¹

f. Normen zur Verhinderung einer steuerbegünstigten mittelbaren Übertragung von Betriebsvermögen oder Anteilen

Weiterhin sieht das deutsche Steuerrecht Normen zur Verhinderung von Gestaltungen vor, bei denen eine Besteuerung stiller Reserven von Wirtschaftsgütern mittels Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und nachfolgendem Verkauf der erhaltenen Anteile verhindert werden soll. Die Notwendigkeit derartiger Regelungen ergibt sich aus der Einführung der bevorzugten steuerlichen Behandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen unter dem Halbeinkünfteverfahren (bzw. nunmehr dem Teileinkünfteverfahren) gem.

²⁰ Vgl. OECD-Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010.

²¹ Hierzu vgl. jedoch II.4.d.bb. und III.2.a.bb.

§ 3 Nr. 40 EStG für natürliche Personen sowie der Steuerbefreiung gem. § 8b KStG für Körperschaften.

Grundsätzlich sollen derartige Vorschriften nachfolgend nicht vertieft betrachtet werden. Die Zielsetzung solcher Vorschriften ist schließlich nicht primär auf den Erhalt des deutschen Besteuerungsrechts an den Wirtschaftsgütern (welches im Übrigen für den Fall des späteren Verkaufs der Wirtschaftsgüter auch erhalten bleibt), sondern auf die Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung der Vergünstigung des Halbeinkünfte- bzw. des Teileinkünfteverfahrens gerichtet. Dementsprechend sind diese Vorschriften auch grundsätzlich gleichermaßen für inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar.

Es finden sich jedoch teilweise Überschneidungen derartiger Normen mit den Vorschriften über eine Entstrickungsbesteuerung, soweit eine Steuerverhaftung der erhaltenen Anteile im Inland gefordert wird, um eine Einbringung steuerneutral zu vollziehen. Da diese Vorschriften mittlerweile über eine Vorlage des FG Hamburg²² den Weg zum EuGH gefunden haben, ist nachfolgend eine kurze Erörterung des beschriebenen Erfordernisses einer inländischen Steuerverhaftung der Anteile und dessen Zulässigkeit erforderlich.²³

2. Historische Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung in Rechtsprechung und Gesetzgebung

Der Grundstein für eine Entstrickungsbesteuerung aufgrund des Entfallens eines Besteuerungsanspruchs wurde vor der Einführung spezieller Vorschriften durch die Rechtsprechung gelegt. So hatte bereits der RFH in seinem Urteil vom 21.10.1936 die Notwendigkeit erkannt, im Fall des „Ausscheidens“ eines Wirtschaftsguts aus der inländischen Besteuerungshoheit aufgrund der Überführung ins Ausland eine Entnahme aus dem inländischen Stammhaus und eine Einlage in die ausländische Betriebsstätte anzunehmen.²⁴ Auch das kurze Zeit danach ergangene Urteil des RFH v. 14.12.1937, in dem das Gericht aufgrund der abkommensrechtlichen Steuerbefreiung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte annahm, dass die überführten Wirtschaftsgü-

²² Vgl. FG Hamburg v. 26.1.2012 – 2 K 224/10, EFG 2012, 1206.

²³ Vgl. unter II.5.f. und IV.1.f.

²⁴ Vgl. RFH v. 21.10.1936 – VI A 473/35, RStBl. 1937, 424.

ter aus dem Betriebsvermögensvergleich ausschieden, wies in die gleiche Richtung.²⁵

Wenig überraschend übernahm die Verwaltung bzw. die OFD Düsseldorf diese von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze.²⁶ Die Überführung von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte sollte nach der Verwaltungsauffassung grundsätzlich als innerbetrieblicher Vorgang zu beurteilen sein. Soweit jedoch mit dem ausländischen Betriebsstättenstaat ein DBA mit Freistellungsbetriebsstätte bestand, sei eine Entnahme zum Teilwertansatz anzunehmen. Soweit hingegen kein DBA mit Verpflichtung zur Freistellung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte bestand, sollte es bei der Überführung der Wirtschaftsgüter zum Buchwert bleiben.

Auf der Grundlage der beschriebenen Rechtsprechung des RFH sowie der Verwaltungsauffassung kam schließlich auch der BFH in seinem grundlegenden Urteil vom 16.7.1969 dazu, die sogenannte „Theorie der finalen Entnahme“ zu entwickeln.²⁷ Hiernach sollte zum Zeitpunkt des Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts infolge der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte eine Gewinnverwirklichung in Form einer Entnahme erfolgen.²⁸ Gleiches sollte auch für die grenzüberschreitende (Teil-)Betriebsverlegung gelten, da nach früherer Ansicht die Verlegung eines (Teil-)Betriebs als (Teil-)Betriebsaufgabe qualifizierte.²⁹

Die Rechtsprechung des BFH war sichtbar von der – dogmatisch verständlichen³⁰ – Intention geprägt, die Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven zum letztmaligen Zeitpunkt vor dem Verlust des Besteuerungsrechts zu sichern.³¹ Zum einen muss jedoch gesehen werden,

²⁵ Vgl. RFH v. 14.12.1937 – I 250/37, RStBl. 1938, 67.

²⁶ Vgl. OFD Düsseldorf v. 29.9.1952, DB 1952, 998.

²⁷ Vgl. BFH v. 16.7.1969 – I 266/62, BStBl. II 1970, 175. Zur Rechtsentwicklung der Entstrickung vgl. auch *Roser*, DStR 2008, 2389, 2390 ff.

²⁸ Die Finanzverwaltung folgte dieser Auffassung im Weiteren in A 13a Abs. 1 S. 3 EStR 1978; BMF v. 12.2.1990, BStBl. I 1990, 72; v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076. Zur Besteuerung der Überführung von Wirtschaftsgütern eines beschränkt Steuerpflichtigen ins Ausland zudem BMF v. 3.6.1992, DStR 1992, 948.

²⁹ Vgl. BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76.

³⁰ Hierzu unter II.3.a.

³¹ Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 18.

dass diese Zielsetzung vom BFH nicht grenzenlos – bzw. positiv formuliert nicht maßlos – verfolgt wurde. So wurde etwa die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte mit Anrechnungsmethode nicht als „Verlust“ eines inländischen Besteuerungsrechts gewertet, obwohl den deutschen Staat zukünftig eine Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern trifft.³² Ebenso sollte der Abschluss eines DBA nicht zu einer „finalen Entnahme“ von Wirtschaftsgütern führen, da es an einer Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen fehlte und das Inkrafttreten einer abkommensrechtlichen Verpflichtung zur Steuerfreistellung diese nicht ersetzt.³³ Zum anderen war die Rechtsprechung seit jeher Anfeindungen in der Literatur ausgesetzt, dass es für eine Anwendung der „finalen Entnahmetheorie“ an einer gesetzlichen Grundlage fehlte.³⁴

Angesichts dieser Kritik und dem besonderen Interesse der Verwaltung an einer sicheren gesetzlichen Grundlage zur Besteuerung der stillen Reserven sah sich der Gesetzgeber genötigt, i.R.d. SEStEG³⁵ einen Katalog verschiedener Vorschriften einzuführen, welche eine Entstrickungsbesteuerung gewährleisten sollten.³⁶ Dabei findet sich als Tatbestandsvoraussetzung in den durch das SEStEG eingeführten Vorschriften die immer wieder anzutreffende Formulierung, dass eine Entstrickungsbesteuerung zur Anwendung kommt, wenn ein Besteuerungsrecht „ausgeschlossen“ oder „beschränkt“ wird. Im Folgenden wird hierauf wieder zurückzukommen sein.³⁷

Etwas überraschend stellte sich der BFH in seinem Urteil vom 17.7.2008 der Kritik für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine Freistellungsbetriebsstätte und gab die finale Entnahmetheorie (zumindest laut dem Leitsatz) unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung ausdrücklich auf.³⁸ Man mag die Frage aufwerfen, inwieweit in dem Urteil tatsächlich eine Aufgabe der früheren Rechtsprechung zur finalen Entnahmetheorie zu

³² Vgl. BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246.

³³ Vgl. BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246.

³⁴ Vgl. Nachweise bei *Herbst*, Die Entstrickung stiller Reserven, 37 f.

³⁵ BGBl. I 2006, 2782.

³⁶ Hierzu im Einzelnen unter II.4.

³⁷ Vgl. unter II.4.a.aa.(1).

³⁸ Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464. Hierzu z.B. *Ditz*, IStR 2009, 115 ff.; *Gosch*, BFH-PR 2008, 499 ff.; *Hoffmann*, DB 2008, 2286 f.; *Meilicke*, GmbHR 2009, 783 f.; *Mitschke*, FR 2008; 1144 ff.; *ders.*, FR 2009, 326 ff.; *Koch*, BB 2008, 2450 ff.

sehen ist. Der BFH kam nämlich zu dem Schluss, dass trotz der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte eines DBA-Staates mit Freistellungsmethode die stillen Reserven bei deren Realisierung durch Erzielung eines Außenumsatzes besteuert werden können, soweit diese während der Belegenheit des Wirtschaftsguts im Inland gebildet wurden.³⁹ Das heißt, insoweit bedurfte es gar nicht der Annahme einer finalen Entnahme eines Wirtschaftsguts (und folglich auch nicht der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie), da die steuerliche Erfassung der im Inland aufgebauten stillen Reserven auch zukünftig sichergestellt ist.⁴⁰ Weiterhin nahm der BFH in einem weiteren Verfahren an, dass auch im Fall der Verlegung des inländischen Gewerbebetriebs eines beschränkt Steuerpflichtigen ins Ausland ein später entstehender Veräußerungsgewinn als nachträgliche inländische Einkünfte qualifiziert wird und damit das innerstaatliche Recht eine ausreichende Grundlage für die steuerliche Erfassung von im Inland gebildeten stillen Reserven nach Verlagerung der Einkunftsquelle ins Ausland bietet.⁴¹ Damit ergibt sich die paradoxe Situation, dass hinsichtlich des „klassischen Falls“ der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte Vorschriften zur Erfassung eines Entstrickungsgewinns nicht nur nicht notwendig sind, sondern die deutschen Vorschriften zur Entstrickungsbesteuerung infolge ihres tatbestandlichen Anknüpfens an den „Ausschluss“ bzw. die „Beschränkung“ ins Leere zu laufen drohen.⁴²

Die Reaktion des Gesetzgebers auf die Neuausrichtung der Rechtsprechung war überraschend. Anstatt die neuerdings eröffnete Möglichkeit der Besteuerung von später entstehenden Einkünften nach Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte aufzugreifen, wurde mit dem JStG 2010⁴³ in § 4 Abs. 1 S. 4 EStG sowie § 12 Abs. 1 S. 2 KStG ein Zusatz eingeführt, wonach der Zuordnungswechsel eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte als Regelbeispiel für eine Entstrickungsbesteuerung definiert wird. Inwieweit hiermit die Anwendung der deutschen Entstrickungsregelungen tatsächlich gesichert ist bzw. ob nicht eine ander-

³⁹ Hierzu weiterführend unter III.2.a.

⁴⁰ Vgl. *Benecke/Staats*, in D/J/P/W, KStG, § 12 Rn. 227; *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22, 24.

⁴¹ Vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83.

⁴² Vgl. *Prinz*, GmbHR 2007, 966, 968; *Wassermeyer*, DB 2006, 1176, 1180; *ders.*, DB 2006, 2420 ff. Hierzu auch unter II.4.a.aa.

⁴³ BGBl. I 2010, 1768.

weitige Reaktion des Gesetzgebers sinnvoller gewesen wäre, soll nachfolgend untersucht werden.

3. Dogmatische Begründung

a. Entstrickung

Die Einführung von Normen zur Regelung einer Entstrickungsbesteuerung lässt sich zunächst damit begründen, dass dem deutschen Steuerrecht ein allgemeines Prinzip der Besteuerung von (noch) nicht realisierten Wertsteigerungen in Form von stillen Reserven fremd ist. Deutschland folgt nämlich nicht der sog. Reinvermögenszuwachstheorie, nach welcher das steuerpflichtige Einkommen jeden Zuwachs von Reinvermögen während einer Periode umfasst, also auch nichtrealisierte Wertsteigerungen des Vermögens.⁴⁴ Im Gegensatz hierzu erfasst die sog. Quellentheorie als Gegenentwurf zur Reinvermögenszuwachstheorie nur aus einer dauernden Quelle fließende Einkünfte als Einkommen.⁴⁵ Tatsächlich verfolgt Deutschland grundsätzlich die sog. Markteinkommenstheorie, wonach am Markt verwertete Leistungen als Einkommen der Besteuerung unterworfen werden (und damit nichtrealisierte Wertsteigerungen nicht der Besteuerung unterliegen).⁴⁶

Stille Reserven können nach deutschem Steuerrecht insbesondere im Fall von Gewinneinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG entstehen. Dies folgt bei abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bereits dann, wenn der über die Zeit entstehende Wertverlust eines Wirtschaftsguts nicht dem über die AfA-Tabellen unterstellten Werteverzehr entspricht. Auch das für die betrieblichen Einkünfte über handelsrechtliche Grundsätze geltende Vorsichtsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, welches grundsätzlich zu einer niedrigen Bewertung von Vermögensgegenständen bei dauernden Wertminderungen führt, sowie das Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, wonach nur bereits realisierte Gewinne ausgewiesen bzw. Vermögensgegenstände gem. § 253 Abs. 1 HGB höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen, tragen dazu bei, dass stille Reserven für steuerliche Zwecke entstehen bzw. nicht der Besteuerung unterliegen. Auch § 5 Abs. 2 EStG, der nur eine Aktivierung entgeltlich erworbener immaterieller Wirt-

⁴⁴ Vgl. *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8 Rn. 32.

⁴⁵ Vgl. *Ratschow*, in *Blümich*, EStG, § 2 Rn. 26; *Ruppe*, in *H/H/R*, EStG, Einf. EStG, Rn. 11.

⁴⁶ Vgl. *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 52.

schaftsgüter erlaubt, ist ein weiterer Auslöser für das Entstehen stiller Reserven in der Steuerbilanz.

Ebenso können im Privatvermögen stille Reserven entstehen. Denn auch bei diesen Einkünften, welche gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden, mindert die AfA gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG die Einkünfte. Zwar sollen Wertsteigerung im Privatvermögen grundsätzlich steuerlich nicht erfasst werden.⁴⁷ Allerdings werden mittlerweile zunehmend Wertsteigerungen des Privatvermögens ebenso besteuert (§ 17 EStG, § 20 Abs. 2 AStG, § 23 EStG).

Dass der deutsche Gesetzgeber für die auf seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven einen Besteuerungsanspruch erhebt, ist systematisch durch das Äquivalenzprinzip gerechtfertigt. Dieses erlaubt eine Besteuerung aufgrund des dem Steuerpflichtigen aus der steuerfinanzierten Gemeinschaft zukommenden Nutzens und entfaltet so auch Wirkung als Gerechtigkeitsprinzip.⁴⁸ Bei der beschränkten Steuerpflicht wirkt das Äquivalenzprinzip im besonderen Maße durch das tatbestandliche Abstellen auf die im Inland unterhaltenen Einkunftsquellen. Aber auch für unbeschränkt Steuerpflichtige, welche von der im Inland unterhaltenen steuerfinanzierten Infrastruktur bei der Erzielung von Einkünften profitieren, rechtfertigt das Äquivalenzprinzip eine Besteuerung stiller Reserven. Wenn die Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven aber äquivalenztheoretisch fundiert ist, muss diese angesichts des in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegten Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch im Fall der Verlagerung einer Einkunftsquelle bzw. bei Verlegung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen verfolgt werden. Denn der dem Leistungsfähigkeitsprinzip innewohnende Grundsatz der Folgerichtigkeit gebietet es, auch aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheidende stille Reserven grundsätzlich einer Besteuerung zu unterwerfen. Damit ist allerdings noch keine Aussage darüber getroffen, inwieweit eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung geboten ist.⁴⁹

⁴⁷ Vgl. *Kirchhof*, in K/S/M, EStG, § 2 Rn. A 111 f.; *Zugmaier*, in H/H/R, EStG, § 2 Rn. 11a.

⁴⁸ Vgl. *Lang*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 86.

⁴⁹ Vgl. *Schaumburg*, StuW 2000, 369, 373; *Fischer*, FR 2004, 630, 632. Zur weitergehenden Frage, wie eine solche Besteuerung unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ausgestaltet sein muss, vgl. unter IV.2.

b. Wirtschaftsgut als Anknüpfungspunkt für die Entstrickungsbesteuerung

Grundsätzlich knüpfen die deutschen Vorschriften über die Entstrickungsbesteuerung an den Bestand zumindest abstrakt bilanzierbarer materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter an. Dies ist insoweit verständlich, als diese selbstständig bewertbar und damit als Vorteil bzw. als realisierbare Vermögenswerte⁵⁰ hinreichend konkretisiert sind, um einer vorgezogenen Besteuerung zugänglich zu sein. Soweit Wirtschaftsgüter verdichtet als Teilbetrieb oder Betrieb – also als Sachgesamtheit – übertragen werden, kommen die Vorschriften über die Entstrickungsbesteuerung ebenso zur Anwendung.⁵¹

Funktionen, welche nur zukünftiges „Gewinnpotenzial“ umfassen, werden ebenso wie Geschäftschancen, welche noch nicht verdichtet sind, mangels hinreichender Konkretisierung des realisierbaren Vermögenswerts von den deutschen Entstrickungsvorschriften nicht erfasst.⁵² Die Einengung auf die Besteuerung von „Wirtschaftsgütern“ gewährleistet, dass ein ausreichender Bezug der vorgezogen besteuerten Einkünfte zum deutschen Hoheitsgebiet besteht. Damit wird sowohl der Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip als auch der Vermeidung der Doppelbesteuerung (welche im Fall der Funktionsverlagerung aufgrund der Ausweitung des deutschen Besteuerungsanspruchs zu Recht befürchtet wird)⁵³ Rechnung getragen. Da der Gesetzgeber pauschal auf Wirtschaftsgüter abstellt, verbleiben aber auch Lücken bei der Entstrickungsbesteuerung, z.B. bei gewinnmindernd gebildeten steuerlichen Rücklagen gem. § 6b EStG, welche zwar in der Steuerbilanz enthalten sind, aber mangels Veräußerbarkeit (noch) keine Wirtschaftsgüter darstellen.⁵⁴

c. Verstrickung

Die Einführung steuerlicher Normen, welche eine Verstrickung von Wirtschaftsgütern regeln, lässt sich in dogmatischer Hinsicht zunächst damit begründen, dass der deutsche Gesetzgeber Entstrickungsnormen im deutschen Steuerrecht vorsieht. Denn wenn auf der einen Seite der Anspruch erhoben

⁵⁰ Vgl. BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14.

⁵¹ Vgl. *Stadler/Elser*, BB 2006, Special 8, 18, 21; *Kessens*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 12 Rn. 101. Zur Bewertung auch BT-Drs. 16/2710, 30.

⁵² Vgl. *Kessens*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 12 Rn. 102.

⁵³ Vgl. *Hey*, BB 2007, 1303, 1308; *Frotscher*, FR 2008, 49, 52 ff.

⁵⁴ Vgl. *Kessens*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 26 Rn. 100.

wird, die im Inland gebildeten stillen Reserven (vorzeitig) zu besteuern, ist es nur konsequent, wenn auf der anderen Seite der Zugang ausländischer Wirtschaftsgüter ins Inland für steuerliche Zwecke zum gemeinen Wert erfolgt. Damit eine Entstrickungsbesteuerung keine Doppelbesteuerung auslöst, wird in systematischer Hinsicht schließlich vorausgesetzt, dass der ausländische Aufnahmestaat die überführten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert ansetzt.⁵⁵ Es entspricht also nur dem Grundsatz der Folgerichtigkeit, wenn der deutsche Gesetzgeber umgekehrt ebenso eine Verstrickung von ins Inland überführten Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert zulässt. Zumindest wird nur so von deutscher Seite eine Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall des grenzüberschreitenden Transfers von Wirtschaftsgütern kohärent für den Weg- und Zuzug gewährleistet.

Zudem ist es schwer begründbar, die ins Inland erstmals transferierten Wirtschaftsgüter nicht mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Denn dies bedeutet, dass nicht nur im Inland, sondern auch im Ausland gebildete stille Reserven einer inländischen Besteuerung bei deren späterer Realisierung unterworfen werden, was im Fall der auf eine Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip ausgerichteten beschränkten Steuerpflicht eine mit dem Äquivalenzprinzip schwer vereinbare Ausweitung des deutschen Besteuerungsanspruchs darstellt. Für unbeschränkt Steuerpflichtige würde dies weiterhin einen Verstoß gegen die in den DBA regelmäßig angeordnete Freistellungsverpflichtung darstellen und damit einen Treaty Override begründen. Von daher ist eine Verstrickung zum gemeinen Wert vielleicht in unionsrechtlicher⁵⁶ bzw. verfassungsrechtlicher⁵⁷ Hinsicht nicht zwingend, in dogmatischer Hinsicht dennoch geboten.

d. Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung

Die gesetzgeberische Entscheidung zur Einführung von Vorschriften zur Besteuerung einer Nutzungsentstrickung hat eine gewisse Logik. Denn die über die Laufzeit eines Wirtschaftsguts erzielbaren Einkünfte entsprechen in der Summe den in einem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven. Da eben diese stillen Reserven über eine Entstrickungsbesteuerung erfasst werden, ist es nur konsequent, auch eine Nutzungsentstrickung steuerlich zu erfassen. Oder anders formuliert stellen die in einem nichtbilanzierten Wirtschaftsgut ru-

⁵⁵ Vgl. unter IV.1.e.

⁵⁶ Hierzu unter IV.1.e.

⁵⁷ Hierzu unter IV.2.b.

henden stillen Reserven in bewertungstechnischer Hinsicht bei Anwendung der Discounted-Cash-Flow-Methode (DCF-Methode)⁵⁸ nur die zukünftig erzielbaren Einkünfte im Fall der laufenden Verwertung eines Wirtschaftsguts dar. Da es den Steuerpflichtigen in wirtschaftlicher Hinsicht freisteht, die stillen Reserven als vorgezogenen Veräußerungsgewinn oder als laufende Einkünfte über die verbleibende Restnutzungsdauer zu realisieren, muss der Gesetzgeber für beide Fälle das deutsche Besteuerungsrecht sicherstellen.

Weil die Vorschriften zur Besteuerung einer Nutzungsentstrickung die Erfassung der laufenden Einkünfte zum Ziel haben, besteht ein zentraler Unterschied zu den Normen, welche eine Entstrickungsbesteuerung von Wirtschaftsgütern regeln. Während die sonstigen Entstrickungsnormen eine vorgezogene Besteuerung der in Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven (vor deren Realisierung am Markt) bewirken sollen, wird mittels der Vorschriften über eine Nutzungsentstrickung sichergestellt, dass eine fremdvergleichskonforme, laufende Besteuerung bzw. Gewinnabgrenzung erfolgt. Dies zeigt sich auch darin, dass die Vorschriften über eine Nutzungsentstrickung in Konkurrenz zu den Normen zur Korrektur von Einkünften wie z.B. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (vGA) oder § 1 AStG stehen.⁵⁹ Diese Feststellung ist im Hinblick auf die unions- und verfassungsrechtliche Beurteilung der Vorschriften zur Besteuerung einer Nutzungsentstrickung bedeutsam, da insoweit nicht die vorgezogene Besteuerung, sondern die Korrektur von der Höhe nach unangemessenen Einkünften unter der Anwendung der Fremdvergleichsfiktion in Frage steht.

Die dogmatische Begründung für die Einführung von Vorschriften über die Besteuerung einer Nutzungsverstrickung korrespondiert mit deren Zielsetzung. Durch die Vorschriften über die Besteuerung einer Nutzungsverstrickung wird die Vereinbarung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für die Nutzung eines ins Ausland überlassenen Wirtschaftsguts und damit eine sachgerechte Aufteilung der Besteuerungsrechte gewährleistet. Die über die Nutzungsverstrickung angestrebte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist folglich ebenso ein Beitrag, um eine Doppelbesteue-

⁵⁸ Auch die Finanzverwaltung erkennt diese als Bewertungsmethode für steuerliche Zwecke mittlerweile an, vgl. OFD Rheinland v. 15.11.2007, GmbHR 2008, 112.

⁵⁹ Vgl. *Frotscher*; in *Frotscher/Maas*, KStG, § 12 Rn. 40 sowie unter II.4.g.

rung bei der grenzüberschreitenden, zeitweisen Überlassung bzw. Nutzung von Wirtschaftsgütern zu verhindern.⁶⁰

4. Übersicht über bestehende Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen

a. EStG und KStG

aa. Einkünfte aus Betriebsvermögen

(1) Natürliche Personen

Für natürliche Personen findet sich die grundlegende Vorschrift zur Besteuerung eines Entstrickungsgewinns in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, welcher im Fall des „Ausschlusses“ oder der „Beschränkung“ des Besteuerungsrechts an einem Wirtschaftsgut eine Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zum gemeinen Wert anordnet. Hierdurch sollte offenkundig die finale Entnahmetheorie auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden. Allerdings ist die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Vorschrift mittlerweile im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte angesichts des weiterhin bestehenden Besteuerungsrechts an den stillen Reserven nach der geänderten Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie fraglich.⁶¹ Daher regelt § 4 Abs. 1 S. 4 EStG mittlerweile als Regelbeispiel, dass insbesondere der Zuordnungswechsel eines Wirtschaftsguts von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte eine Entstrickung i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG darstellt. Ob damit wirklich der genannten Rechtsprechung des BFH entgegengewirkt wird, ist m.E. fraglich, da nach zutreffender Auffassung das Regelbeispiel des § 4 Abs. 1 S. 4 EStG die Grundvoraussetzungen des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG gleichwohl erfüllen muss.⁶²

Zunächst sollen mittels § 4 Abs. 1 S. 3 EStG die Fälle der objektbezogenen Entstrickung erfasst werden, bei denen ein Wirtschaftsgut aufgrund eines Zurechnungswechsels aus der deutschen Besteuerung ausscheidet. Grundsätzlich ist § 4 Abs. 1 S. 3 EStG jedoch offen formuliert, sodass auch eine

⁶⁰ Vgl. analog zur dogmatischen Begründung einer Entstrickungsbesteuerung unter II.3.a.

⁶¹ Vgl. unter III.2.a. und b.

⁶² Vgl. *Lendewig/Jaschke*, StuB 2011, 90, 94; *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267, 270. A.A. *Benecke/Staats*, in *D/J/P/W*, KStG, § 12 Rn. 229 ff.; *Frotscher*, in *Frotscher*, EStG, § 4 Rn. 375g.

subjektbezogene Entstrickung durch die Norm erfasst werden kann (das heißt, wenn durch eine Änderung der Ansässigkeit oder anderer Merkmale in der Person des Steuerpflichtigen das deutsche Besteuerungsrecht untergeht oder eingeschränkt wird). Allerdings ist zu beachten, dass speziellere Vorschriften wie z.B. der § 6 AStG in Fällen des Wegzugs eines Steuerinländers, der eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG hält, als *lex specialis* dem § 4 Abs. 1 S. 3 EStG vorgehen. Im Ergebnis können dennoch infolge des weiten Wortlautes verschiedene Sachverhaltsgestaltungen unter § 4 Abs. 1 S. 3 EStG fallen, wie etwa:

- die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Inland in eine ausländische DBA-Freistellungsbetriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen;
- die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Inland in eine ausländische Anrechnungsbetriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen;
- die Überführung eines Wirtschaftsguts aus der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus durch einen (bisher) beschränkt Steuerpflichtigen;
- der Erfüllung von Aktivitätsklauseln in den DBA bzw. des Aktivitätskatalogs gem. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 AStG.

Besonders problematisch ist weiterhin, dass auch solche Fälle einer Entstrickungsbesteuerung unterworfen werden, bei denen der Steuerpflichtige nicht selbst eine Handlung ausführt, die zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts führt, wie z.B.:

- der Abschluss eines DBA;
- die Erhöhung des ausländischen Steuersatzes bzw. das Entfallen der Niedrigbesteuerung gem. § 8 Abs. 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 AStG.

Der durch vorbeschriebene Vorschriften ausgelöste Entstrickungsgewinn unterliegt auch dann der Besteuerung, wenn sich herausstellt, dass die später in Form eines Außenumsatzes realisierten Einkünfte tatsächlich niedriger sind. Das heißt, anders als im Fall der noch zu besprechenden Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen gem. § 6 AStG⁶³ ist gesetzlich keine Möglichkeit für den Steuerpflichtigen vorgesehen, die Entstrickungssteuer aufgrund späterer Wertminderungen zu verringern.

⁶³ Hierzu unter II.4.d.

Abzugrenzen ist die in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG enthaltene Regelung von einer Reihe weiterer Normen. So wird in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG ein Aufschub der Besteuerung über die Möglichkeit eines Buchwertansatzes gewährleistet, sofern ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen wird. Ebenso wird mittels der vorrangig anwendbaren § 6 Abs. 5 S. 1, 2 und 3 EStG eine Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen bzw. aus einem Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt zum Buchwert ermöglicht. Voraussetzung für den Buchwertansatz ist jedoch, dass die Besteuerung der stillen Reserven der Wirtschaftsgüter sichergestellt ist. Bei der Prüfung der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist gem. § 6 Abs. 5 S. 1 Hs. 2 EStG der § 4 Abs. 1 S. 4 EStG entsprechend anzuwenden. Soweit die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, werden die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert (das heißt nicht wie ansonsten bei den Normen zur Enstrickungsbesteuerung mit dem gemeinen Wert) bewertet.

Die Realteilung einer Mitunternehmerschaft ist als besondere Form der Betriebsaufgabe in § 16 Abs. 3 S. 2 EStG geregelt. Hier ist eine Übertragung der Teilbetriebe ebenso zum Buchwert möglich, wenn eine Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. In § 16 Abs. 3 S. 2 Hs. 2 EStG ist gleichfalls der Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 4 EStG enthalten.

Die Verstrickung von Wirtschaftsgütern wird in § 4 Abs. 1 S. 8 Hs. 2 EStG geregelt. Danach wird die Begründung eines deutschen Besteuerungsrechts im Wege einer Fiktion der Einlage von Wirtschaftsgütern ins Betriebsvermögen gleichgestellt, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG zum gemeinen Wert erfolgt. Kritisch anzumerken ist jedoch, dass die „Verstärkung“ als systematisches Pendant zur „Beschränkung“ des Besteuerungsrechts nicht zu einer Verstrickung zum gemeinen Wert führt.⁶⁴

(2) Körperschaften

§ 12 Abs. 1 KStG stellt das Pendant zum § 4 Abs. 1 S. 3 EStG dar und regelt die Entstrickungsbesteuerung für Körperschaften, sodass die oben ge-

⁶⁴ Vgl. *Rödler/Schumacher*, DStR 2006, 1481, 1486; *Carlé*, KÖSDI 2007, 15401, 15403; *Förster*, DB 2007, 72, 76; *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, EStG, § 4 Rn. 425.

nannten Ausführungen analog gelten.⁶⁵ Die Notwendigkeit für eine eigene Entstrickungsvorschrift im KStG ist in den Rechtsfolgen des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG begründet, die sich auf Körperschaften nicht übertragen lassen. Denn eine Entnahme lässt sich mangels Privatsphäre bei einer Kapitalgesellschaft schwerlich darstellen, sodass es der Anordnung einer Veräußerung bedurfte, um eine Wirksamkeit der Entstrickungsbesteuerung auf Rechtsfolgenseite zu gewährleisten.

In § 12 Abs. 2 KStG findet sich weiterhin eine Regelung, welche bei einem einer Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG vergleichbaren Vorgang (das heißt insbesondere bei vom UmwStG nicht erfassten Verschmelzungen in Drittstaaten) die Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert gestattet. Voraussetzung für eine Übertragung zum Buchwert ist gem. § 12 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 KStG insbesondere, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird. Die Formulierung entspricht zwar nicht vollständig dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, welcher ebenfalls den „Ausschluss“ eines Besteuerungsrechts tatbestandlich erfasst. Dennoch ist sie m.E. hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals der „Beschränkung des Besteuerungsrechts“ entsprechend den zu § 4 Abs. 1 S. 3 EStG entwickelten Grundsätzen auszulegen (da auch im Fall eines „Ausschlusses“ eines Besteuerungsrechts von einer „Beschränkung“ als weitergehenden Eingriff auszugehen ist).⁶⁶ Auch in Bezug auf einen Anteilstausch, welcher sich infolge einer nicht dem UmwStG unterfallenden Verschmelzung vollzieht, ermöglicht § 12 Abs. 2 S. 2 KStG aufgrund des Verweises auf § 13 UmwStG nur dann den Ansatz der Anteile zum Buchwert, wenn das Recht zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht ausgeschlossen oder eingeschränkt wird.⁶⁷

In § 12 KStG findet sich zwar selbst keine ausdrückliche Vorschrift, welche eine Verstrickung bei erstmaliger Begründung eines deutschen Steuerrechts an Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert anordnet. Nach zutreffender Auffassung kommt es jedoch aufgrund des § 8 Abs. 1 KStG bzw. durch die analoge Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 8 Hs. 2 EStG zu einer Verstrickung zum gemeinen Wert.⁶⁸

⁶⁵ Vgl. unter II.4.a.aa.(1).

⁶⁶ In diesem Sinn *Kessens* in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 12 Rn. 199.

⁶⁷ Vgl. auch unter II.4.c.

⁶⁸ Vgl. *Kolbe*, in H/H/R, KStG, § 12 Rn. 12; *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648, 2651.

bb. Einkünfte aus Privatvermögen

(1) Natürliche Personen

Zudem sind seit dem SEStEG auch für im Privatvermögen gehaltene Einkunftsquellen Vorschriften über eine Entstrickungsbesteuerung vorgesehen. So wird etwa in § 17 Abs. 5 S. 1 EStG für den Fall der Beschränkung oder des Ausschlusses des Besteuerungsrechts an Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG eine vorgezogene fiktive Veräußerung dieser Anteile angeordnet. Lediglich für die Anteile an einer SE ist in § 17 Abs. 5 S. 2 ff. EStG eine Sondernorm enthalten, welche eine spätere Besteuerung eines Veräußerungsgewinns vorschreibt und etwaige entgegenstehende DBA im Wege eines Treaty-Override außer Kraft setzt.

Auch Regelungen zur Verstrickung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG sieht der deutsche Gesetzgeber mittlerweile vor.⁶⁹ So wird in § 17 Abs. 2 S. 3 EStG angeordnet, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns anstelle der Anschaffungskosten der Wert herangezogen wird, welcher im Wegzugsstaat bei der Ermittlung des Wegzugsgewinns herangezogen wurde (begrenzt jedoch auf den gemeinen Wert der Anteile). Damit knüpft der deutsche Gesetzgeber tatbestandlich an die steuerlichen Regelungen über die Wegzugsbesteuerung im Ausland an.

Anteile, die nicht dem § 17 EStG unterfallen, sind hingegen i.R.d. § 20 EStG keinen Entstrickungsvorschriften ausgesetzt. Dies ist insofern überraschend, als Wertsteigerungen solcher Anteile beim Verkauf infolge der Ausweitung des § 20 Abs. 2 EStG regelmäßig mittlerweile ebenso steuerlich erfasst werden und damit eigentlich zunehmend eine steuerliche Gleichstellung mit den Anteilen i.S.d. § 17 EStG zu verzeichnen ist.

Bei den übrigen Einkünften aus Privatvermögen sind ebenfalls grundsätzlich keine Normen für eine Entstrickungsbesteuerung in den deutschen Steuergesetzen enthalten, was sich jedoch aufgrund der nicht umfassenden Erfassung der Wertsteigerungen des Privatvermögens erklären lässt (so werden z.B. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG weiterhin nur erfasst, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als ein Jahr beträgt).

⁶⁹ Insoweit überholt *Eilers/Schmidt*, in H/H/R, EStG, § 17 Rn. 207, ABC Anteilsbewertung bei Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht mit der dort zitierten früheren BFH-Rechtsprechung.

(2) Kapitalgesellschaften

Da § 12 Abs. 1 KStG unterschiedslos für alle Körperschaften gilt, entfaltet die Norm gleichfalls für die Entstrickung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen Wirkung (das heißt für Körperschaften, die nicht § 8 Abs. 2 KStG unterfallen, wie z.B. Vereine). Die oben beschriebenen Ausführungen gelten daher insoweit entsprechend.⁷⁰

b. GewStG

Das GewStG enthält selbst keine eigenen Regelungen, die eine Entstrickungsbesteuerung von Wirtschaftsgütern des Gewerbebetriebs im Fall des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für Zwecke der Gewerbesteuer anordnen. Stattdessen wird bei der Ermittlung des Gewerbeertrags gem. § 7 S. 1 GewStG auf die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage abgestellt und eine gewerbesteuerliche Entstrickung nur dann angenommen, wenn eine solche auch für körperschaftsteuerliche Zwecke vorliegt. Mit anderen Worten liegt eine gewerbesteuerliche Entstrickung nur dann vor, wenn § 4 Abs. 1 S. 3 EStG oder § 12 Abs. 1 KStG anwendbar sind und die Erhöhung der Einkünfte infolge des § 7 S. 1 GewStG auf die Gewerbesteuer durchschlägt.

Damit führt der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts an Wirtschaftsgütern für Zwecke der Gewerbesteuer als solches auch nicht zur Anwendung der § 4 Abs. 1 S. 3 EStG oder § 12 Abs. 1 KStG. Beide Vorschriften knüpfen nur an das bestehende Besteuerungsrecht für Zwecke der ESt bzw. KSt an, sodass der alleinige Ausschluss bzw. die Beschränkung eines gewerbesteuerlichen Besteuerungsrechts nicht zu einer Entstrickungsbesteuerung führt.⁷¹

c. UmwStG

Ohne spezialgesetzliche Normen droht im Fall der Übertragung von Vermögen durch Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG oder der Einzelrechtsnachfolge grundsätzlich eine Aufdeckung stil-

⁷⁰ Vgl. unter II.4.a.bb.(1).

⁷¹ Vgl. BMF v. 11.11.2011, UmwSt-Erlass, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 3.18; *Kessens*, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 12 Rn. 60.

ler Reserven.⁷² Zur Verhinderung einer Besteuerung erlaubt das UmwStG unter bestimmten Tatbestandsvoraussetzungen eine steuerneutrale Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Buchwert. Eines der zu erfüllenden Erfordernisse ist dabei, dass das inländische Besteuerungsrecht an dem eingebrachten Vermögen bzw. den Anteilen nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Das heißt, insoweit liegt hier ein Gleichlauf zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG vor.⁷³ Dieses Erfordernis findet sich in folgenden Vorschriften:

- § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG (in Bezug auf das übergehende Betriebsvermögen bei Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person);
- § 9 i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG (in Bezug auf das Betriebsvermögen bei Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft);
- § 11 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG (in Bezug auf das übergehende Betriebsvermögen bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften);
- § 13 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG (in Bezug auf die Anteile an der übertragenden Körperschaft bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften);
- § 15 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG (in Bezug auf das übergehende Betriebsvermögen bei Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften);
- § 15 Abs. 1 i.V.m. § 13 Abs. 2 UmwStG (in Bezug auf die Anteile an der übertragenden Körperschaft bei Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften);
- § 16 i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG (in Bezug auf das übergehende Betriebsvermögen bei Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften);

⁷² Vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686; v. 19.8.2008 – IX R 71/07, BStBl. II 2009, 13; v. 7.4.2010 – I R 96/08, DStR 2010, 1517; BMF v. 11.11.2011, UmwSt-Erlass, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 00.02 und 00.03, sowie zur älteren Rechtsprechung *Schnitger/Rometzki*, FR 2006, 845 ff.

⁷³ Vgl. zur Entstrickung bei grenzüberschreitenden Umwandlungen *Schwenke*, DStZ 2007, 235, 238.

- § 20 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG (in Bezug auf das übergehende Betriebsvermögen bei Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaft);
- § 21 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 UmwStG (in Bezug auf die eingebrachten Anteile im Fall des Anteilstauschs);
- § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG (in Bezug auf das eingebrachte Betriebsvermögen).

d. AStG

aa. Hinzurechnungsbesteuerung

Der in den §§ 7 ff. AStG geregelten Hinzurechnungsbesteuerung sind Vorschriften zur letztmaligen Erfassung der in passiven Einkunftsquellen ruhenden stillen Reserven fremd. So führt z.B. eine Änderung des Steuersatzes über die Schwelle des § 8 Abs. 3 AStG oder der Wechsel einer passiven zu einer aktiven Tätigkeit zwar dazu, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 7 ff. AStG entfallen. Es fehlt – zu Recht⁷⁴ – an einem Regelungswerk, welches eine Entstrickungsbesteuerung bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags bezogen auf die in der Zwischengesellschaft ruhenden stillen Reserven auf Ebene des Gesellschafters für diese Fälle vorsieht.⁷⁵

Zudem stellt sich die Frage, ob über § 10 Abs. 3 S. 1 AStG Entstrickungsnormen wie der § 12 Abs. 1 S. 1 KStG auf Ebene der Zwischengesellschaft bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags anzuwenden sind. Ein solcher Fall könnte z.B. gegeben sein, wenn eine ausländische Zwischengesellschaft ein Wirtschaftsgut aus dem im Ausland belegenen Stammhaus in eine in einem weiteren ausländischen Staat belegene Betriebsstätte überführt. Nach zutreffender Auffassung kommt es in diesem Fall jedoch nicht zu einer Entstrickungsbesteuerung i.R.d. Anwendung der §§ 7 ff. AStG. Denn der ausländischen Gesellschaft sind die Wirtschaftsgüter zuzurechnen, woran die Hin-

⁷⁴ Aufgrund der punktuellen Erfassung von Zwischeneinkünften am Ende des Wirtschaftsjahres einer ausländischen Gesellschaft verbietet sich bereits konzeptionell der Versuch, umfassend den Ein- und Austritt stiller Reserven i.R.d. Hinzurechnungsbesteuerung zu regeln. Vgl. auch jüngst zur Anwendung von Entstrickungsvorschriften bei der Hinzurechnungsbesteuerung *Wassermeyer*, IStR 2012, 805 ff.; *Kraft*, IStR 2012, 733 ff.

⁷⁵ Vgl. *Wassermeyer*, in F/W/B/S, §§ 7–14 AStG Rn. 46 ff., 60; *Wassermeyer/Schönfeld*, in F/W/B/S, § 10 AStG Rn. 253; *Schmidtman*, IStR 2009, 295, 300.

zurechnung der Zwischeneinkünfte an den deutschen Anteilseigner nichts ändert. Das heißt, dem deutschen Staat steht kein direktes Besteuerungsrecht in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung der im Ausland belegenen Wirtschaftsgüter der Zwischengesellschaft vor der Überführung zu. Dementsprechend kann infolge der Überführung des Wirtschaftsguts durch die Zwischengesellschaft auch kein deutsches Besteuerungsrecht i.S.d. § 12 Abs. 1 S. 1 KStG ausgeschlossen oder beschränkt werden.⁷⁶ Etwas anderes gilt hingegen, wenn ein Wirtschaftsgut von einer inländischen Betriebsstätte in das im Ausland belegene Stammhaus der Zwischengesellschaft überführt wird; dann kann § 12 Abs. 1 S. 1 KStG über § 10 Abs. 3 S. 1 AStG i.R.d. Hinzu-rechnungsbesteuerung zu einer Entstrickungsbesteuerung führen.⁷⁷

Weiterhin sollen auch i.R.d. Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG die allgemeinen Entstrickungsnormen (das heißt § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 S. 1 KStG) greifen können; denn beim Entfallen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 2 AStG kommt es zu einem Wechsel der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode, was als „Ausschluss“ des Besteuerungsrechts zu werten ist.⁷⁸ Auch wenn aufgrund der jüngeren BFH-Rechtsprechung zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie die Entstrickungsbesteuerung in diesem Fall mangels Beeinträchtigung des inländischen Besteuerungsrechts zu Recht hinterfragt wird,⁷⁹ zeigt sich hier dennoch deutlich die fehlende Systematik der Entstrickungsnormen. Ein besonderer systematischer Grund, warum nur i.R.d. § 20 Abs. 2 AStG, nicht jedoch i.R.d. §§ 7 ff. AStG eine Entstrickungsbesteuerung zur Anwendung kommen soll, ist nicht ersichtlich, sondern nur Folge der verwendeten Regelungstechnik.

Das Fehlen von Regelungen über eine Entstrickungsbesteuerung i.R.d. §§ 7 ff. AStG ist jedoch zumindest insoweit konsistent, als ebenfalls keine Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert angeordnet wird, wenn es zu einer erstmaligen Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der Hin-

⁷⁶ Vgl. *Schmidtman*, IStR 2009, 295, 298; *Wassermeyer*, IStR 2012, 805, 807 ff.; *AA Kraft*, IStR 2012, 733, 736.

⁷⁷ Vgl. *Kessens*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 12 Rn. 54. *Wassermeyer/Schönfeld*, in *F/W/B/S*, AStG, § 10 Rn. 314.1. Auf das Problem einer daraus resultierenden Doppelbesteuerung weist zudem *Wassermeyer*, IStR 2012, 805, 808, hin.

⁷⁸ Vgl. *Benecke/Staats*, in *D/J/P/W*, KStG, § 12 Rn. 337. Kritisch *Schönfeld*, IStR 2012, 733, 736 f.

⁷⁹ Vgl. unter III.2.a. zudem auch *Schönfeld*, IStR 2010, 133, 138. Zum verfassungsrechtlichen Problem des Treaty Override zudem IV.2.c.

zurechnungsbesteuerung kommt. So sind die in der Hinzurechnungsbilanz anzusetzenden Wirtschaftsgüter selbst dann mit den ursprünglichen Anschaffungskosten anzusetzen, wenn die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter nachweislich zu einem Zeitpunkt gebildet wurden, als die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 7 ff. AStG noch nicht erfüllt waren.⁸⁰

bb. Authorized OECD Approach

Mit dem JStG 2013 sollte in § 1 Abs. 5 AStG-E eine Vorschrift eingeführt werden, welche die Grundsätze zum Authorized OECD Approach (kurz AOA) umsetzt, wonach für Betriebsstätten die uneingeschränkte Selbstständigkeitsfunktion („Functionally Separate Entity Approach“) bei der Gewinnabgrenzung gilt. Das heißt, es würde i.R.d. sog. „two-step-approach“ zunächst zu einer Funktionsanalyse (ausgehend von den sog. „significant people functions“) und anschließend zu einer Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Kapital sowie zu einer Bestimmung fiktiver Rechtsverhältnisse zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (sog. „dealings“) kommen. Daher läge es bei Umsetzung des AOA auf der Hand, zukünftig bei einer Änderung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern gem. § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG-E aufgrund der Selbstständigkeitsfunktion der Betriebsstätte gem. § 1 Abs. 5 S. 2 AStG-E eine Einkünftekorrektur gem. § 1 Abs. 5 S. 1 AStG-E in Form einer fiktiven Veräußerung als „dealing“ anzunehmen (auch wegen der in § 1 Abs. 5 S. 6 AStG-E eingeräumten Möglichkeit der Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG).⁸¹

Allerdings wäre Voraussetzung zur Korrektur von Einkünften gem. § 1 Abs. 5 S. 1 AStG-E, dass entweder „*die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden*“. Beide Alternativen sind bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte nicht erfüllt. Zum einen existieren keine in- oder ausländischen Einkünfte zum Überführungszeitpunkt, welche auf der Grundlage des § 1 Abs. 5 S. 1 AStG-E korrigiert werden könnten.⁸² Zum anderen könnten die zukünftigen Einkünfte nach der beschriebenen Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie weiterhin abkommensrechtlich als inländische Ein-

⁸⁰ Vgl. BFH v. 12.7.1989 – I R 46/85, BStBl. II 1990, 113.

⁸¹ Vgl. auch *Wassermeyer*, IStR 2012, 277, 278 sowie BR-Drs. 302/12, 104.

⁸² Vgl. zum zu erfüllenden Erfordernis der Minderung der inländischen Einkünfte bzw. Erhöhung der ausländischen Einkünfte *Schnitger*, IStR 2012, 633, 640.

künfte besteuert werden, soweit die stillen Reserven im Inland aufgebaut wurden.⁸³ Von daher wäre angesichts der technischen Umsetzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG-E davon auszugehen, dass dieser keine ausreichende gesetzliche Grundlage für die Annahme einer Entstrickungsbesteuerung bieten würde.

e. InvStG

Im InvStG gibt es keine besonderen Vorschriften, welche eine Entstrickungsbesteuerung regeln. Die Wirtschaftsgüter, welche dem Investmentvermögen i.S.d. InvStG steuerlich zuzurechnen sind, können auch nicht über die allgemeinen § 4 Abs. 1 S. 3 EStG sowie § 12 Abs. 1 KStG entstrickt werden. Denn nach § 11 Abs. 1 InvStG ist ein (inländisches) Investmentvermögen von der KSt befreit, sodass ein Besteuerungsrecht an Wirtschaftsgütern nicht besteht und dessen Ausschluss bzw. eine Beschränkung folglich nicht in Betracht kommt.

Soweit hingegen das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Investmentanteils ausgeschlossen oder beschränkt wird, kann es zu einer Entstrickung auf Ebene des Investors gem. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG sowie gem. § 12 Abs. 1 S. 1 KStG kommen (etwa bei Überführung eines Investmentanteils in eine im Ausland belegene Freistellungsbetriebsstätte, wodurch das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Investmentanteils gem. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 InvStG ausgeschlossen oder beschränkt wird).

f. Gewährung eines Steueraufschubs

aa. Ausgleichsposten gem. § 4g EStG

Wenn eine Aufdeckung von stillen Reserven aufgrund einer anwendbaren Entstrickungsvorschrift droht, kommt auf Antrag die Bildung eines Ausgleichspostens i.S.d. § 4g EStG in Betracht.⁸⁴ Das heißt, in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert eines Wirtschaftsguts kann ein Ausgleichsposten gebildet werden, der im Wirtschaftsjahr seiner Bildung und in den vier folgenden Jahren zu jeweils einem Fünftel aufzulösen ist. Durch die Bildung eines Ausgleichspostens wird eine Verteilung des

⁸³ Vgl. unter III.2.a.

⁸⁴ Zur bilanziellen Behandlung des Ausgleichspostens vgl. *Wassermeyer*, DB 2008, 430; *Kramer*, DB 2007, 2338, 2340 ff.; *ders.*, DB 2008, 433.

Entstrickungsgewinns auf mehrere Veranlagungszeiträume erreicht und die Folgen der Entstrickungsbesteuerung werden abgemildert.

Der Anwendungsbereich des § 4g EStG ist jedoch eingeschränkt. So gilt die Vorschrift nur für unbeschränkt und nicht für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Damit ist § 4g EStG auch nur bei der Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte, nicht hingegen bei der Überführung von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus anwendbar.⁸⁵

Weiterhin werden von § 4g EStG nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erfasst. Zudem wird nur der Zuordnungswechsel eines Wirtschaftsguts in eine Betriebsstätte begünstigt, die in einem anderen Staat der EU, nicht jedoch in einem EWR-Staat belegen ist.⁸⁶

Schließlich enthält § 4g EStG Regelungen, welche im Fall der tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven in Form eines Außenumsatzes den Besteuerungsaufschub außer Kraft setzen. Eine sofortige Auflösung des Ausgleichspostens ist danach geboten, wenn

- das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen der Körperschaft ausscheidet (§ 4g Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG),
- das Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit eines Mitgliedstaats der europäischen Union ausscheidet (§ 4g Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG) oder
- die in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven nach ausländischem Steuerrecht aufgedeckt wurden oder nach deutschem Steuerrecht hätten aufgedeckt werden müssen (§ 4g Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG).

Schließlich enthält § 4g Abs. 3 EStG eine Regelung zur Rückführung von Wirtschaftsgütern, für die ein Ausgleichsposten gebildet wurde. In diesem Fall ist der gebildete Ausgleichsposten ohne Auswirkungen erfolgsneutral aufzulösen und das Wirtschaftsgut mit den fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen. Die fortgeführten Anschaffungskosten werden jedoch um den bereits in der Vergangenheit gewinnerhöhend aufgelösten Betrag des Ausgleichspostens und um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückfüh-

⁸⁵ Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG, § 12 Rn. 57.

⁸⁶ Zum Verstoß gegen die dem EWR-Abkommen innewohnenden Diskriminierungsverbote vgl. insoweit *Kessens*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 12 Rn. 173; *Kolbe*, in *H/H/R*, EStG, § 4g Rn. 18; *Benecke/Staats*, in *D/J/P/W*, KStG, § 12 Rn. 614.

rungswert und dem Buchwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Rückführung (höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts) erhöht. Ziel der Regelung ist es, die im Inland aufgedeckten und bereits anteilig versteuerten stillen Reserven als Anschaffungskosten zu erfassen sowie für im Ausland eingetretene Werterhöhungen des Wirtschaftsguts nur dann eine Aufstockung der inländischen Anschaffungskosten zu gewähren, wenn diese einer ausländischen Besteuerung unterlegen haben.⁸⁷

Die Regelung des § 4g EStG ist folglich insgesamt als eine unvollständige Umsetzung der früher in den Betriebsstättenverwaltungsgrundsätzen⁸⁸ enthaltenen Billigkeitsregelung zur Milderung der steuerlichen Folgen bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland zu werten.

bb. Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG

Die Möglichkeit einer steuerneutralen Übertragung stiller Reserven für bestimmte Anlagegüter gem. § 6b EStG dient der Förderung des Strukturwandels ohne Substanzbesteuerung und hat eine lange Tradition (sie besteht seit dem Veranlagungszeitraum 1965).⁸⁹ Die Vorschrift erlaubt insbesondere (bei Erfüllung weiterer Tatbestandsvoraussetzungen), dass der bei der Veräußerung von Grund und Boden sowie Gebäuden des Betriebsvermögens entstehende Gewinn von im selben oder vorangegangenen Wirtschaftsjahr erworbenen Anlagegütern (erneut insbesondere von Grund und Boden sowie Gebäuden) von den Herstellungs- oder Anschaffungskosten gem. § 6b Abs. 1 EStG abgezogen werden kann. Alternativ kann mangels zeitnahen Erwerbs von Grund und Boden oder Gebäuden auch eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG gebildet werden, welche später von geleisteten Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogen werden kann.

Die Vergünstigungen des § 6b EStG differenzieren in persönlicher Hinsicht zunächst nicht danach, ob eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht besteht, sodass die Vorschrift insoweit nicht im Verdacht einer Diskriminierung grenzüberschreitender Vorgänge steht.

⁸⁷ Im Einzelnen *Kessler/Winterhalter/Huck*, DStR 2007, 133; *Heinicke* in Schmidt, EStG, § 4g Rn. 13 ff.

⁸⁸ BMF v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1999, 1076.

⁸⁹ Vgl. *Marchal*, in H/H/R, § 6b EStG, Rn. 1 und 2.

Allerdings erfordert § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG zum einen, dass die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zu einer inländischen Betriebsstätte gehören. Zum anderen ist gem. § 6b Abs. 4 Nr. 4 EStG auch notwendig, dass der bei der Veräußerung entstehende Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt (was z.B. im Fall eines bestehenden DBA aufgrund der Steuerfreistellung ausländischer Betriebsstätteeneinkünfte gegeben wäre).⁹⁰ Das heißt, nur soweit im Rahmen eines Strukturwandels inländisches, weiterhin steuerverhaftetes Betriebsvermögen angeschafft wird, kommt ein die Besteuerung aufschiebender Abzug des Veräußerungsgewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 6b Abs. 1 EStG bzw. die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG in Betracht. Dies wirft die Frage nach der Verträglichkeit mit dem Unionsrecht⁹¹ auf.

g. Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung

Vorschriften zur Besteuerung einer Nutzungsentstrickung finden sich für natürliche Personen – allerdings nur in Bezug auf Einkünfte des Betriebsvermögens – ebenfalls in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und für Körperschaften in § 12 Abs. 1 S. 1 KStG. Hiernach kommt es zu der Besteuerung einer Nutzungsentstrickung, wenn das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Mit den Vorschriften über die Besteuerung einer Nutzungsentstrickung sollten die Grundsätze zur fremdvergleichskonformen Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem AOA teilweise umgesetzt und ein Regelwerk zur steuerlichen Behandlung der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern geschaffen werden. Auch in Bezug auf die in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 S. 1 KStG geregelte Nutzungsentstrickung ist jedoch fraglich, ob die Vorschrift eine Korrektur der Gewinnabgrenzung erlaubt bzw. die Vorschrift mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen ins Leere läuft, da das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Entgelts für die Nutzung eines Wirtschaftsgutes nicht eingeschränkt wird.⁹² Zukünftig würde bei Umsetzung der i.R.d. JStG 2013 vorgeschlagenen Einführung des AOA jedoch in Form der Fiktion der Betriebsstätte als eigenständiges Unternehmen gem. § 1 Abs. 5 S. 2 AStG eine ausreichende gesetz-

⁹⁰ Vgl. *Marchal*, in H/H/R, EStG, § 6b Rn. 137 und 138.

⁹¹ Vgl. unter IV.1.c.

⁹² Vgl. unter III.6.

liche Grundlage geschaffen werden, um eine Korrektur von Einkünften im Fall einer Nutzungsentstrickung von inländischen Wirtschaftsgütern durch eine unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine ausländische Betriebsstätte zu erreichen.

Weiterhin ist es aufgrund des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 S. 1 KStG nach dem reinen Gesetzeswortlaut möglich, eine Nutzungsentstrickung im Fall einer entgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Personen anzunehmen, wenn das bestehende Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Nutzung der Wirtschaftsgüter abkommensrechtlich eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Fälle einer solchen Nutzungsentstrickung sind z.B. die:

- Ausweitung des ausländischen Quellensteuerrechts bei Überlassung von Wirtschaftsgütern eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an ausländische Personen infolge der Neuverhandlung eines bestehenden DBA,⁹³
- Beschränkung des inländischen Quellensteuerrechts bei Überlassung von Wirtschaftsgütern eines beschränkt Steuerpflichtigen an eine inländische Person infolge des Erstabschlusses bzw. der Neuverhandlung eines DBA.⁹⁴

In § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 S. 1 KStG finden sich hingegen keine steuerlichen Regelungen, die eine Nutzungsverstrickung regeln. Nach deutschem Steuerrecht ist nur eine Einlage von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert erlaubt, wenn das Besteuerungsrecht an den Wirtschaftsgütern aus der Veräußerung begründet wird. Das heißt, es ist nicht möglich, über die Annahme von Einlagen eine Minderung der inländischen Bemessungsgrundlage zu erreichen, wenn das inländische Steueraufkommen aufgrund einer nicht fremdvergleichskonformen Überlassung von Wirtschaftsgütern vom ausländischen Stammhaus an die inländische Betriebsstätte überhöht ist. Ebenso würde § 1 Abs. 5 AStG-E keine Reduzierung der inländischen Bemessungsgrundlage erlauben, da diese Vorschrift auf Rechtsfolgenseite nur eine Einkünfterhöhung vorsieht. Somit mangelt es an einer vollständigen Umsetzung der AOA-Grundsätze im innerstaatlichen Recht, welche auch eine Reduzierung der inländischen Einkünfte im Fall einer nicht fremdüblichen Gewinnabgrenzung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gebietet. Mithin kann eine Einschränkung des innerstaatlichen Besteuerungsan-

⁹³ Vgl. *Körner*, IStR 2009, 741, 750.

⁹⁴ Vgl. *Blöchle*, IStR 2009, 645, 651.

spruchs nur auf der Grundlage bestehender DBA erfolgen, welche den AOA bereits umsetzen und somit eine Verpflichtung zur Steuerbefreiung des überhöhten inländischen Gewinnanteils enthalten.⁹⁵

Weiterhin ist zu beachten, dass die Vorschriften über die Nutzungsentstrickung gem. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 S. 1 KStG mit der vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und den Einlagen gem. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG abzugrenzen sind, wenn eine nicht fremdvergleichskonforme Überlassung von Wirtschaftsgütern gegenüber einem Gesellschafter oder einer nahestehenden Person erfolgt. Gleiches gilt im Übrigen in Bezug auf die Korrektur von Einkünften gem. § 1 AStG, wenn die Nutzungsüberlassung grenzüberschreitend erfolgt. In diesem Fall haben § 8 Abs. 3 S. 2 und 3 KStG nach zutreffender Auffassung Vorrang vor der Nutzungsentstrickung.⁹⁶ Zwar wird in grenzüberschreitenden Fällen in Bezug auf die Leistungsbeziehungen einer inländischen Gesellschaft mit ihren ausländischen Gesellschaftern oder nahestehenden Personen durch diese Vorschriften auch das deutsche Steuersubstrat geschützt, was jedoch nur mittelbare Folge ist. Vorrangig soll über vGA und verdeckte Einlagen eine Abgrenzung der Besteuerungsebenen von Gesellschaft und Gesellschafter bei der Einkünfteermittlung gewährleistet werden, weswegen diese Vorschriften ebenso bei rein inländischen Sachverhalten zu berücksichtigen sind. Da vGA und verdeckte Einlagen folglich nicht primär die Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs verfolgen (und sich insoweit in Ermangelung einer Ungleichbehandlung grenzüberschreitender und inländischer Sachverhalte auch keine unions- und verfassungsrechtlichen Zweifel ergeben), sollen beide Vorschriften nachfolgend nicht näher betrachtet werden. Etwas anderes gilt hingegen in Bezug auf den nur grenzüberschreitende Vorgänge betreffenden § 1 AStG. Für diesen gelten die nachfolgenden Überlegungen zur Zulässigkeit und Notwendigkeit der Nutzungsentstrickung entsprechend.

⁹⁵ Zu den hieraus entstehenden Problemen vgl. *Schnitger*, IStR 2012, 633 ff.

⁹⁶ Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 12 KStG, Rn. 40; *Holland*, in *E&Y*, KStG, § 12 Rn. 29.

5. Alternative Konzepte zur Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven

a. Einführung

Insbesondere im Hinblick auf die Frage, wie eine Entstrickungsbesteuerung de lege ferenda auszugestalten ist,⁹⁷ darf nicht vergessen werden, dass sich in den deutschen Steuergesetzen Normen finden, welche alternative Ansätze zur Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven von Wirtschaftsgütern vorsehen. Im Einzelnen lassen sich fünf Konzepte finden, welche jeweils einen unterschiedlichen Lösungsansatz zur Sicherstellung der inländischen Besteuerung vorsehen (bzw. vorsahen)⁹⁸:

- Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen (§ 6 AStG),
- Besteuerung bei der Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 5 EStG),
- Besteuerung der Entstrickung von Betrieben und Teilbetrieben (§ 16 Abs. 3a EStG),
- Sofortbesteuerung im Fall des Ausscheidens aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 12 Abs. 3 KStG),
- Normen zur Verhinderung einer steuerbegünstigten mittelbaren Übertragung von Betriebsvermögen oder Anteilen (§ 20 Abs. 3 UmwStG a.F.).

Nachfolgend werden diese verschiedenen Besteuerungskonzepte beschrieben und ihre Unterschiede zu den Regelungen über die allgemeine Entstrickungsbesteuerung hervorgehoben.

b. Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen (§ 6 AStG)

Ein erstes, von den allgemeinen Regelungen über die Entstrickungsbesteuerung abweichendes Besteuerungskonzept findet sich in § 6 AStG. Diese Vorschrift regelt die steuerlichen Folgen aufgrund des Wegzugs natürlicher Personen bzw. der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht in Bezug auf deren wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft. Grundsätzlich wird durch § 6 AStG die

⁹⁷ Vgl. unter V.

⁹⁸ Zu den konzeptionell unterschiedlichen Entstrickungsregelungen auch *Prinz*, GmbHR 2012, 195 ff.

Rechtsfolge einer Veräußerung gem. § 17 EStG ausgelöst, wobei der gemeine Wert der Anteile als Veräußerungspreis in § 6 Abs. 1 S. 4 AStG definiert wird. Insoweit gleichen sich Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG und die Normen über die allgemeine Entstrickungsbesteuerung.

Weiterhin sieht § 6 Abs. 1 S. 2 AStG eine Reihe von Ersatzrealisationstatbeständen vor, welche einer Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht gleichgestellt werden.

Bemerkenswert sind allerdings die abweichenden Regelungen zur Steuererhebung. So sieht der deutsche Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 AStG für den Wegzug der Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Staats in einen EU- oder EWR-Staat, der Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerforderungen leistet, die Möglichkeit vor, die Wegzugsteuer zinslos zu stunden. Das heißt, anders als bei den allgemeinen Entstrickungsregelungen wird nicht wie im Fall des § 4g EStG die Besteuerung auf einen Zeitraum von 5 Jahren verteilt, sondern dauerhaft aufgeschoben. Zudem ist es für die Gewährung der Steuerstundung nicht erforderlich, dass Sicherheiten geleistet werden. Lediglich soweit der Steuerpflichtige über die Anteile schädlich i.S.e. Realisierung stiller Reserven z.B. mittels Veräußerung (§ 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 AStG) verfügt, ist die Stundung zu widerrufen. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU- oder EWR-Staat ausscheidet (§ 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 4 AStG) bzw. soweit die Anteile auf einen Steuerpflichtigen übergehen, der nicht in einem EU- oder EWR-Staat ansässig ist (§ 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 2 AStG).

Ebenso wird dem sonst zur Verteidigung der Entstrickungsbesteuerung immer wieder angeführten Argument, diese sei zur Sicherstellung des deutschen Besteuerungsanspruchs aufgrund der Unmöglichkeit der Nachverfolgung des Wirtschaftsguts nach Überführung ins Ausland notwendig, i.R.d. § 6 AStG keine übermäßige Beachtung geschenkt. Denn der deutsche Gesetzgeber stellt in § 6 Abs. 7 S. 4 AStG nur die Anforderungen auf, dass der Steuerpflichtige nach dem Wegzug jährlich bis zum Ablauf des 31. Januar schriftlich bei dem zuständigen Finanzamt seine am 31. Dezember des vorangegangenen Kalenderjahres geltende Anschrift mitteilt und bestätigt, dass die Anteile ihm oder im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge unter Lebenden seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind. Ansonsten vertraut der deutsche Gesetzgeber anders als im Fall der allgemeinen steuerlichen Vorschriften über die Entstrickungsbesteuerung auf die Durchsetzbarkeit der unionsrechtlich zustehenden Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Amtshilfe und Beitreibung von Steuerforderungen. Selbst im Fall der

Nichterfüllung der beschriebenen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen wird in § 6 Abs. 7 S. 5 AStG nur die Möglichkeit („kann“) zum Widerruf der Steuerstundung vorgesehen.

Schließlich ist auch für den Fall einer späteren (betrieblich veranlassten) Wertminderung der Anteile nach Wegzug in § 6 Abs. 6 AStG die Möglichkeit vorgesehen, dass der fiktive Veräußerungsgewinn nachträglich gemindert und die ursprünglich festgesetzte Wegzugsbesteuerung angepasst bzw. aufgehoben wird. Voraussetzung hierfür ist lediglich, dass der Zuzugsstaat eine derartige Wertminderung nicht berücksichtigt. Die Anpassung der ursprünglichen Steuerfestsetzung wird zudem nicht in das Ermessen der Finanzbehörden gestellt.

c. Besteuerung der Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 5 EStG)

Auch soweit eine Kapitalgesellschaft ihren Sitz verlegt, ist der Gesetzgeber durchaus in der Lage,⁹⁹ im Vergleich zu den allgemeinen Entstrickungsnormen schonendere gesetzliche Maßnahmen vorzusehen, die dennoch eine Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven ermöglichen. So regelt § 17 Abs. 5 S. 1 EStG, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von wesentlichen Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgrund der Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung in einen anderen Staat bei dem Anteilseigner einer Veräußerung der im Privatvermögen gehaltenen Anteile zum gemeinen Wert gleichgestellt ist. Für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile ergeben sich die gleichen Rechtsfolgen aus der allgemeinen Vorschrift des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. im Fall von Körperschaften aus § 12 Abs. 1 S. 2 KStG.

Falls hingegen eine SE nach Art. 8 SE-VO oder eine andere Kapitalgesellschaft nach dem jeweils anwendbaren Gesellschaftsrecht ihren statutarischen Sitz in einen anderen Mitgliedstaat der EU verlegt, ist in Bezug auf die wesentlichen Anteile i.S.d. § 17 EStG keine Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns gem. § 17 Abs. 5 S. 2 EStG zu vollziehen. Die spätere Besteuerung der stillen Reserven im Fall des Verkaufs der wesentlichen Anteile nach Sitzverlegung wird dadurch sichergestellt, dass in § 17 Abs. 5 S.

⁹⁹ Wenn er hierzu auch unionsrechtlich gezwungen ist; vgl. Richtlinie 90/434/EWG v. 23.7.1990 unter Art. 4.

4 EStG – letztlich im Wege eines Treaty Override¹⁰⁰ – eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns ungeachtet der Bestimmungen des DBA angeordnet wird, als wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. Für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile werden die gleichen Besteuerungsfolgen in § 15 Abs. 1a S. 1 EStG für natürliche Personen angeordnet; für Körperschaften findet sich ein entsprechender Verweis auf § 15 Abs. 1a S. 1 EStG in § 12 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG.

De facto ist jedoch die Anwendung der nachgelagerten Besteuerung zumeist auf den „Wegzug“ einer SE und SCE beschränkt, da insbesondere bei diesen Gesellschaften die Möglichkeit besteht, den statutarischen Sitz rechtswahrend zu verlegen; die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung wird von § 17 Abs. 5 S. 2 EStG hingegen nicht erfasst.¹⁰¹ Der begrenzte Anwendungsbe- reich der Vorschrift deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber die Sicherstel- lung der Besteuerung inländischer stiller Reserven über eine nachgelagerte, indes dem Realisations- und Äquivalenzprinzip entsprechende Besteuerung (mit Einführung eines Treaty Override sowie der Ausweitung der inländi- schen Steuerpflicht) grundsätzlich nicht als Alternative zu den allgemeinen Regelungen über eine Entstrickungsbesteuerung sieht. Stattdessen liegt die Vermutung nahe, dass hiermit nur der sekundärrechtlich in Art. 10b FRL nie- dergelegten Vorgabe nachgekommen wird, wonach die Verlegung des Ver- waltungssitzes nicht unmittelbar eine Besteuerung der stillen Reserven nach sich ziehen darf.¹⁰²

d. Besteuerung der Entstrickung von Betrieben und Teilbetrieben (§ 16 Abs. 3a EStG)

Mit der Einführung des § 16 Abs. 3a EStG hat der Gesetzgeber auf die Än- derung der Rechtsprechung zur finalen Entnahmetheorie bei Betriebsver- legung durch den BFH reagiert. Der Wortlaut der Norm sowie die Tatbe- standsvoraussetzungen orientieren sich an den allgemeinen Normen zur Entstrickungsbesteuerung, das heißt, es wird die Aufgabe des Gewerbebe- triebes fingiert, wenn das Besteuerungsrecht an den Wirtschaftsgütern des Betriebs oder Teilbetriebs ausgeschlossen oder beschränkt wird. Insoweit gelten die im Rahmen dieser Schrift angestellten Ausführungen zu den Tat-

¹⁰⁰ Zur Verfassungsmäßigkeit vgl. IV.2.c.

¹⁰¹ Vgl. *Eilers/Schmidt*, in H/H/R, EStG, § 17 Rn. 352; *Töben/Reckwardt*, FR 2007, 159, 166 f.; *Benecke*, NWB F. 3, 14757, 14761.

¹⁰² Vgl. *Förster*, DB 2007, 72, 75 f.

bestandsvoraussetzungen der allgemeinen Entstrickungsbesteuerung analog, wobei Bezugspunkt nicht das einzelne Wirtschaftsgut, sondern der Betrieb oder Teilbetrieb als Sachgesamtheit ist.¹⁰³

Für natürliche Personen wird mittels der Vorschrift auch sichergestellt, dass der Anwendungsbereich der Vergünstigungen gem. § 16 Abs. 4 und § 34 EStG eröffnet ist. Insoweit lässt sich die zusätzliche Norm neben den Entstrickungsvorschriften begründen. Dennoch ergeben sich Widersprüche durch die Einführung des § 16 Abs. 3a EStG im Vergleich zu den allgemeinen Entstrickungsvorschriften auf Rechtsfolgenseite. So besteht nicht die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG. Stattdessen wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, auf Antrag gem. § 36 Abs. 5 EStG eine Stundung der Steuer auf den Aufgabegewinn zu erwirken, wenn eine Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR-Abkommens erfolgt, mit dem ein Amtshilfeabkommen besteht.

Ein weiterer bedeutsamer Unterschied zu § 4g EStG ist, dass § 36 Abs. 5 EStG bei der Steuererhebung und nicht bei der Ermittlung der Einkünfte ansetzt, sodass eine Verrechnung des Entstrickungsgewinns mit später entstehenden Verlusten nicht möglich ist. Zudem besteht, anders als im Fall des § 4g EStG, kein Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht, und der territoriale Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3a EStG wurde auf das EWR-Gebiet betreffende Sachverhalte erweitert. Weiterhin fehlt es im § 16 Abs. 3a EStG an den Meldepflichten, wie diese in § 4g EStG vorgesehen sind, und einer Regelung, welche die steuerlichen Folgen im Fall der Rücküberführung normiert.

Die Abgrenzung des § 16 Abs. 3a EStG zu den allgemeinen Entstrickungsnormen ist aufgrund der beschriebenen Unterschiede von besonderer Bedeutung; im Übrigen auch für Körperschaften, da für diese § 16 Abs. 3a EStG infolge des § 31 Abs. 1 KStG ebenso gilt.¹⁰⁴ Indessen findet sich keine klare Regelung hierzu in den deutschen Steuergesetzen.¹⁰⁵ Daher drängt sich der Verdacht auf, dass der Gesetzgeber den Überblick über die verschiedenen Vorschriften, die eine Entstrickungsbesteuerung regeln sollen, verloren hat.

¹⁰³ Genau genommen wäre diese Erweiterung nicht notwendig gewesen, da auch die Änderung der Zuordnung von Sachgesamtheiten unter § 4 Abs. 1 S. 3 EStG fällt. Vgl. BT-Drs. 16/2710, 28, 30.

¹⁰⁴ Im Ergebnis auch *Benecke/Staats*, in D/J/P/W, KStG, § 12 Rn. 642.

¹⁰⁵ Vgl. *Kessens*, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 12 Rn. 42.

Zumindest lässt sich schwer erklären, warum für die Entstrickung von Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten so unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen greifen sollen.¹⁰⁶

e. Sofortbesteuerung im Fall des Ausscheidens aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Mitgliedstaaten der EU bzw. des EWR-Abkommens (§ 12 Abs. 3 KStG)?

Besonders überschießend ist der vom Gesetzgeber eingeschlagene Weg zur steuerlichen Behandlung der im Inland gebildeten stillen Reserven für den Fall des Ausscheidens einer in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR-Abkommens unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft durch Verlegung des statutarischen Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung in einen Drittstaat. Auch für diese Fälle droht grundsätzlich, dass stille Reserven der deutschen Besteuerung entzogen werden. Von daher ordnet § 12 Abs. 3 S. 1 KStG an, dass die verziehende Körperschaft als aufgelöst gilt und die Besteuerung gem. § 11 KStG erfolgt.

Überraschend ist jedoch, dass die Liquidationsbesteuerung gem. § 12 Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 11 KStG nicht wie sonst üblich tatbestandlich daran anknüpft, dass das inländische Besteuerungsrecht infolge der Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung ausgeschlossen oder beschränkt wird. Damit kommt es dem reinen Wortlaut nach auch dann zu einer Besteuerung der stillen Reserven, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung unter Verbleib einer inländischen Betriebsstätte in einen Drittstaat verlegt, obwohl das Besteuerungsrecht an den Betriebsstätteneinkünften i.R.d. beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG erhalten bleibt.¹⁰⁷

Zudem ordnet § 12 Abs. 3 S. 2 KStG ebenso die Anwendung der Liquidationsbesteuerung gem. § 11 KStG an, wenn eine Körperschaft infolge der Verlegung ihres statutarischen Sitzes oder Ortes der Geschäftsleitung nach (irgend-)einem DBA als außerhalb der EU-/EWR-Staaten ansässig anzusehen ist. Auch hier wird nicht darauf abgestellt, ob infolge des Wechsels der

¹⁰⁶ Vgl. auch *Kessens*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 26 Rn. 42.

¹⁰⁷ Dies nimmt offenbar der Gesetzgeber in Kauf, vgl. BT-Drs. 16/2710, 31. Für eine teleologische Reduktion sprechen sich dennoch *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG, § 12 Rn. 172 ff.; *Eickmann/Stein*, DStZ 2007, 723, 725; *Eickmann/Mörwald*, DStZ 2009, 422, 427, und *Haase*, IStR 2004, 232, 233, aus.

abkommensrechtlichen Ansässigkeit das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Ein zeitlicher Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven (z.B. über die Anwendung des § 4g EStG) ist in § 12 Abs. 3 KStG weiterhin gesetzlich nicht vorgesehen.

Damit lässt sich konstatieren, dass § 12 Abs. 3 KStG in Bezug auf die Rechtsfolgen als die einschneidendste steuerliche Entstrickungsvorschrift zu qualifizieren ist. Zum einen besteuert der Gesetzgeber das Ausscheiden aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht bzw. den Wechsel der abkommensrechtlichen Ansässigkeit losgelöst von einem tatsächlichen Verlust des deutschen Besteuerungsrechts und damit auch in Fällen, in denen dies eigentlich gar nicht erforderlich ist. Zum anderen wird der von der Besteuerung betroffenen Körperschaft kein Besteuerungsaufschub oder eine andere steuerliche Vergünstigung gewährt, welche dem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aufgrund des fingierten Liquidationsgewinns Rechnung trägt.¹⁰⁸

f. Normen zur Verhinderung einer steuerbegünstigten mittelbaren Übertragung von Betriebsvermögen oder Anteilen (§ 20 Abs. 3 UmwStG a.F.)

Schließlich ist noch auf ein früher verwendetes, sehr weitreichendes Konzept zur Sicherstellung der Besteuerung von inländischem Betriebsvermögen hinzuweisen:

Unter dem UmwStG vor der Neufassung durch das SEStEG bestand für den Fall der Einbringung von Betriebsvermögen und mehrheitsvermittelnden Anteilen in eine Kapitalgesellschaft gegen Ausgabe neuer Anteile gem. § 20 Abs. 3 UmwStG a.F. eine Verpflichtung zum Teilwertansatz, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der neu gewährten Anteile ausgeschlossen war. Damit wurde einer steuerfreien Veräußerung der Anteile (und damit mittelbar des deutschen Betriebsvermögens) durch ausländische Anteilseigner in einem DBA-Staat vorgebeugt.¹⁰⁹

I.R.d. Neufassung des UmwStG durch das SEStEG wurde das Erfordernis der Steuerverhaftung der aufgrund einer Einbringung von Betriebsvermö-

¹⁰⁸ Hierzu vgl. IV.2.a.dd.(1).

¹⁰⁹ Zu der Regelung vgl. *Schmitt*, in S/H/S, UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 a.F., Rn. 289 ff.; *Friederichs*, in Haritz/Benkert, UmwStG, § 20 Rn. 164 ff.

gen und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (sowie nunmehr auch Genossenschaft) erhaltenen Anteile aufgegeben.¹¹⁰ Nunmehr ordnet § 22 UmwStG an, dass bei einer missbräuchlichen Veräußerung der erhaltenen Anteile oder dem Vorliegen sonstiger, gesetzlich gleichgestellter schädlicher Ereignisse innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung bzw. des Anteilstauschs eine Verpflichtung zur rückwirkenden Bewertung eines Einbringungsgewinns I bzw. II besteht. Hierdurch wird nunmehr die Steuerverhaftung der aufgrund einer Einbringung von Betriebsvermögen erhaltenen Anteile sichergestellt. Die Vorschrift gilt jedoch für jegliche Einbringende, losgelöst von deren Ansässigkeit, sodass man m.E. nicht von einer Norm zur Sicherstellung der Besteuerung inländischer stiller Reserven bzw. der Verhinderung einer missbräuchlichen mittelbaren Veräußerung der erhaltenen Anteile durch Steuerausländer sprechen kann.

III. Regelungsbedürfnis für eine Entstrickungsbesteuerung

1. Allgemeines

Das enge Normengeflecht verschiedener Entstrickungsnormen suggeriert, dass die vorgezogene Besteuerung stiller Reserven notwendig ist, um den Verlust des deutschen Besteuerungsrechts bei Verlagerung der Einkunftsquelle oder Ansässigkeit des Steuerpflichtigen zu verhindern. Allerdings stellt sich bei näherer Betrachtung heraus, dass infolge der mittlerweile ergangenen Rechtsprechung des BFH ein derartiger Verlust des deutschen Besteuerungsrechts in vielen Fällen gar nicht (mehr) droht bzw. mittlerweile ergangene sekundärrechtliche Normen und zwischenstaatliche Abkommen die verfahrensrechtliche Möglichkeit der Beschaffung von Informationen über eine etwaige zwischenzeitliche Realisierung stiller Reserven sowie der Durchsetzung eines Steueranspruchs im Ausland eröffnen.

¹¹⁰ In § 22 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 UmwStG findet sich nunmehr sogar der ausdrückliche Hinweis, dass das Wahlrecht zum Buchwertansatz auch dann besteht, wenn das Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen ausgeschlossen oder beschränkt wird.

2. Wirkung der abkommensrechtlichen Zuweisung der Besteuerungsrechte nach den Verteilungsnormen

a. Verpflichtung zur Steuerfreistellung zukünftiger Einkünfte

aa. Unterscheidung der Verteilungsnormen in zwei Kategorien

Ein Grund für die Einführung von Vorschriften, die eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung ermöglichen, liegt zunächst in der auf den DBA beruhenden Verpflichtung zur Freistellung ausländischer Einkünfte. Mit anderen Worten basiert das Bedürfnis für eine Entstrickungsbesteuerung auf der Annahme, dass im Fall der Änderung der Belegenheit einer Steuerquelle oder der abkommensrechtlichen Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen ein Wechsel der abkommensrechtlichen Zuweisung der Besteuerungsrechte sowie eine Verpflichtung zur Freistellung von zukünftig realisierten Einkünften (welche die im Inland gebildeten stillen Reserven umfassen) droht. Die Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven über eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung abkommensrechtlich zu sichern, mag auf den ersten Blick daher als eine logische und notwendige Reaktion des Gesetzgebers gewertet werden. Es stellt sich aber die differenziert zu beantwortende Frage, inwieweit in diesen Fällen tatsächlich der abkommensrechtliche Verlust des inländischen Besteuerungsrechts droht.

Zur Beantwortung der vorgenannten Frage ist wiederum zu erörtern, wie die Verteilung der Besteuerungsrechte bzw. eine daraus resultierende Verpflichtung zur Steuerfreistellung aufgrund der DBA in zeitlicher Hinsicht erfolgt. Das heißt, es stellt sich das Problem der Bestimmung des „Zeitbezugs“¹¹¹ oder der „zeitlichen Zurechnung“¹¹² von später erzielten Einkünften bei der Verteilung der Besteuerungsrechte aufgrund der DBA. Einigkeit besteht in der Literatur darüber, dass sich eine Steuerfreistellung von später erzielten ausländischen Einkünften grundsätzlich danach richtet, wo diese „verdient“¹¹³ wurden. Mit anderen Worten ist insoweit eine Zurechnung von später erzielten Einkünften nach dem Veranlassungsprinzip geboten. In Bezug auf die weiteren Einzelheiten bei der Anwendung der Verteilungsnormen in zeitlicher Hinsicht bestehen jedoch verschiedene Auffassungen.

¹¹¹ So der verwendete Begriff bei *Wassermeyer*, IStR 1997, 395 f.

¹¹² So der verwendete Begriff bei *M. Lang*, SWI 1999, 282 ff.

¹¹³ Vgl. *Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Vor Artikel 6 bis 22, Rn. 8.

In der Literatur findet sich zunächst die Ansicht, die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Verteilungsnormen sei allein aus dem Abkommen heraus „autonom“ zu beurteilen.¹¹⁴ Nach dieser Auslegung kommt insbesondere dem Zufluss der Einkünfte bei der Bestimmung eines Abkommenschutzes keine Bedeutung zu. Nach a.A. ist die Verteilung der Besteuerungsrechte zwar in den DBA geregelt; die Frage, welche Einkünfte in zeitlicher Hinsicht geschützt werden, soll sich jedoch danach richten, wann Einkünfte entstehen, was sich wiederum nach innerstaatlichem Recht bestimmt.¹¹⁵ Denn die Qualifikation nach inländischem Steuerrecht (z.B. inwieweit später erzielte Einkünfte als sog. nachträgliche oder laufende Einkünfte zu beurteilen sind¹¹⁶) soll nach letztgenannter Auffassung maßgeblich bei der Bestimmung der anwendbaren Verteilungsnorm und damit der Zuteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten sein.

Einigkeit besteht hingegen darin, dass bei der Verteilung der zeitlich versetzt anfallenden Einkünfte zwischen den Vertragsstaaten nach den Verteilungsnormen zu differenzieren ist. Widmet man sich zunächst der Verteilung von Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 OECD-MA, so richtet sich die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem Veranlassungszusammenhang.¹¹⁷ Dieser Veranlassungszusammenhang soll für im Inland gebildete stille Reserven bei Verlagerung der Einkunftsquelle oder Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen ins Ausland auch nicht durchbrochen werden. Das heißt, dem Zufluss von Einkünften wird bei Anwendung des Art. 7 OECD-MA einheitlich keine Bedeutung bei der Zuweisung des Besteuerungsrechts an den später anfallenden Einkünften beigemessen. Stattdessen wird nur darauf abgestellt, auf welchem Hoheitsgebiet stille Reserven gebildet wurden. Nach dieser Sichtweise wird bei Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven aufgrund der abkommensrechtlichen Verpflichtung zur Freistellung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte nicht eingeschränkt, soweit diese zu einem

¹¹⁴ Vgl. *M. Lang*, SWI 1999, 282 ff.; *Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Aufl. 5, Vor Artikel 6 bis 22, Rn. 8.

¹¹⁵ Vgl. *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer*, Vor Art. 6 bis 22 MA, Rn. 17.

¹¹⁶ Hierzu III.3.

¹¹⁷ Vgl. *Wassermeyer*, IStR 1997, 395, 396; *Goebel/Ungemach/Jacobs*, DSStZ 2009, 531, 532; offenbar auch *M. Lang*, SWI 1999, 282, 284, 285.

Zeitpunkt gebildet wurden, als nach den DBA ein deutsches Besteuerungsrecht bestand.¹¹⁸

Im Kontrast hierzu steht z.B. die Zuweisung der Besteuerungsrechte für Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA im Fall einer subjektbezogenen Entstrickung (das heißt bei Wegzug des Anteilseigners). Hier ergibt sich bereits aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Verteilungsnorm, dass eine Zuweisung des Besteuerungsrechts nach einem erweiterten Veranlassungsprinzip wie bei Unternehmensgewinnen nicht ohne Weiteres möglich ist. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA erfasst schließlich nur punktuell die zu einem Zeitpunkt entstehenden Veräußerungsgewinne und weist diese ausschließlich einem Vertragsstaat zu. Insofern liegt ein Unterschied zu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA vor, der die Gewinne zwischen Stammhaus und Betriebsstätte lediglich abgrenzt und damit nicht abschließend einem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht an den Einkünften zuweist (weswegen es auch der Anwendung des Art. 23 OECD-MA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bedarf). Zwar wurde früher in der Literatur ebenso eine weite kausale Betrachtung des Veranlassungsprinzips bei der Anwendung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA gefordert, mit der Folge, dass ein nach Wechsel der Ansässigkeit freizustellender Veräußerungsgewinn um die vor dem Wegzug gebildeten stillen Reserven zu kürzen sei (bzw. dieser Teil des Veräußerungsgewinns im Inland besteuert werden kann).¹¹⁹ Diese Forderung ist jedoch angesichts der klaren gegenteiligen Rechtsprechung des BFH,¹²⁰ wonach der Ansässigkeitsstaat aufgrund des Wortlauts des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA bei der Ausübung seines Besteuerungsrechts auch im Fall des Zuzugs nicht eingeschränkt ist, als überholt anzusehen.

Dieser für die weitere Betrachtung bedeutsame Unterschied in der abkommensrechtlichen Zuweisung von Besteuerungsrechten an zukünftigen Einkünften findet letztlich auch Eingang in die grundlegende Entscheidung des

¹¹⁸ Gleiches gilt m.E. für den Fall, dass in der Vergangenheit keine abkommensrechtliche Verpflichtung zur Freistellung von Einkünften bestand bzw. eine solche erst durch den Abschluss eines DBA erstmals entsteht. Für eine teleologische Reduktion auch *Kessens* in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 12 Rn. 139; ebenso nach früherer Rechtslage BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246.

¹¹⁹ Vgl. *Braun*, DB 1982, 2111, 2112; *Toifl*, Die Wegzugsbesteuerung, 131.

¹²⁰ Vgl. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 44/90, BFH/NV 1993, 597; v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312.

BFH vom 17.7.2008 zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie.¹²¹ Hier begründete der BFH die fehlende gewinnrealisierende Entnahme aufgrund der Verlagerung des Steuerobjekts wie folgt:

„Abkommensrechtlich wird jedoch nach heutiger Erkenntnis die (spätere) Besteuerung im Inland entstandener stiller Reserven durch eine Freistellung der ausländischen Betriebsstättengewinne nicht beeinträchtigt, sodass die frühere Rechtsprechung als überholt angesehen werden muss [...]. Anders als bei den von Art. 13 Abs. 5 [...] (OECD-MustAbk) erfassten Veräußerungsgewinnen, die ausschließlich in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer – nach seinem Wegzug – ansässig ist, geht der inländische Besteuerungszugriff auf Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat (Art. 13 Abs. 2 OECD-MustAbk), bei Vereinbarung der Freistellungsmethode (Art. 23A OECD-MustAbk) nur in jenem Umfang verloren, in dem das Vermögen der Betriebsstätte auch tatsächlich zuzuordnen ist und in dem die realisierten Gewinne durch jene Betriebsstätte erwirtschaftet wurden. Deshalb fehlen jedenfalls nach der im Streitfall maßgeblichen Rechtslage vor Inkrafttreten des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des SEStEG sowohl eine Rechtsgrundlage als auch ein Bedürfnis dafür, die Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Unternehmens in dessen ausländische Betriebsstätte als Gewinnrealisierungstatbestand anzusehen.“

Anders formuliert nahm der BFH im zugrundeliegenden Fall keine gewinnrealisierende Entnahme infolge der Überführung des Wirtschaftsgutes nach früherem Recht an, da sich hierzu aufgrund des abkommensrechtlichen Erhalts des deutschen Besteuerungsrechts schlichtweg keine Notwendigkeit ergab. Denn auch für die später im Weg einer Veräußerung oder laufenden Nutzung erzielten Einkünfte ist eine Besteuerung im Inland abkommensrechtlich möglich.¹²² Damit stellt sich jedoch die im Folgenden für die Unternehmensgewinne eines unbeschränkt Steuerpflichtigen weiter zu untersuchende Frage, welche Berechtigung steuerliche Normen zur Regelung einer Entstrickungsbesteuerung überhaupt noch haben bzw. inwieweit diese unter

¹²¹ Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 unter 3.b)bb).

¹²² Vgl. auch bereits *Baranowski*, DB 1962, 881, 882; *Schaumburg*, in Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, 247, 252 ff.; *Pohl*, in Lüdicke, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 23, 33; *Kempka*, StuW 1995, 242, 246 ff.; *Kuckhoff*, in FS Wassermeyer, 681 f., 683.

unions-¹²³ und verfassungsrechtlichen¹²⁴ Gesichtspunkten zulässig sind oder inwieweit der Gesetzgeber de lege ferenda diese nicht aufheben oder modifizieren sollte.¹²⁵

Bezogen auf die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte an den Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA stellt sich die Situation hingegen anders dar. Hier lässt sich das Bedürfnis nach der Sicherung der in einer Beteiligung ruhenden stillen Reserven grundsätzlich nachvollziehen, wenn ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer subjektbezogenen Entstrickung die Ansässigkeit verlagert. Denn zukünftig besteht keine abkommensrechtliche Möglichkeit zur Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, wie der BFH ausdrücklich festgestellt hat. Welchen Weg der Gesetzgeber zur Sicherung des bisher bestehenden Besteuerungsrechts i.R.d. Ausgestaltung seiner nationalen Vorschriften gehen sollte, ist gleichwohl eine daneben zu beantwortende Frage.¹²⁶

Es sei darauf hingewiesen, dass auch für andere Verteilungsnormen wie z.B. für Veräußerungsgewinne gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA¹²⁷ sowie Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gem. Art. 15 OECD-MA die oben zu nachträglichen Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 OECD-MA dargestellten Grundsätze gelten. Ebenso gilt für andere Verteilungsnormen wie z.B. Zinseinkünfte gem. Art. 11 OECD-MA sowie Dividendeneinkünfte gem. Art. 10 OECD-MA eine zu Art. 13 Abs. 5 OECD-MA vergleichbare Zuteilung der Besteuerungsrechte ausgehend vom Zeitpunkt der Realisation bzw. des Bezugs der Einkünfte.

Die Tatsache, dass es zwei unterschiedliche Kategorien von Verteilungsnormen mit unterschiedlicher Zuteilung der Besteuerungsrechte gibt, kann naturgemäß zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen. So weist z.B. *Wassermeyer* darauf hin, dass aus abkommensrechtlicher Sicht keine Besteuerung nachträglicher Einkünfte gem. Art. 7 OECD-MA möglich ist, wenn ein SteuerAusländer seine inländische Betriebsstätte ins Ausland verlegt und damit den Betrieb seines Unternehmens einstellt. In diesem Fall wird man wohl

¹²³ Hierzu unter IV.1.a. und c.

¹²⁴ Hierzu unter IV.2.a.

¹²⁵ Hierzu unter V.3.

¹²⁶ Ebenda.

¹²⁷ Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 ausdrücklich unter 3.b) bb).

von einer Anwendung des Art. 21 OECD-MA ausgehen müssen, welcher das inländische Besteuerungsrecht für die nachträglichen Einkünfte ausschließt.¹²⁸ Für derartige Fälle des Wechsels der Verteilungsnormen gelten letztlich m.E. wiederum analog die Grundsätze für den Fall, dass ein inländisches Besteuerungsrecht abkommensrechtlich verfällt.

bb. Auswirkungen des Authorized OECD Approach

Eine spannende und bis dato ungeklärte Frage ist, inwieweit die Einführung des AOA Auswirkungen auf die Rechtsprechung des BFH im Hinblick auf die Verteilung der Unternehmensgewinne gem. Art. 7 OECD-MA hat. Mit anderen Worten gilt es zu klären,

1. inwieweit aufgrund des AOA das deutsche Besteuerungsrecht nach dem Überführungszeitpunkt abkommensrechtlich ausgeschlossen oder beschränkt ist,
2. ob der AOA eine eigenständige Grundlage für eine Realisierung von stillen Reserven bietet.

Die Fragen stellen sich, da der AOA von einer fiktiven Selbstständigkeit der Betriebsstätte ausgeht und die Erhöhung von Einkünften aufgrund von gedachten Geschäftsbeziehungen (sog. „dealings“) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte anordnet.¹²⁹ Ebenso wird seitens der OECD anerkannt, dass es infolge der Annahme eines „dealings“ zu einer Besteuerung von Gewinnen im Stammhaus oder der Betriebsstätte kommen kann, obwohl das Gesamtunternehmen einen steuerlichen Verlust erleidet.¹³⁰ Wenn die Betriebsstätte jedoch ein eigenständiges Steuersubjekt ist, könnte zum einen vermutet werden, dass die in eine ausländische Betriebsstätte überführten Wirtschaftsgüter auch vor der deutschen Besteuerung der im inländischen Stammhaus gebildeten stillen Reserven geschützt werden. Zum anderen liegt die Annahme auf der Hand, dass die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte als „dealing“ in Form eines gedachten Verkaufs die Grundlage für eine Entstrickungsbesteuerung bietet.

¹²⁸ Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2012, 361, 368.

¹²⁹ Vgl. OECD-Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Rn. 194.

¹³⁰ Vgl. OECD-Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Rn. 8.

Wendet man sich zunächst der ersten Frage zu, ist m.E. zu konstatieren, dass aufgrund des AOA bzw. aufgrund von „dealings“ nicht die Schlussfolgerung gezogen werden kann, dass die vorher im Inland gebildeten stillen Reserven nicht mehr später bei deren Realisierung nach deutschem Steuerrecht besteuert werden können. Denn der AOA soll insbesondere dazu führen, dass eine veranlassungs- und funktionsgerechte Verteilung der Besteuerungsrechte erfolgt. Eben hierzu dient auch die Fiktion der Selbstständigkeit einer Betriebsstätte, welche eine angemessene Gewinnverteilung wie bei rechtlich selbstständigen fremden Dritten erlauben soll. Das heißt, die Selbstständigkeitsfiktion soll insbesondere nicht dazu führen, dass später anfallende Einkünfte, die in einem Veranlassungszusammenhang zum inländischen Stammhaus stehen, der inländischen Besteuerung entzogen werden.

Ebenso kann der AOA m.E. nicht als Grundlage für eine Entstrickungsbesteuerung herangezogen werden.¹³¹ Es besteht aus abkommensrechtlicher Sicht genau genommen gar keine Notwendigkeit, aufgrund eines „dealings“ von einer Sofortbesteuerung i.S.e. Entstrickungsbesteuerung auszugehen. Schließlich wird mit dem AOA nur die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte geregelt (es geht mit anderen Worten um die Frage, *ob* bestimmte Einkünfte in einem Staat besteuert werden dürfen).¹³² Diese richtet sich sowohl dem von der OECD entwickelten AOA als auch der oben beschriebenen Rechtsprechung des BFH¹³³ folgend nach dem Veranlassungszusammenhang. Die Frage, *wann* die aus den stillen Reserven resultierenden Einkünfte besteuert werden, ist hingegen nicht Gegenstand des Abkommensrechts, sondern eine Frage des innerstaatlichen Rechts.¹³⁴ Mittels des AOA wird somit keine unmittelbare Grundlage für eine Entstrickungsbesteuerung geschaffen.

¹³¹ Stattdessen wird dieser Themenkomplex von der OECD wegen der unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten vom AOA ausgeklammert, vgl. OECD-Report on the attribution of profits to permanent establishments, 2010, Rn. 221 ff.

¹³² Sowohl im Fall der fiktiven Veräußerung als auch im Fall der Nutzungsüberlassung verbleibt das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat, sodass insoweit ein Gleichklang festzustellen ist.

¹³³ Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, 470.

¹³⁴ In diesem Sinne auch *Vogel* in Vogel/Lehner, DBA, Aufl. 5, Vor Artikel 6 bis 22, Rn. 8.

Mithin lässt sich festhalten, dass der AOA m.E. mangels Ausschluss oder Beschränkung eines inländischen Besteuerungsrechts weder Auslöser noch Grundlage für eine Entstrickungsbesteuerung ist.

b. Verpflichtung zur Steueranrechnung

Auch im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte eines DBA-Staats, mit dem die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Unternehmensgewinnen vereinbart wurde, ist unter Heranziehung der oben dargestellten Rechtsprechung¹³⁵ der steuerliche Zugriff auf die bis zur Überführung aufgebauten stillen Reserven zukünftig abkommensrechtlich möglich. Denn der Begriff der „ausländischen Einkünfte“, welcher bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags maßgeblich die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern bestimmt¹³⁶, richtet sich nach dem Abkommensrecht (der Begriff der ausländischen Einkünfte gem. § 34d EStG wird durch die im jeweiligen DBA verwendete Definition verdrängt).¹³⁷

Damit erfordert auch der Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte eines DBA-Staats mit Anrechnungsmethode nicht, dass die stillen Reserven i.R.e. Entstrickungsbesteuerung frühzeitig aufgedeckt werden. Denn auch hier ist der spätere Besteuerungsanspruch eines unbeschränkt Steuerpflichtigen materiell-rechtlich nicht gefährdet.

3. Bestimmung der inländischen Einkünfte eines Steuerausländers gem. § 49 EStG

Ein drohender Verlust des inländischen Besteuerungsrechts wird jedoch nicht nur infolge der DBA angenommen. Auch das Entfallen des deutschen Besteuerungsanspruchs ist ein möglicher Anwendungsfall für eine vorgezo-

¹³⁵ Vgl. III.2.a.aa.

¹³⁶ Schließlich wird ein inländischer Besteuerungsanspruch abkommensrechtlich nicht eingeschränkt, wenn später realisierte stille Reserven nach Überführung im Ausland keine ausländischen Einkünfte sind, da dann weder der ausländische Betriebsstättenstaat zu einer Besteuerung berechtigt, noch der inländische Stammhausstaat zu einer Reduktion seines Besteuerungsanspruchs über eine Steueranrechnung verpflichtet ist.

¹³⁷ Vgl. BFH v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 157; v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657 sowie *Jochimsen/Schnitger*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 26 Rn. 93.

gene Entstrickungsbesteuerung. So wird insbesondere die Beendigung der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG als ausreichend angesehen, um eine Entstrickungsbesteuerung aufgrund der Beschränkung des Besteuerungsrechts zu begründen.¹³⁸ Es ist jedoch fraglich, inwieweit diese Betrachtung tatsächlich mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Einklang steht:

So erkannte der BFH in seiner Entscheidung vom 28.10.2009 für den Fall des Wegzugs eines selbstständigen Erfinders, dass dieser mit seinen späteren Veräußerungsgewinnen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG beschränkt steuerpflichtig bleibt.¹³⁹ Zwar mag man zunächst vermuten, dass diese Entscheidung vor dem Hintergrund der besonderen Ausgestaltung des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Begründung einer beschränkten Steuerpflicht zu sehen ist. Danach reicht für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht nämlich aus, dass die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit stammen, die im Inland „ausgeübt oder verwertet wird bzw. worden ist“. Insoweit wird also auf Tatbestandsmerkmale abgestellt, welche eine weniger konkrete „Verwurzelung“ i.S.e. räumlichen Bindung zum Inland erfordern.¹⁴⁰ Daher könnte die Vermutung naheliegen, dass die vorgenannte Entscheidung des BFH als Sonderfall aufgrund des weiten Anwendungsbereichs des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu sehen ist.

Jedoch hat der BFH in einer taggleichen Entscheidung für den Fall der Verlagerung der Tätigkeiten eines Handelsvertreters die oben genannten Grundsätze auf die Besteuerung von stillen Reserven einer inländischen Betriebsstätte ausgedehnt.¹⁴¹ Auch hier sah das höchste deutsche Finanzgericht keine Veranlassung, den Verlust des Besteuerungsrechts an den inländischen stillen Reserven aufgrund der Verlagerung der Tätigkeiten anzunehmen. Stattdessen sollten auch zukünftig nachträgliche inländische Einkünfte nach Aufgabe der im Inland belegenen physischen Betriebsstätte angenommen werden können, wenn die stillen Reserven in Form eines Außenumsatzes realisiert werden. Als Begründung führte der BFH wiederum das allgemeine wirtschaftliche Veranlassungsprinzip an, welches eine Besteuerung der im

¹³⁸ Vgl. *Kessens*, in Schnitger/Fehrenbacher (Hrsg.), Kommentar KStG, § 12, Rn. 108.

¹³⁹ Vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432 unter 6.b)aa).

¹⁴⁰ Zur Frage, inwieweit eine physische Anwesenheit erforderlich ist, vgl. *Haiß*, in H/H/R, § 49 EStG, Rn. 670.

¹⁴¹ Vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BSt Bl. II 2011, 1019 unter 6.b)aa).

Inland gebildeten stillen Reserven erlaube, auch wenn eine Betriebsstätte nicht mehr physisch vorhanden ist:

„Aus der Formulierung in § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1990, dass für den Gewerbebetrieb im Inland eine Betriebsstätte „unterhalten wird“, folgt nicht, dass die inländische Betriebsstätte zu dem Zeitpunkt, in dem die Realisation eintritt und die Einkünfte erzielt werden, noch existieren muss [...]. Entscheidend für die Zuordnung ist nicht der zeitliche, sondern der wirtschaftliche Zusammenhang mit der inländischen Betriebsstätte. Deshalb können auch nachträgliche Einkünfte, die durch eine nicht mehr bestehende inländische Betriebsstätte veranlasst worden sind, als inländische Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterfallen.“¹⁴²

Damit überträgt der BFH seine oben beschriebene Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Abgrenzung von Unternehmensgewinnen auf die Bestimmung des Begriffs der inländischen Einkünfte nach nationalem Recht. Offensichtlich sieht der BFH selbst bei solchen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften eine Möglichkeit der Besteuerung von im Inland gebildeten stillen Reserven als gegeben an, welche wie § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG eigentlich eine räumliche „Verwurzelung“ in Form einer im Inland unterhaltenen physischen Einrichtung erfordern. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist zu vermuten, dass auch i.R.d. übrigen Tatbestände des § 49 EStG eine weite Auslegung des Veranlassungsprinzips geboten ist. Hiernach sollten gebildete stille Reserven einer im Inland belegenen Einkunftsquelle, für die eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns i.R.d. beschränkten Steuerpflicht tatbestandlich vorgesehen ist, grundsätzlich bei einer späteren Realisierung als nachträgliche Einkünfte steuerlich erfasst werden können, auch wenn die Einkunftsquelle ins Ausland verlagert wird. Denn wenn bereits die Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte, als Tatbestand mit hohen Anforderungen an eine physische Einrichtung im Inland, es nicht ausschließt, dass nachträgliche inländische gewerbliche Einkünfte entstehen können, sollte Gleiches für die übrigen Tatbestände des § 49 EStG gelten.

Mit den oben genannten zwei Entscheidungen berücksichtigt der BFH zunächst im besonderen Maße die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen mit ihren im Inland gebildeten stillen Reserven nach dem Veranlassungsprinzip. Weiterhin beendet der BFH den bestehenden Widerspruch zur fehlenden Besteuerung eines Aufgabegewinns im Fall des Strukturwandels

¹⁴² Ebenda.

eines Betriebs hin zur Liebhaberei, bei der eine Besteuerung mangels Handlung des Steuerpflichtigen verneint wurde.¹⁴³ Schließlich wird infolge der Rechtsprechung der Diskussion vorgebeugt, inwieweit nur eine „wirkliche“ Beendigung eines Betriebs mit „echten“ nachträglichen Einkünften i.S.d. § 24 Nr. 2 EStG nach der Verlagerung besteuert werden kann.¹⁴⁴ Letztlich ist daher bereits auch ohne Regelungen über eine Entstrickungsbesteuerung die Besteuerung der im Inland aufgebauten stillen Reserven einer im Inland belegenen, von § 49 EStG erfassten Einkunftsquelle möglich, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang nachgewiesen werden kann.

4. Bestimmung der ausländischen Einkünfte gem. § 34d EStG

Weiterhin stellt sich die Frage, inwieweit im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts vom Inland in eine ausländische Betriebsstätte eines Staates, mit dem kein DBA abgeschlossen wurde, zu einer Beeinträchtigung des Besteuerungsrechts führen kann, die eine Entstrickungsbesteuerung rechtfertigt. Genau genommen gilt es hier zu untersuchen, ob auch die ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG streng nach einem Veranlassungszusammenhang zu bestimmen sind bzw. diese nur die im Ausland gebildeten stillen Reserven umfassen. Abweichend vom Abkommensrecht könnte die Belegenheit der Einkunftsquelle zum Zeitpunkt der Realisierung der stillen Reserven entscheidend sein, sodass auch im Inland gebildete stille Reserven ausländische Einkünfte darstellen würden, wenn ein Verkauf im Ausland erfolgt. Auch wenn es hierzu keine ausdrückliche Rechtsprechung gibt, sollte es m.E. die Sachlogik gebieten, dass die Bestimmung der ausländischen Einkünfte ebenfalls dem Veranlassungsprinzip folgt. Dies folgt zum einen aus der systematischen Stellung des § 34d EStG komplementär zu den inländischen Einkünften gem. § 49 EStG, welche wie gezeigt¹⁴⁵ die im Inland gebildeten stillen Reserven erfassen. Zum anderen lassen sich auch im Wortlaut der Tatbestände identische Anknüpfungspunkte finden,¹⁴⁶ was für eine Übertragbarkeit der oben beschriebenen Rechtsprechung des BFH spricht (denn

¹⁴³ BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381.

¹⁴⁴ So etwa *Wassermeyer*, IStR 2011, 361 ff.; *Roth*, in H/H/R, Rn. 53; *Hidien*, in K/S/M, EStG, § 49 Rn. D 4142; *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der DBA, Bd. 65, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Wien 2010, 194.

¹⁴⁵ Vgl. unter III.3.

¹⁴⁶ So etwa § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) und § 34d Nr. 2 lit. a) EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 3 und § 34d Nr. 3 EStG.

soweit inländische Einkünfte gegeben sind, können keine ausländischen Einkünfte vorliegen).

5. Sicherstellung der Informationsbeschaffung und des Vollzugs

Losgelöst davon, ob dem deutschen Staat nach Verlagerung einer Einkunftsquelle oder der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen außerhalb seines Hoheitsgebiets in materiell-rechtlicher Hinsicht noch ein Besteuerungsrecht an den im Inland aufgebauten stillen Reserven zusteht, ist ein weiteres Kernargument für die Notwendigkeit einer Entstrickungsbesteuerung, dass nur über diese die Erhebung der inländischen Steuer wirklich sichergestellt werden kann. Denn nach Verlagerung der Einkunftsquelle bzw. der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen droht, dass der Herkunftsstaat entweder keine Kenntnis von einer Realisierung der stillen Reserven erhält oder die Durchsetzung seines Besteuerungsanspruchs grenzüberschreitend nicht gesichert ist.¹⁴⁷

Allerdings ist zu beachten, dass der Finanzverwaltung (über die mittlerweile im Anwendungsbereich erweiterte Amtshilferichtlinie¹⁴⁸) folgende Ermittlungsmöglichkeiten zustehen:

- Ersuchen um Auskunft im Einzelfall (Art. 5 Abs. 1 EGAHR), welches spätestens innerhalb einer Frist von 6 Monaten beantwortet werden muss (Art. 7 Abs. 1 EGAHR). Dabei muss die ersuchte Behörde Vorkehrungen treffen, dass alle behördlichen Ermittlungen, die zur Beschaffung der erforderlichen Informationen notwendig sind, durchgeführt werden (Art. 6 Abs. 1 EGAHR);
- automatischer Auskunftsaustausch ohne Ersuchen in Gruppen von Einzelfällen für bestimmte Einkünfte und Vermögen (Art. 8 EGAHR);
- spontaner Auskunftsaustausch im Einzelfall (Art. 9 EGAHR), welcher insbesondere im Hinblick auf die Gewinnabgrenzung bzw. die damit einhergehende Verpflichtung zur Steuerfreistellung bei Normen über eine Entstrickungsbesteuerung anwendbar sein sollte (Art. 9 Abs. 1 lit. b) EGAHR).

Zudem wird über die Ernennung einer für den Informationsaustausch zuständigen Behörde pro Mitgliedstaat (Art. 4 Abs. 1 EGAHR), eines zuständigen

¹⁴⁷ Vgl. *Jacobs*, Int. Unternehmensbesteuerung, 717.

¹⁴⁸ Vgl. RL 2011/16/EU v. 15.2.2011, ABl. Nr. L 64, 1.

zentralen Verbindungsbüros pro Mitgliedstaat (Art. 4 Abs. 2 EGAHR) sowie von Verbindungsstellen und Bediensteten (Art. 4 Abs. 3 und 4 EGAHR) der Versuch unternommen, den unter der Amtshilferichtlinien zustehenden Ermittlungsmöglichkeiten über eine transparente Darstellung der Zuständigkeiten und Erfassung der Wirksamkeit des Informationsaustauschs eine höhere Durchschlagskraft zu vermitteln. Weiterhin unterstützen sich die Behörden bei der Zustellung von Verwaltungsakten (Art. 13 EGAHR).

Daneben stehen eine Reihe bilateraler Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunftersuchens („Auskunftsabkommen“), welche Möglichkeiten einer grenzüberschreitenden Informationsbeschaffung auch außerhalb des Unionsraums einräumen, hier jedoch nur erwähnt und nicht abschließend inhaltlich beschrieben werden können.¹⁴⁹

Auch sollten die nach der Beitreibungsrichtlinie zustehenden Möglichkeiten bei der Durchsetzung eines Steueranspruchs beachtet werden, wie:

- die für die Beitreibung einer Steuerforderung erforderliche Erteilung von Informationen durch eine ausländische Behörde (Art. 5 Abs. 1 BeitrRL);
- die Zustellung aller mit einer Steuerforderung oder mit der Steuerbeitreibung erforderlichen Dokumente an den Empfänger durch ausländische Behörden im ausländischen Staat (Art. 8 Abs. 1 BeitrRL);
- die Beitreibung von Steuerforderungen durch ausländische Behörden im ausländischen Staat, für die im ersuchenden Mitgliedstaat ein Vollstreckungstitel besteht (Art. 10 Abs. 1 BeitrRL);
- das Treffen von Sicherheitsmaßnahmen durch ausländische Behörden im ausländischen Staat, um die Beitreibung von Steuerforderungen sicherzustellen (Art. 16 Abs. 1 BeitrRL).

Da die vorgenannten Möglichkeiten gem. Art. 2 Abs. 1 lit. a) BeitrRL für Steuern und Abgaben aller Art gelten, die von einem Mitgliedstaat erhoben werden, besteht für die durch die Realisierung stiller Reserven entstehenden ESt und KSt grundsätzlich innerhalb des Unionsraums die rechtliche Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs.

¹⁴⁹ Hierzu *Brunsbach*, in *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 20 f.

Vor diesem Hintergrund könnte angenommen werden, dass es keine Notwendigkeit für eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung zur Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs gibt. Dennoch muss eingeräumt werden, dass die rechtlich zustehenden Ermittlungs- und Erhebungsmöglichkeiten ihre Bedeutung verlieren, wenn die ausländischen Behörden ihren Verpflichtungen zur Mitwirkung faktisch nicht nachkommen. Auch sind die Einwirkungsmöglichkeiten der deutschen Finanzbehörden zur Behebung von Vollzugsdefiziten im Einzelfall angesichts der weiterhin bestehenden territorialen Souveränität der Mitgliedstaaten gering. Von daher ist davon auszugehen, dass ein Interesse des deutschen Staats an der Sicherstellung der Durchsetzung der Erhebung von Steuern besteht, welches in der Umsetzung von Normen zur vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung oder zumindest in einer Stellung von Sicherheiten mündet.

6. Nutzungsentstrickung

Weiterhin ist offen, inwieweit unter Beachtung der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie Regelungen zur Besteuerung von Nutzungsentstrickungen erforderlich sind. Schließlich könnte die Frage aufgeworfen werden, ob nicht aufgrund der vom BFH entwickelten Grundsätze zum Erhalt des inländischen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven im Realisationszeitpunkt auch der eigentlich aus der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern Deutschland zustehende Anteil am Gewinn, wenn auch zu einem späteren Zeitpunkt, gesichert ist. Hier muss jedoch danach unterschieden werden, welcher Bezugspunkt bei der Prüfung eines weiterhin bestehenden Besteuerungsrechts gewählt wird, das heißt, es kann entweder auf

- das Besteuerungsrecht aufgrund der Überlassung des Wirtschaftsgutes zur Nutzung

oder

- das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven (anderer Wirtschaftsgüter), welche sich in der ausländischen Betriebsstätte infolge der unentgeltlichen Nutzung aufbauen,

abgestellt werden.

Da diese zwei unterschiedlichen Bezugspunkte denkbar sind, besteht in der Literatur Streit darüber, inwieweit § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 S. 1 KStG eine ausreichende Rechtsgrundlage bietet, um eine Nutzungsentstrickung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu begründen. Stellt man

nämlich mit der einen Auffassung (m.E. zutreffend) bei der Prüfung auf das Besteuerungsrecht aufgrund der Nutzungsüberlassung ab, so ist zu konstatieren, dass dieses abkommensrechtlich für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen als Überlassenden nicht eingeschränkt wird (mit der Folge, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 S. 1 KStG ins Leere laufen).¹⁵⁰ Demgegenüber will die Gegenauffassung als Bezugspunkt auf das Besteuerungsrecht an anderen Wirtschaftsgütern der ausländischen Betriebsstätte abstellen, welche erst durch einen Außenumsatz des Unternehmens mit ihren Wertsteigerungen später besteuert werden (das heißt auf die sich in der ausländischen Betriebsstätte infolge der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung neu aufbauenden stillen Reserven).¹⁵¹ Da die Gegenansicht dieses Besteuerungsrecht abkommensrechtlich als eingeschränkt ansieht, weil für die zukünftig entstehenden ausländischen Betriebsstätten-einkünfte entweder eine Verpflichtung zur Steuerfreistellung nach einem DBA oder einer Anrechnung ausländischer Steuern besteht, sollen nach ihr die Tatbestandsvoraussetzungen der § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 S. 1 KStG bei einer Nutzungsüberlassung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte grundsätzlich erfüllt sein.¹⁵²

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ergibt sich m.E. der Schluss, dass Regelungen zur Besteuerung von Nutzungsentstrickungen auch unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie weiterhin erforderlich sind. Denn in Bezug auf das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven, welches sich in den (anderen) Wirtschaftsgütern der ausländischen Betriebsstätte infolge deren unentgeltlicher Nutzung aufbaut, scheint es zumindest fraglich, ob man auf der Basis der Rechtsprechung des BFH wirklich eine Möglichkeit zur Besteuerung annehmen kann. Zum einen besteht nämlich kein unmittelbarer, sondern nur ein mittelbarer Zusammenhang zwischen unentgeltlicher Nutzungsüberlassung und den sich aufbauenden stillen Reserven,¹⁵³ sodass fraglich ist, ob hier wirklich ein ausreichender Veranlassungszusammenhang anzunehmen ist, um von inländischen

¹⁵⁰ Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2008, 176, 179; *Körner*, IStR 2009, 741, 750.

¹⁵¹ Vgl. *Benecke/Staats*, in D/J/P/W, KStG, § 12 Rn. 326; *Wied*, in Blümich, § 4 EStG, Rn. 488.

¹⁵² Ebenda.

¹⁵³ Auch hier besteht ein Unterschied zur Entstrickungsbesteuerung, welche die Besteuerung bereits bestehender stiller Reserven betrifft.

Einkünften auszugehen.¹⁵⁴ Zum anderen droht, dass mit der Umsetzung des AOA als Vorschrift zur Gewinnabgrenzung davon auszugehen ist, dass die infolge einer Nutzungsüberlassung im Ausland entstehenden stillen Reserven der deutschen Besteuerung entzogen sind. Von daher ist es nur konsequent, wenn der deutsche Gesetzgeber das ihm zustehende Recht nutzt, eine eigenständige Rechtsgrundlage für eine Besteuerung der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an eine ausländische Betriebsstätte i.S.d. AOA zu schaffen, wie dies mittlerweile auch in Form des mit dem JStG 2013 vorgeschlagenen § 1 Abs. 5 AStG-E erfolgt ist.¹⁵⁵

Somit ergibt sich m.E. auch nach der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH weiterhin für den deutschen Gesetzgeber das Erfordernis, Regelungen über eine Nutzungsentstrickung einzuführen bzw. beizubehalten, um das deutsche Besteuerungsrecht zu sichern, das aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern entsteht. Die alternativ bestehende Möglichkeit, die in der ausländischen Betriebsstätte entstehenden zukünftigen stillen Reserven zu besteuern, scheint m.E. hingegen keine echte Alternative darzustellen.

IV. Anforderungen des höherrangigen Rechts an eine Entstrickungsbesteuerung

1. Unionsrecht

a. Gleichheitsrechtlicher Eingriff in die Grundfreiheiten des AEUV aufgrund der Besteuerung stiller Reserven

I.R.d. Diskussion um die Vereinbarkeit der Entstrickungsbesteuerung mit höherrangigem Recht kommt den aufgrund der Grundfreiheiten des AEUV von den Mitgliedstaaten zu beachtenden Vorgaben besondere Bedeutung zu. Hiernach wird mittels der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV),

¹⁵⁴ Bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an nahestehende Personen, welche wie dargestellt mit den Regelungen über eine Nutzungsentstrickung in systematischer Hinsicht in einem engen Zusammenhang stehen, wird hingegen wohl ohne Zweifel kein Besteuerungsrecht an den in den Wirtschaftsgütern der nahestehenden Person sich aufbauenden stillen Reserven bestehen.

¹⁵⁵ D.h. insoweit liegt ein Zirkelschluss des Gesetzgebers vor, wenn er zur Umsetzung des AOA in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. in § 12 Abs. 1 S. 1 KStG auf einen Ausschluss oder eine Beschränkung eines inländischen Besteuerungsrechts abstellt. Vgl. *Lenz*, in *Erle/Sauter*, § 12 Rn. 32; *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765, 766.

Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV), Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) sowie des allgemeinen Freizügigkeitsrechts (Art. 21 AEUV) den Unionsbürgern (inkl. der im Unionsraum errichteten Gesellschaften, Art. 54 AEUV) das Recht zuerkennt, die jeweils durch die Grundfreiheit betroffene wirtschaftliche Tätigkeit grenzüberschreitend ohne eine diskriminierende Besteuerung ausüben zu können bzw. sich im Unionsraum frei aufzuhalten.¹⁵⁶

Es liegt auf der Hand, dass sich bei einer Entstrickungsbesteuerung die Frage nach einem Eingriff in die aufgrund der Grundfreiheiten des AEUV unionsrechtlich verbürgten Rechte stellt. Denn im Fall der Verlagerung der Einkunftsquelle bzw. der steuerlichen Ansässigkeit des Steuerpflichtigen innerhalb des Inlands werden grundsätzlich keine ertragsteuerlichen Folgen in Form einer vorgezogenen Besteuerung der stillen Reserven gezogen. Dementsprechend wurde von der ganz herrschenden Literaturlauffassung davon ausgegangen, dass eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten des AEUV (i.S.e. Gleichheitsrechts) infolge der Entstrickungsbesteuerung zunächst vorliegt.¹⁵⁷

Auch in der Rechtsprechung des EuGH ist relativ unbestritten, dass die Entstrickungsbesteuerung eine Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Vorgänge begründet, die vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten des AEUV einer Rechtfertigung bedarf. So wurde bereits in der Rs. *X und Y AB* die im Fall einer grenzüberschreitenden Einbringung von Anteilen vorgesehene Einschränkung der Gewährung eines Besteuerungsaufschubs bei fehlender Steuerverhaftung der neu ausgegebenen Anteile vom EuGH als problematisch angesehen.¹⁵⁸ Hieraus lassen sich wegen der beschriebenen Nähe derartiger Vorschriften zur Gewährung eines Besteuerungsaufschubs mit den

¹⁵⁶ Zwar wird für im Inland betroffene Steuerpflichtige hier häufig von einem „Beschränkungsverbot“ gesprochen; gemeint ist jedoch der Schutz vor einer ungleichen Besteuerung i.S.e. Diskriminierungsverbots. Vgl. *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrags auf das Ertragsteuerrecht, 170 ff.

¹⁵⁷ Vgl. z.B. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 17 Rn. 239; *Musil*, in *H/H/R*, EStG, § 4 Rn. 210; *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22, 28; *Dörfler/Adrian/Oblau*, RIW 2007, 266, 268; *Wassermeyer*, IStR 2011, 813, 814. Ebenso FG Köln v. 16.11.2011 – 10 V 2336/11, DStRE 2012, 329 f.; FG Rheinland-Pfalz v. 8.1.2011 – 1 V 1217/10, DStRE 2011, 1065 ff.; Anmerkung hierzu von *Körner*, IStR 2011, 527, 528 ff.

¹⁵⁸ Vgl. EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, *X und Y AB*, Slg. 2002, I-10829 ff.

Regeln über eine Entstrickungsbesteuerung¹⁵⁹ bereits grundsätzliche Rückschlüsse auf den Konflikt mit dem Unionsrecht ziehen. Die Rechtsprechung des EuGH zu den Vorschriften der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen in den Rs. *de Lasteyrie du Saillant*¹⁶⁰ und *N*¹⁶¹ setzen diese Rechtsprechungslinie auch für im Privatvermögen gehaltene Anteile fort. Selbst das nachfolgend noch näher zu beleuchtende Urteil des EuGH in der Rs. *National Grid Indus*¹⁶² sowie das Urteil in der Rs. *Kommission/Portugal*¹⁶³ weicht in dieser Hinsicht nicht ab und geht zunächst von einer Ungleichbehandlung grenzüberschreitender und inländischer Sachverhalte aus, welche einer Rechtfertigung bedarf. Das Urteil des EuGH in der Rs. *SGI*¹⁶⁴ ist hingegen für die unionsrechtliche Beurteilung von Vorschriften, die eine Entstrickungsbesteuerung stiller Reserven regeln, ohne Bedeutung, da es nur die Korrektur von Einkünften der Höhe nach betrifft (das heißt, hier geht es nicht um die besondere Problemstellung der vorgezogenen Besteuerung zukünftiger Einkünfte).¹⁶⁵

Somit bleibt festzuhalten, dass eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung zunächst im Verdacht einer nicht unionsrechtskonformen Besteuerung steht und damit die Ausgestaltung ihrer einzelnen Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen einer besonderen „Beobachtung“ bedarf.

Zudem ergibt sich das Problem der Diskriminierung grenzüberschreitender Vorgänge gleichermaßen aufgrund der begrenzten Möglichkeit einer Übertragung von realisierten stillen Reserven bestimmter inländischer Anlagegüter. So ist etwa der Ausschluss der Gewährung eines Besteuerungsaufschubs beim Verkauf von inländischen und Erwerb von ausländischen Anlagegütern, die grundsätzlich § 6b EStG unterfallen, ebenfalls geeignet, einen Ein-

¹⁵⁹ Vgl. unter II.1.b.

¹⁶⁰ Vgl. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409 ff., Rn. 46 ff.

¹⁶¹ Vgl. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-7445 ff., Rn. 35.

¹⁶² Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn 37. Hierzu *Hahn*, BB 2012, 681; *Möller-Gosoge/Kaiser*, BB 2012, 803; *Körner*, IStR 2012, 1; *Mitschke*, IStR 2012, 6.

¹⁶³ Vgl. EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-38/10, *Kommission/Portugal*, nnv., Rn. 25 f.

¹⁶⁴ Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-511.

¹⁶⁵ Zur unionsrechtlichen Beurteilung der Korrektur von Einkünften in Form der Nutzungsentstrickung vgl. IV.1.h.

griff in die Grundfreiheiten des AEUV zu begründen.¹⁶⁶ Denn der deutsche Gesetzgeber trifft hier die Entscheidung, die Besteuerung stiller Reserven bei deren Realisierung für inländische Sachverhalte außer Kraft zu setzen, ohne diese Begünstigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung zu bringen. Die nachfolgenden unionsrechtlichen Überlegungen gelten daher analog in Bezug auf den Ausschluss der Übertragung stiller Reserven in grenzüberschreitenden Fällen und werden nur aus Vereinfachungsgründen nicht nochmals gesondert dargestellt.

b. Anerkennung der grundsätzlichen Zulässigkeit einer inländischen Besteuerung

Auch wenn eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung die Ausübung der Grundfreiheiten des AEUV grundsätzlich beschränkt, bedeutet dies nicht, dass es den Mitgliedstaaten unionsrechtlich verboten ist, auf ihrem Hoheitsgebiet gebildete stille Reserven zu besteuern. Dies gilt zumindest dann, wenn nach dem Recht des betroffenen Mitgliedstaats für die betroffene Einkunftsquelle sowie für alle Steuerpflichtigen grundsätzlich eine Besteuerung von in Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven im Fall der Realisierung in Form eines Außenumsatzes vorgesehen ist. Die Besteuerung der Wertsteigerung von Wirtschaftsgütern erfolgt dann nämlich gleichermaßen für rein inländische wie ausländische Sachverhalte. Damit stellt die Besteuerung von realisierten stillen Reserven keine spezifische Beeinträchtigung der grundfreiheitsrechtlich geschützten wirtschaftlichen Betätigungen oder des den Unionsbürgern zustehenden Freizügigkeitsrechts dar.

Einen Anknüpfungspunkt für die Annahme des Verbots einer derartigen Besteuerung könnte sich allenfalls im Fall einer extensiven Auslegung der Grundfreiheiten des AEUV als Freiheitsrecht ergeben. Dies drückt sich in der sog. *Dassonville*-Formel aus. Danach ist eine verbotene Maßnahme eine

„[...]Regelung der Mitgliedstaaten, die geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu behindern, [...]“.¹⁶⁷

¹⁶⁶ Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 6b Rn. 3; *Schnitger*, BB 2004, 804, 812; Mitteilung der Kommission v. 27.9.2012, IP/19/1019; FG Niedersachsen v. 1.12.2011, 6 K 435/09, FFG 2012, 1031; BFH v. 20.8.2012, IR 3/12, BFH/NV 2012, 1990.

¹⁶⁷ Vgl. EuGH v. 11.7.1974 – Rs. 8/74, *Dassonville*, Slg. 1974, 837 ff., Rn. 5.

Unter extensiver Anwendung des den Grundfreiheiten innewohnenden freiheitsrechtlichen Beschränkungsverbots wurde teilweise vertreten, dass die Erhebung jeglicher Steuer (und damit auch die Besteuerung stiller Reserven im Fall deren Realisierung) unionsrechtlich verboten sein soll.¹⁶⁸ Dass ein solcher Ansatz zu weit geht und es auch innerhalb des Unionsgebiets eine fiskalpolitische Notwendigkeit zur Erhebung von Steuern gibt, liegt allerdings auf der Hand. Von daher überrascht es nicht, dass der EuGH im Bereich der verfahrensrechtlichen Vorschriften die Schutzwirkung der Grundfreiheiten als Freiheitsrecht in der Rs. *Futura Participations* für die direkten Steuern zwar grundsätzlich anerkannt hat.¹⁶⁹ Gleichwohl ist die Erhebung von Steuern als solches¹⁷⁰ und auch die juristische Doppelbesteuerung,¹⁷¹ wie in der Rs. *Kerckhaert Morres*¹⁷² festgestellt, mit den Grundfreiheiten vereinbar. Dementsprechend ist von einer unionsrechtlichen Zulässigkeit der Besteuerung stiller Reserven durch die Mitgliedstaaten auszugehen.¹⁷³ Dies gilt auch dann, wenn eine Entstrickungsbesteuerung darauf basiert, dass bei bereits im Ausland belegenen Einkunftsquellen zukünftig anstatt der Anrechnungs- die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt, sodass von einer Beschränkung des Besteuerungsrechts auszugehen ist. Denn soweit infolge der niedrigeren ausländischen Steuersätze eine inländische Steuer nach Anrechnung der ausländischen Steuer verbleibt, wird über eine Entstrickungsbesteuerung

¹⁶⁸ Hierzu *Mueller*, IStR 2002, 109, 110; sowie in Bezug auf § 8a KStG *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2004, 325, 327.

¹⁶⁹ Vgl. EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471 ff.

¹⁷⁰ Vgl. EuGH v. 14.7.1994 – Rs. C-379/92, *Peralta*, Slg. 1994, I-3453 ff., Rn. 34; v. 29.4.2004 – Rs. C-387/01, *Weigel und Weigel*, Slg. 2004, I-4981 ff., 418 ff.

¹⁷¹ Dabei stellt die Doppelregulierung die klassische Form des unionsrechtlichen Verstoßes mitgliedstaatlicher Vorschriften gegen das den Grundfreiheiten des AEUV innewohnenden Freiheitsrechts dar. Vgl. zur Rechtsprechung im nicht-steuerlichen Bereich z.B. EuGH v. 17.12.1981 – Rs. 279/80, *Webb*, Slg. 1981, 3305 ff.; v. 25.7.1991 – Rs. C-76/90, *Säger/Dennemeyer*, Slg. 1991, I-4221 ff., Rn. 14; v. 3.10.2000 – Rs. C-58/98, *Corsten*, Slg. 2000, I-7919 ff., Rn. 33 ff. und Rn. 41.

¹⁷² Vgl. EuGH v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04, *Kerckhaert Morres*, Slg. 2006, I-10981, Rn. 17 ff.

¹⁷³ Zur lediglich denkbaren Grenze eines „erdrosselnden Steuersatzes“ vgl. *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, 250 ff.

ebenso der im Fall des Wechsels zur Freistellungsmethode entfallende inländische Besteuerungsanspruch gesichert.¹⁷⁴

Im Übrigen lässt sich auch den sekundärrechtlichen Vorschriften des Unionsrechts zu den direkten Steuern entnehmen, dass die Mitgliedstaaten ein Recht zur Besteuerung der auf ihrem Hoheitsgebiet gebildeten stillen Reserven haben. So steht etwa die Verpflichtung zur steuerneutralen grenzüberschreitenden Verschmelzung, Spaltung und Abspaltung nach der Fusionsrichtlinie in Art. 4 Abs. 2 lit. b) FRL sowie die steuerneutrale Sitzverlegung einer SE bzw. SCE in Art. 12 Abs. 1 FRL unter dem Vorbehalt, dass das Aktiv- und Passivvermögen der übertragenden bzw. verziehenden Gesellschaft weiterhin der im Mitgliedstaat verbleibenden Betriebsstätte zuzurechnen ist. Zudem sehen Art. 10 Abs. 2 und Art. 11 Abs. 1 FRL eine Berechtigung zur vorgezogenen Besteuerung stiller Reserven in bestimmten Konstellationen bei Betriebsstätten und steuerlich transparenten Gesellschaften vor, wenn ein Verlust von Steuersubstrat des Betriebsstättenstaats droht.¹⁷⁵

Schließlich muss gesehen werden, dass die „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ zunehmend Eingang in den Tenor der möglichen Rechtfertigungsgründe für die steuerliche Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Vorgänge findet.¹⁷⁶ Wenn aber dieser Rechtfertigungsgrund einen gleichheitsrechtlichen Eingriff eines Mitgliedstaats (unter bestimmten Bedingungen) exkulpiert, sollte die gleichmäßige Besteuerung stiller Reserven in innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Vorgängen in jedem Fall zulässig sein.

Im Gegenteil müsste im Fall des bewussten endgültigen Verzichts auf die Besteuerung stiller Reserven von Wirtschaftsgütern im Fall deren Überführung ins Ausland durch einen Mitgliedstaat die Frage aufgeworfen werden, ob hierin nicht eine unerlaubte Beihilfe gem. Art. 107 AEUV zu sehen wä-

¹⁷⁴ Dass hierdurch gleichfalls eine Mehrbelastung ausgelöst wird, da zunächst keine ausländische Steuer mangels Realisierung der stillen Reserven im Ausland entsteht bzw. die später anfallende ausländische Steuer auf die deutsche Steuer nicht angerechnet werden kann, ist ein danebenstehendes Problem der fehlenden Möglichkeit des Vortrags von Anrechnungsüberhängen nach deutschem Steuerrecht, welches jedoch nach Auffassung des EuGH auch unter Maßgabe der Grundfreiheiten des AEUV hinzunehmen ist. Vgl. EuGH v. 10.2.2011 – Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, HFR 2011, 492, Rn. 154 ff. sowie kritisch *Jochimsen/Schnitger*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 26 Rn. 54.

¹⁷⁵ Hierzu im Detail *Benecke/Schnitger*, IStR 2005, 606 ff., 641 ff.

¹⁷⁶ Vgl. z.B. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-511, Rn. 61 ff.

re.¹⁷⁷ Denn dies könnte eine selektive Begünstigung bestimmter (nämlich grenzüberschreitend tätiger) Unternehmen darstellen, da rein inländische Unternehmen mit den im Inland gebildeten stillen Reserven – wenngleich grundsätzlich erst bei deren Realisierung – auch im Inland der Besteuerung unterliegen.¹⁷⁸

c. Ausgestaltung einer Entstrickungsbesteuerung

aa. Problemstellung

Wenn aber die Besteuerung stiller Reserven europarechtlich grundsätzlich zulässig ist, besteht das eigentliche Problem der Entstrickungsbesteuerung nicht darin, dass eine Steuer erhoben wird. Das Konfliktpotenzial ist stattdessen in den folgenden beiden Fragen begründet:

1. Wann darf eine Entstrickungssteuer unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten entstehen bzw. festgesetzt werden?
2. Wann darf eine Entstrickungssteuer unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten erhoben werden?

Dabei unterstellt die erste Frage, dass bereits die frühzeitige Festsetzung einer Steuer in einem Steuerbescheid unionsrechtlich unzulässig sein kann. In diesem Fall dürfte aufgrund der Schutzwirkung der Grundfreiheiten des AEUV eine Besteuerung der stillen Reserven nicht vorgezogen werden, sondern wie im Inlandssachverhalt erst zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung zur Anwendung kommen. Dies würde eine sehr weitreichende Betonung des Schutzes der Unionsbürger vor einer diskriminierenden Besteuerung begründen. Hierdurch würde zwar kein Steuersubstrat der Mitgliedstaaten verlorengehen, gleichwohl wäre aber eine weitreichende Anpassung der steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten erforderlich.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Zur Anwendung des Beihilfenrechts bei den direkten Steuern vgl. EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Slg. 2001, I-8365, Rn. 38.

¹⁷⁸ Dieser Fall ist im Übrigen fein von der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen zwei Mitgliedstaaten und der daraus resultierenden Freistellung ausländischer Betriebsstätteinkünfte nach den DBA zu unterscheiden. Hierzu *Schnitger*, in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, *Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012*, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 92 f.

¹⁷⁹ Zu der Möglichkeit einer unionskonformen Besteuerung zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung vgl. auch unter V.3.

Soweit man hingegen eine frühzeitige Festsetzung der Steuer für zulässig erachtet, muss untersucht werden, ob auch die frühzeitige Erhebung von Steuern zulässig ist oder ob alternativ eine aufgeschobene Besteuerung unionsrechtlich geboten ist.

bb. Sofortbesteuerung, aber Verpflichtung zum Besteuerungsaufschub

Der EuGH beurteilte in seiner Rechtsprechung die vorgezogene Besteuerung zunächst ohne weitere Vorbehalte als nicht unionsrechtskonform. So sah er in der Rs. *X und Y AB* in der Einschränkung eines Besteuerungsaufschubs für den Fall einer grenzüberschreitenden Anteilseinbringung eine nicht hinnehmbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit:

*„Liefße man es in diesem Fall zu, dass der betreffende Mitgliedstaat die Vergünstigung des Gewinnsteueraufschubs versagen und dem Übertragenden damit einen Liquiditätsvorteil nehmen könnte, weil die Muttergesellschaft der die Aktien erwerbenden Gesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, so würde Artikel 43 EG bedeutungslos [...]“*¹⁸⁰

Eine Rechtfertigungsmöglichkeit aufgrund des Ausfalls von Steuereinnahmen sah der EuGH ebenso wie aufgrund der sog. Kohärenz des Steuerrechts als nicht gegeben an.¹⁸¹ Der Ausschluss der Kohärenz als Rechtfertigungsgrund fußte auf der früheren Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Wielockx*.¹⁸² Hier stellte der EuGH zu einem sehr frühen Zeitpunkt fest, dass ein Mitgliedstaat den Verlust seines Steueraufkommens mittels der Einschränkung der Gewährung steuerlicher Abzüge für beschränkt Steuerpflichtige auch dann nicht verhindern darf, wenn die korrespondierend hierzu später steuerpflichtigen Erträge aufgrund der abgeschlossenen DBA im Inland steuerfrei sind. Denn auch wenn der Mitgliedstaat aufgrund der Zuweisung der Besteuerungsrechte nach den DBA Steueraufkommen im betroffenen Einzelfall bei Wegzug des Steuerpflichtigen verliert, gewinnt er im umgekehrten Fall des Zuzugs von anderen Steuerpflichtigen das Besteuerungsrecht

¹⁸⁰ Vgl. EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, *X und Y AB*, Slg. 2002, I-10829 ff., Rn. 38.

¹⁸¹ Vgl. EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, *X und Y AB*, Slg. 2002, I-10829 ff., Rn. 51 und 52.

¹⁸² Vgl. EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493 ff., Rn. 24 und 25.

an Einnahmen.¹⁸³ Mit anderen Worten wird die Kohärenz der Besteuerungssysteme nach dieser Betrachtung auf Ebene der Abkommen hergestellt (sog. Makrokohärenz).¹⁸⁴ Zwar betraf die Rechtsprechung in der Rs. *Wielockx* nicht unmittelbar die Frage, ob Staaten stille Reserven zur Verhinderung eines möglichen Steuerausfalls vorzeitig besteuern dürfen. Dennoch ist hier letztlich der gleiche Sachverhalt betroffen. Denn wie Generalanwältin Kokott in den Schlussanträgen in der Rs. *Manninen* zutreffend feststellte, umfasst die Kohärenz „in der Sache [...] nichts anderes [...] als die Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder die Gewährleistung, dass ein Sachverhalt überhaupt (einmal) besteuert wird (Grundsatz der Einmalbesteuerung).“¹⁸⁵ Die für den Steuerpflichtigen begünstigende Rechtsprechung in der Rs. *Wielockx* ließe sich ohne Weiteres auf die unionsrechtliche Beurteilung der Entstrickungsbesteuerung übertragen. Denn ebenso kann ein Staat im Fall des Zuzugs Besteuerungsrechte gewinnen, da keine unionsrechtliche Verpflichtung der Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert besteht.¹⁸⁶ Umso bedauerlicher ist es, dass der EuGH später über die Anwendung des Rechtfertigungsgrunds der „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ der ausgleichenden Rechtsprechung in der Rs. *Wielockx* faktisch die Bedeutung entzogen hat.

Auch in der Rs. *de Lasteyrie du Saillant* sah der EuGH in der sofortigen Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug einer natürlichen Person einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.¹⁸⁷ Bemerkenswert ist hierbei, dass der Gerichtshof dem Vorbringen, die Ungleichbehandlung diene der Berücksichtigung der Wahrung der Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten, (noch) kein Gehör schenkte:

„Zum Vorbringen der deutschen Regierung, dass die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Wegzugsstaat und dem Aufnahmestaat zu berücksichtigen sei, genügt [...] der Hinweis darauf, dass es in dem

¹⁸³ Zur früheren fehlenden Beachtung der Wirkung der DBA *Hinneken/Schelppe*, EC Tax Rev. 1992, 58, 61; *Knobbe-Keuk*, EC Tax Rev. 1994, 74, 80.

¹⁸⁴ Vgl. *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrags auf das Ertragsteuerrecht, 335 f.

¹⁸⁵ Zur Definition der Kohärenz vgl. SA der GA Kokott v. 18.3.2004 – Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477 ff., Rn. 51.

¹⁸⁶ Zur Frage des Wertansatzes bei Verstrickung vgl. IV.1.e.

¹⁸⁷ Vgl. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409 ff., Rn. 69. Hierzu auch z.B. *Schindler*, IStR 2004, 300, 302 ff.

Rechtsstreit weder um die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten noch um das Recht der französischen Behörden geht, latente Wertsteigerungen zu besteuern, um auf künstliche Wohnsitzverlegungen zu reagieren, sondern um die Frage, ob die hierzu erlassenen Maßnahmen im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit stehen.“¹⁸⁸

In der Begründung überzeugend war diese Feststellung des EuGH wohl zugegebenermaßen nicht. Denn die Sicherung der zwischen den Staaten aufgeteilten Besteuerungsrechte ist sehr wohl eines der Ziele einer Entstrickungsbesteuerung. Gleichwohl ist das vom EuGH in der Rs. *de Lasteyrie du Saillant* gefundene Ergebnis letztlich richtig, denn das Verbot einer sofortigen Besteuerung stiller Reserven entsprach – wie dargestellt – der damaligen Rechtsprechungslinie.

Das fiskalische Interesse der Mitgliedstaaten, die zwischenstaatlich vereinbarte Aufteilung der Besteuerungsrechte zu sichern, fand erstmals in der Rs. *N* Eingang in die Rechtsprechung. Hier wurde die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als Grund zur Rechtfertigung von Normen über eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung durch den EuGH anerkannt.¹⁸⁹ Darüber hinaus stellte er fest, dass mittels der vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung die steuerliche Erfassung der auf dem eigenen Territorium entstandenen stillen Reserven sichergestellt und damit die Aufteilung der vorher vereinbarten Aufteilung der Besteuerungsrechte gewährleistet wird:

*„So unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen gemäß Artikel 13 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen [...] in dem der Veräußerer ansässig ist. [Es] entspricht [...] diesem mit einem zeitlichen Element, nämlich dem Aufenthalt im Inland während der Entstehung des steuerpflichtigen Gewinns, verbundenen Grundsatz der steuerlichen Territorialität, dass die streitigen nationalen Bestimmungen die Beitreibung der beim Wegzug des betreffenden Steuerpflichtigen festgesetzten und bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile gestundeten Steuer auf den in den Niederlanden angefallenen Wertzuwachs vorsehen.“*¹⁹⁰

¹⁸⁸ Vgl. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409 ff., Rn. 68. Dies mag sich auch daraus erklären, dass die damalige Vorschrift vorrangig vor dem Hintergrund der Verhinderung eines Missbrauchs geprüft wurde.

¹⁸⁹ Vgl. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Slg 2006, I-7409 ff., Rn. 42.

¹⁹⁰ Vgl. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Slg 2006, I-7409 ff., Rn. 46.

Mit dieser Feststellung wurde durch den EuGH teilweise eine Korrektur seiner bisherigen Rechtsprechung eingeleitet. Denn während die vorgezogene Besteuerung stiller Reserven bisher grundsätzlich als nicht rechtfertigungsfähiger Eingriff in die Grundfreiheiten des AEUV angesehen wurde, erkannte der Gerichtshof in der Rs. *N* die Möglichkeit einer Rechtfertigung an. Dieses stellt eine unausgesprochene Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung dar, denn wie vom EuGH später in der Rs. *National Grid Indus* festgestellt, decken sich die Zielsetzungen des Rechtfertigungsgrunds der Kohärenz und der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.¹⁹¹

Gleichwohl kam den vorstehend beschriebenen Erwägungen in der Rs. *N* weniger grundlegende Bedeutung zu, da das dem Rechtsstreit zugrundeliegende niederländische Steuerrecht einen Besteuerungsaufschub gewährte. Damit ging es in diesem Verfahren eher um die Frage der Verhältnismäßigkeit von Konditionen für die Gewährung eines Besteuerungsaufschubs, welche nachfolgend im Detail beschrieben wird.¹⁹²

Höhepunkt und an Deutlichkeit nicht zu übertreffen sind schließlich die Ausführungen des EuGH in der Rs. *National Grid Indus*. Hier wurde festgehalten, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht daran gehindert sind, vorzeitig eine Besteuerung der stillen Reserven vorzunehmen:

*„Das Vorbringen von National Grid Indus, die im Ausgangsverfahren streitige Besteuerung könne nicht gerechtfertigt werden, weil sie einen latenten und keinen realisierten Wertzuwachs betreffe, ist zurückzuweisen. Denn wie die verschiedenen Regierungen [...] erläutert haben, hat ein Mitgliedstaat das Recht, den auf seinem Hoheitsgebiet durch einen latenten Wertzuwachs erzielten wirtschaftlichen Wert zu besteuern, auch wenn der betreffende Wertzuwachs dort noch nicht tatsächlich realisiert wurde.“*¹⁹³

Dennoch konstatiert der EuGH in seiner Entscheidung in der Rs. *National Grid Indus*, dass eine sofortige Einziehung der Steuer gleichfalls keine verhältnismäßige Maßnahme zur Erreichung des Ziels der Wahrung der Auf-

¹⁹¹ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 80. Zur Frage der Nachverfolgbarkeit des Schicksals eines Wirtschaftsguts vgl. *Linn*, IStR 2011, 817, 818 ff.

¹⁹² Hierzu sogleich unter IV.1.c.cc.

¹⁹³ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff. Rn. 49.

teilung der Besteuerungsrechte ist.¹⁹⁴ Alternativ muss den Steuerpflichtigen als schonendere Maßnahme zumindest die Möglichkeit eingeräumt werden, die Erhebung der Steuer aufzuschieben, um einen vorzeitigen Liquiditätsabfluss zu vermeiden:

„Somit würde eine nationale Regelung, die einer Gesellschaft [...] die Wahl lässt zwischen einerseits der sofortigen Zahlung des Steuerbetrags [...] und andererseits einer Aufschiebung der Zahlung dieses Steuerbetrags [...] eine Maßnahme darstellen, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigt [...] und dabei die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gewährleistet. Denn wenn eine Gesellschaft meint, dass der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der aufgeschobenen Einziehung übermäßig ist, könnte sie sich für die sofortige Zahlung der Steuer entscheiden.“¹⁹⁵

Später wendete der EuGH in der Rs. *Kommission/Portugal* diese Grundsätze ebenso an und stellte die fehlende Vereinbarkeit der portugiesischen Wegzugsbesteuerung für Kapitalgesellschaften mit der Niederlassungsfreiheit fest, da es an der Möglichkeit eines Besteuerungsaufschubs fehlte.¹⁹⁶ Damit sollte unionsrechtlich geklärt sein, dass es den Mitgliedstaaten erlaubt ist, bereits vorzeitig Besteuerungsfolgen an eine objekt- oder subjektbezogene Entstrickung zu knüpfen. Es ist folglich ebenso zulässig, dass eine Steuer auf unrealisierte stille Reserven vorzeitig festgesetzt wird. Dieser Grundsatz sollte auch für jegliche Einkünfte, das heißt sowohl für Einkünfte des Betriebs- als auch des Privatvermögens, gelten. Denn wie beschrieben weichen sowohl die Entscheidungen in der Rs. *N*, in der Anteile des Privatvermögens betroffen waren, als auch in der Rs. *National Grid Indus*, in der Anteile des Betriebsvermögens betroffen waren, insoweit nicht voneinander ab.¹⁹⁷ Der EuGH misst damit den Interessen der Mitgliedstaaten in Form der Sicherung ihres Besteuerungsanspruchs Gewicht bei.

Allerdings wird mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Gewährung einer aufschiebenden Besteuerung auch dem Interesse der Unionsbürger an ei-

¹⁹⁴ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff. Rn. 81 ff.

¹⁹⁵ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff. Rn. 73.

¹⁹⁶ Vgl. EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-38/10, *Kommission/Portugal*, nvn., Rn. 31 ff.

¹⁹⁷ Zum Abweichen bei den „Konditionen“ des Steueraufschubs vgl. jedoch unter IV.1.c.cc.

ner diskriminierungsfreien Besteuerung Rechnung getragen. Denn die Festsetzung der Steuer als solches muss für den Steuerpflichtigen noch keine Beeinträchtigung begründen; die eigentliche Belastungswirkung folgt erst durch die Erhebung der Steuer und den damit verbundenen Mittelabfluss. Dass der EuGH der vorgezogenen Erhebung von Steuern entgegentritt, ist nur konsequent und im Einklang mit seiner ständigen Rechtsprechung, wonach Mehrbelastungen in Form von Liquiditätsnachteilen grundsätzlich ausreichend sind, um eine unzulässige Beeinträchtigung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeiten zu begründen.¹⁹⁸

Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* als weiterer Meilenstein der unionsrechtlichen Beurteilung einer Entstrickungsbesteuerung¹⁹⁹ zeichnet sich damit zum einen dadurch aus, dass sie mit der bisher tradierten, die Unionsbürger begünstigenden Rechtsprechung bricht. Zum anderen werden jedoch weiterhin auch die Interessen der Steuerpflichtigen berücksichtigt, indem eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Gewährung des Steueraufschubs festgeschrieben wird. Angesichts dieser insoweit um einen Ausgleich bemühten Rechtsprechung überrascht es nicht, dass in der Literatur sowohl Vertreter der Verwaltung²⁰⁰ als auch aus den Unternehmen²⁰¹ die Entscheidung des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* als Erfolg werten.

¹⁹⁸ Vgl. bereits EuGH v. 8.3.2001, verb. Rs. C-397 u. C-410/98, *Metallgesellschaft u. a.*, Slg. 2001, I-1721 ff., Rn. 52 ff.; v. 8.6.2004 – Rs. C-268/03, *De Baeck*, Slg. 2004, I-5961 ff., Rn. 24. Kritisch hingegen die SA des GA Maduro v. 7.4.2005 – Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866, wonach ein Verlustvortrag bei ausländischen Tochterkapitalgesellschaften zur „Behebung“ eines Grundfreiheitsverstoßes ausreiche.

¹⁹⁹ Die Urteile des EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-250/08, *Kommission/Belgien*, IStR 2012, 67; v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, *Kommission/Ungarn*, IStR 2012, 72, betreffen hingegen nicht die Frage der Zulässigkeit einer vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung oder Versagung der Übertragung stiller Reserven in grenzüberschreitenden Sachverhalten, sondern letztlich die Frage der unionsrechtlichen Verpflichtung einer Steuerverstrickung, vgl. hierzu unter IV.1.e.

²⁰⁰ Vgl. *Mitschke*, IStR 2012, 6 ff.

²⁰¹ Vgl. *Körner*, IStR 2012, 1 ff.

cc. Konditionen der Gewährung eines Steueraufschubs (Nachweis, Sicherheiten, Zins usw.)

Mit der beschriebenen Neuausrichtung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* gewinnt die Bestimmung, welche Anforderungen die Mitgliedstaaten an die Gewährung eines Besteuerungsaufschubs stellen dürfen, eine besondere Bedeutung.

Dabei ist zunächst festzustellen, dass eine Unterscheidung bei der Gewährung eines Steueraufschubs zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen einer unionsrechtlichen Grundlage entbehrt. Denn es macht in Bezug auf die Zielsetzung der Sicherstellung des inländischen Besteuerungsanspruchs keinen Unterschied, ob eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Insoweit ist die teilweise im deutschen Steuergesetz anzutreffende Unterscheidung bei der Gewährung eines Steueraufschubs nach diesen beiden Personengruppen – wie etwa im Fall des § 4g EStG – unionsrechtlich problematisch.²⁰²

Weiterhin wurden in der früheren Rechtsprechung des EuGH auch nur geringe Einwirkungen als ausreichend erachtet, um eine unzulässige Beschränkung grenzüberschreitender Vorgänge zu begründen. So erkannte der Gerichtshof etwa in der Rs. *de Lasteyrie du Saillant* in Bezug auf die Anforderungen der im Rechtsstreit anwendbaren Vorschriften zur Gewährung eines Steueraufschubs:

*„Wie bereits [...] festgestellt worden ist, erfolgt der Zahlungsaufschub nicht automatisch, sondern ist an strenge Voraussetzungen geknüpft, wie z. B. die Verpflichtung, innerhalb der vorgeschriebenen Frist eine Erklärung abzugeben, einen in Frankreich niedergelassenen Bevollmächtigten zu benennen und Sicherheiten zu leisten, die geeignet sind, die Erhebung der Steuern sicherzustellen.“*²⁰³

Die Kombination von zusätzlichen Erklärungspflichten, erforderlicher Vertretung des Steuerpflichtigen im Wegzugsstaat sowie der Leistung von Sicherheiten stellte somit im vorliegenden Fall eine übermäßige Belastung des grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen dar. Unbeantwortet blieb jedoch, ob ein verhältnismäßiger Eingriff in die Grundfreiheiten gegeben

²⁰² Vgl. unter II.4.a.aa.(1).

²⁰³ Vgl. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409 ff., Rn. 80.

gewesen wäre, wenn diese Anforderungen jeweils einzeln und nicht in ihrer Gesamtheit bestanden hätten.

Bezüglich zu erfüllender Erklärungspflichten erkannte der EuGH in der Rs. *National Grid Indus* an, dass diese mitunter in Fällen des Wegzugs einer Kapitalgesellschaft mit vielen Vermögensgegenständen kompliziert seien und damit eine erhebliche Mehrbelastung begründen können.²⁰⁴ Gleichwohl sollten diese Mehrbelastungen nach Auffassung des EuGH die Unionsbürger nicht übermäßig beeinträchtigen; denn die Steuerpflichtigen hätten das Wahlrecht, ob sie den Erklärungspflichten nachkommen oder die entstehende Steuer zahlen.²⁰⁵

Hier scheinen die Ausführungen des EuGH nicht vollständig überzeugend zu sein. Denn gegen bestehende Erklärungspflichten lässt sich anführen, dass den Mitgliedstaaten die Ermittlungsmöglichkeiten unter der Amtshilferichtlinie offenstehen. Allerdings steht es den Mitgliedstaaten letztlich frei, für auf ihrem Hoheitsgebiet sich vollziehende Sachverhalte die Ermittlung von Einkünften nach den nationalen Normen anzuordnen, auch wenn hierdurch faktische Mehrbelastungen für den grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen aufgrund der Erklärungspflichten in mehreren Staaten resultieren.²⁰⁶ Von daher ist es auch nachvollziehbar, dass der EuGH in der Rs. *National Grid Indus* die Auferlegung von Informationspflichten als Bestandteil der von den Mitgliedstaaten zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens autonom festzulegenden steuerlichen Vorschriften anerkennt. Allerdings müssen die an die Steuerpflichtigen gestellten Anforderungen verhältnismäßig und nicht so hoch sein, dass diese die Gewährung des Steueraufschubs faktisch unerfüllbar werden lassen.²⁰⁷

In der Entscheidung des EuGH in der Rs. *N* wurde weiterhin die Stellung von Sicherheiten ausdrücklich als nicht verhältnismäßiger Eingriff in die

²⁰⁴ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 71.

²⁰⁵ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 73.

²⁰⁶ Vgl. EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471 ff., Rn. 33–34.

²⁰⁷ Vgl. zum Effektivitätsgrundsatz, wonach die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts durch das Verfahrensrecht nicht unmöglich oder übermäßig erschwert werden darf, EuGH v. 9.11.1983 – Rs. 199/82, *San Giorgi*, Slg. 1983, 3595 ff., Rn.14; v. 14.12.1995 – Rs. C-312/93, *Peterbroeck*, Slg. 1995, I-4599, Rn. 12.

Grundfreiheiten des AEUV angesichts der sekundärrechtlichen Vorschriften zur grenzüberschreitenden Betreibung von Steuerforderungen gewertet:

„Was hingegen die Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten angeht, von deren Erfüllung die Bewilligung einer Stundung der normalerweise geschuldeten Steuer abhängt, so erleichtert sie zwar ohne Zweifel die Erhebung dieser Steuer bei einem Gebietsfremden, geht aber über das hinaus, was unbedingt erforderlich ist, um die Funktionsfähigkeit und Wirksamkeit eines solchen, auf den Grundsatz der steuerlichen Territorialität gestützten Besteuerungssystems zu gewährleisten. Denn es gibt Mittel, die die Grundfreiheiten weniger einschränken. [...] [So] sieht die Richtlinie [...] über die gegenseitige Unterstützung bei der Betreibung von Forderungen [...] [vor], dass ein Mitgliedstaat bei der Betreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, darunter die Steuern auf Einkommen und Vermögen, einen anderen Mitgliedstaat um Unterstützung ersuchen kann“²⁰⁸

Ob dieser klar entwickelten Leitlinien sind die gegenteiligen Ausführungen des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* zum Erfordernis der Stellung von Sicherheiten sicher einer der prägendsten Bestandteile der Entscheidung:

„Es ist [...] das Risiko der Nichteinziehung der Steuer zu bedenken, das sich mit der Zeit erhöht. Diesem Risiko kann der fragliche Mitgliedstaat im Rahmen seiner für aufgeschobene Zahlungen von Steuerschulden geltenden nationalen Regelung durch Maßnahmen wie die Stellung einer Bankgarantie begegnen.“²⁰⁹

Ganz überwiegend wird die Entscheidung des EuGH an dieser Stelle als Trendwende in der Rechtsprechung gesehen.²¹⁰ Teilweise wird jedoch aus dem Umstand, dass der EuGH seine Entscheidung in der Rs. *National Grid Indus* nicht ausdrücklich von der Rs. *N* abgrenzt, geschlossen, dass nur wegen der im vorliegenden Fall besonderen Gefährdung des Steueranspruchs eine Stellung von Sicherheiten für zulässig erachtet wurde.²¹¹ Dementspre-

²⁰⁸ EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Slg 2006, I-7409 ff., Rn. 52 und 53.

²⁰⁹ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff. Rn. 74.

²¹⁰ Vgl. z.B. *Mitschke*, IStR 2012, 6, 11.

²¹¹ Vgl. *Thömmes*, IWB 2011, 896, 902. Eine Gefährdung des Steueranspruchs verneint auch der EFTA-Gerichtshof v. 3.10.2012, E-15/11, IStR 2013, 195 ff., Rn. 105.

chend soll nach dieser Ansicht die Stellung von Sicherheiten nur dann erforderlich sein, wenn eine konkrete Gefahr des Steuerausfalls besteht, also nicht für den Fall der subjektbezogenen Entstrickung, wenn weiterhin inländisches Steuervermögen vorhanden ist.²¹² Das Erfordernis der Stellung von Sicherheiten wird allerdings als nachvollziehbar angesehen, soweit nach dem Wegzug im Inland kein anderweitiges Haftungssubstrat verbleibt (Gleiches muss dann im Übrigen grundsätzlich für die objektbezogene Entstrickung gelten, da das Wirtschaftsgut in diesem Fall regelmäßig nicht mehr im Inland belegen ist und damit nicht mehr dem inländischen Zugriff unterliegt).²¹³ Teilweise wird jedoch weiterhin vertreten, dass im Fall der bestehenden Möglichkeit einer Erhebung von Steuern im Weg der Beitreibungsrichtlinie die erforderliche Gefährdung des Steueranspruchs nicht gegeben sei.²¹⁴ Folgte man letzter Auffassung, würde man den Ausführungen des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* die Bedeutung entziehen; denn die Möglichkeit der Durchsetzung des Steueranspruchs aufgrund der Betreibungsrichtlinie besteht im Verhältnis zu allen Mitgliedstaaten. Vertretbar scheint m.E. diese Auslegung dennoch, da der EuGH ansonsten die sekundärrechtlich zustehenden Möglichkeiten der Sachverhaltsermittlung im Wege der Amtshilferichtlinie den Mitgliedstaaten ebenso als verhältnismäßigeres Mittel bei Prüfung von diskriminierenden Vorschriften entgegenhält.²¹⁵ So bleibt hier die weitere Rechtsprechung des EuGH abzuwarten, ob er den in der Rs. *National Grid Indus* eingeschlagenen Weg weitergeht und die Stellung von Sicherheiten grundsätzlich oder nur bei besonderer Gefährdung der Steuererhebung von den Mitgliedstaaten gefordert werden kann.

Noch weitreichender ist jedoch die vom EuGH in der Rs. *National Grid Indus* in einem Nebensatz getroffene Feststellung, wonach das Wahlrecht zum Aufschub einer Steuerzahlung

²¹² Vgl. Körner, IStR 2012, 1, 4; Thömmes/Linn, IStR 2012, 282, 288.

²¹³ Vgl. Kessler/Philipp, DStR 2012, 267, 271.

²¹⁴ Vgl. Beutel/Rehberg, IStR 2012, 94; 96. Thömmes/Linn, IStR 2012, 282, 288.

²¹⁵ Vgl. EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249 ff., Rn. 18; v. 12.4.1994 – Rs. C-1/93, *Halliburton Services*, Slg. 1994, I-1137 ff., Rn. 22; v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225 ff., Rn. 45; v. 11.8.1995 Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493 ff., Rn. 26; v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641 ff., Rn. 26; v. 3.10.2002 – Rs. C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147 ff., Rn. 49; v. 26.6.2003 – Rs. C-422/01, *Skandia und Ramstedt*, Slg. 2003, I-6807 ff., Rn. 42.

„gegebenenfalls zuzüglich Zinsen entsprechend der geltenden nationalen Regelung“

erfolgen könne. An dem Wort „gegebenenfalls“ entzündet sich dann auch der weitergehende Streit, ob der EuGH tatsächlich, wie von Vertretern der Verwaltung²¹⁶ gedeutet, den Mitgliedstaaten das Recht zur Erhebung von Zinsen auf die zu hinterlegende Sicherheitsleistung eingeräumt hat. Hiergegen wird m.E. zu Recht eingewandt, dass eine solche Verzinsung wenig sinnvoll ist, da hierdurch der durch die Stundung eingeräumte Liquiditätsvorteil sofort wieder abgeschöpft wird.²¹⁷ Das dem Steuerpflichtigen vom EuGH eingeräumte Wahlrecht zwischen sofortiger Steuerzahlung und Gewährung eines Steuerzuschubs (mit dem zusätzlichen Nachteil zu erfüllender Nachweispflichten) ergibt wenig Sinn, wenn der Steuerpflichtige in beiden Fällen der gleichen Zinsbelastung ausgesetzt ist (im Fall der Steuerzahlung durch ggf. zu leistende Zinsen auf ein zur Tilgung der Steuerschuld aufgenommenes Darlehen; im Fall der Stundung durch die zu verzinsende Sicherheitsleistung).²¹⁸ Eine derartige Voraussetzung für einen Besteuerungsaufschub würde weiterhin dazu führen, dass die Steuerstundung mit der Steuererhebung wirtschaftlich vergleichbar wäre.²¹⁹ Von daher scheint m.E. der Einwand zutreffend, dass die Aussage des EuGH in dem oben zitierten kurzen Nebensatz nicht ausreicht, um grundsätzlich von einer unionsrechtlichen Zulässigkeit der Festsetzung von Zinsen auf Sicherheitsleistungen auszugehen.

d. Wertminderungen nach Entstrickung

aa. Verpflichtung zur Berücksichtigung i.R.d. Entstrickungsbesteuerung

Aufgrund der oben getroffenen Feststellung, dass es unionsrechtlich zulässig ist, vorzeitig eine Entstrickungssteuer festzusetzen, muss der unionsrechtlich

²¹⁶ Vgl. *Mitschke*, IStR 2012, 6, 9. A.A. *Beutel/Rehberg*, IStR 2012, 94, 96.

²¹⁷ Vgl. *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282, 285 f.; offenlassend hingegen auch EFTA-Gerichtshof v. 3.10.2012, E-15/11, IStR 2013, 195 ff., Rn. 103.

²¹⁸ Eine derartige Zinsbelastung gem. §§ 234, 238 AO wäre sogar bei dem derzeitigen Zinsniveau regelmäßig belastender, insbesondere wenn man die Nichtabzugsfähigkeit gem. § 10 Nr. 2 KStG berücksichtigt.

²¹⁹ Zudem ist eine solche Verzinsung aufgrund der besonderen Technik des Besteuerungsaufschubs in Form von Ausgleichsposten gem. § 4g EStG sowie kraft anderweitiger ausdrücklicher Anordnung wie in § 6 Abs. 5 AStG sowie § 36 Abs. 5 S. 3 EStG auch nach nationalem Recht nicht ohne weitere gesetzliche Änderungen möglich; vgl. *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282, 284.

gebotene Handlungsrahmen bestimmt werden, wenn sich die stillen Reserven nicht am Markt realisieren lassen. Konkret geht es darum, festzustellen, inwieweit der die Entstrickungssteuer erhebende Wegzugsstaat unionsrechtlich verpflichtet ist, zukünftige Wertminderungen zu berücksichtigen. Vor dem Hintergrund des den Grundfreiheiten des AEUV innewohnenden strikten Gleichbehandlungsgrundsatzes scheint es zunächst naheliegend, dass eine Entstrickungsbesteuerung nicht vollzogen werden darf, wenn sich die in den stillen Reserven ruhenden Erwartungen nicht erfüllen bzw. am Markt nicht realisieren lassen. Denn im rein inländischen Fall gäbe es infolge der Wertminderung ebenfalls keine zu besteuernenden Einkünfte. So erkannte auch der EuGH in diesem Sinne bereits in der Rs. *N*:

„Schließlich könnte in diesem Zusammenhang nur ein solches System zur Beitreibung der Steuer auf den Ertrag von Wertpapieren als verhältnismäßig gegenüber dem verfolgten Ziel angesehen werden, das die Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffenen Steuerpflichtigen eingetreten sind, vollständig berücksichtigt, soweit sie nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind.“²²⁰

Das heißt, der EuGH ging in dieser Entscheidung davon aus, dass eine Entstrickungsbesteuerung nur dann zulässig ist, wenn der besteuernde Wegzugsstaat nicht davon entlastet wird, zukünftig eintretende Wertminderungen weiterhin im Inland zu berücksichtigen. Umso überraschender sind daher erneut die Ausführungen des EuGH in der Rs. *National Grid Indus*:

„Infolgedessen ist der Herkunftsmitgliedstaat entgegen der Meinung der Kommission nicht gehalten, eventuelle Währungsverluste zu berücksichtigen, die nach der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes [...] eintreten. Die geschuldete Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse wird nämlich zu dem Zeitpunkt bestimmt, zu dem die Besteuerungsbezugnis des Herkunftsmitgliedstaats der betreffenden Gesellschaft gegenüber endet [...].“²²¹

Diese neue Ausrichtung der Rechtsprechung ist erklärungsbedürftig. Formell verwies der EuGH zum einen darauf, dass die Rs. *N* nur die Entstrickungsbesteuerung einer „Privatperson“ mit ihren Anteilen betraf, während

²²⁰ Vgl. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, Slg 2006, I-7409 ff., Rn. 54.

²²¹ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 54.

in der Rs. *National Grid Indus* eine Kapitalgesellschaft mit ihren „Aktiva in der Bilanz“ (also mit ihrem Betriebsvermögen) betroffen war.²²² Diese Unterscheidung mag als Begründung für die unterschiedlichen Schlussfolgerungen zunächst überraschend erscheinen, da sowohl die im Privatvermögen gehaltenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft als auch das Betriebsvermögen im Fall der Veräußerung einer inländischen Besteuerung unterliegen (sonst stellte sich nämlich in beiden Fällen das Problem der Entstrickungsbesteuerung nicht). Allerdings präzisierte der EuGH seinen Gedankengang insofern, als im Unterschied zu natürlichen Personen das Aktivvermögen einer Gesellschaft im Wegzugsstaat einer Abschreibung unterliegt.²²³ Es scheint zwar einleuchtend, dass insoweit ein Unterschied zwischen Betriebs- und Privatvermögen besteht. Fraglich ist jedoch, ob dieser Unterschied wirklich ausreicht, um eine unionsrechtliche Verpflichtung zur Berücksichtigung von Verlusten nach Entstrickung zu verneinen. So erscheint es unlogisch, dass für Betriebsvermögen Wertverluste nach Überführung deswegen nicht berücksichtigt werden können, weil bei der Erzielung von Einkünften der „normale“ Wertverlust des Vermögens für steuerliche Zwecke in Form der laufenden AfA bereits berücksichtigt wurde. Tatsächlich scheint zumindest in systematischer Hinsicht der Umkehrschluss zutreffender, dass die Berücksichtigung eines außerordentlichen Werteverzehrs nach Überführung der Wirtschaftsgüter bzw. nach Wegzug des Steuerpflichtigen erst recht geboten ist, wenn ein Mitgliedstaat ansonsten das Erfordernis der steuerlichen Berücksichtigung des „normalen“ Werteverlusts anerkannt hat.²²⁴

Die eigentliche Begründung für die unterschiedliche Beurteilung liegt dann auch wohl eher in einer weiteren vom EuGH angesprochenen Erwägung, wonach im Fall der Berücksichtigung von Verlusten im Wegzugsstaat im Anschluss an die Entstrickungsbesteuerung eine doppelte Verlustberücksichtigung droht.²²⁵ Auch hier überrascht, dass der EuGH diesen Aspekt in der Rs. *National Grid Indus* als Begründung heranzog, da im zugrundeliegenden Sachverhalt der Währungskursverlust einer Forderung in britischen Pfund betroffen war, welcher nach Wegzug der Gesellschaft nach Großbri-

²²² Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 56 und 57.

²²³ Ebenda.

²²⁴ Zum Anerkennungsgrundsatz grundlegend EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83, *avoir fiscal*, Slg. 1986, 273 ff., Rn. 20.

²²⁵ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 59.

tannien zweifellos nicht ein weiteres Mal berücksichtigt werden konnte.²²⁶ Zwar weist der EuGH darauf hin, dass ein Wertverlust im Aufnahmestaat losgelöst vom anwendbaren Wechselkurs denkbar ist (und nach der Lesart des Gerichtshofs damit eine Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung besteht), da eine Forderung ausfallen kann.²²⁷ Diese Beobachtung ist auch grundsätzlich zutreffend, allerdings nur unter der Annahme, dass im Aufnahmemitgliedstaat eine Verstrickung der Einkunftsquelle zum gemeinen Wert (vor Wertverfall) erfolgt. Der EuGH geht in seiner Entscheidung in der Rs. *National Grid Indus* offensichtlich davon aus, dass eine solche Verstrickung zum gemeinen Wert im Aufnahmestaat der Regelfall ist.²²⁸ Dennoch besteht hierfür zumindest kein unionsrechtliches Gebot.²²⁹ Dieses unterstreicht die Fragwürdigkeit der vom EuGH gefundenen Ergebnisse in der Rs. *National Grid Indus*. Denn die mögliche Doppelbesteuerung, falls ein Wirtschaftsgut im Aufnahmestaat nicht mit dem gemeinen Wert verstrickt wird, ist die andere Seite der Medaille der drohenden doppelten Verlustberücksichtigung, wenn der Wertverfall auch die Einkünfte im Herkunftsstaat mindert. Beide Szenarien sind nicht wünschenswert, jedoch letztlich Ausfluss der fehlenden Harmonisierung der direkten Steuern innerhalb des Unionsraums.

Wenn der EuGH in der Rs. *National Grid Indus* die Verpflichtung des Herkunftsstaats zur Berücksichtigung von Wertminderungen nach der Entstrickung ablehnt, wird nur die die Mitgliedstaaten belastende Alternative vermieden. Um eine ausgeglichene Berücksichtigung der Interessen von Mitgliedstaaten und Unionsbürgern zu erreichen, müsste jedoch auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung angestrebt werden. Anders formuliert dürfte der Herkunftsstaat von der Berücksichtigung eines Verlusts nach Überführung des Wirtschaftsguts nur dann endgültig freigestellt werden, wenn der Aufnahmestaat zum Ansatz des Wirtschaftsguts mit dem gemeinen Wert verpflichtet wäre.

Zudem ist festzustellen, dass die Rechtsprechung des EuGH insoweit in systematischer Hinsicht diametral zu den Entscheidungen des BFH betreffend

²²⁶ Ebenda.

²²⁷ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 55.

²²⁸ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 58 und 61.

²²⁹ Im Einzelnen unter IV.1.f.

die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie steht.²³⁰ Denn entgegen der Auffassung des BFH sieht der EuGH die fehlende Verpflichtung zur Berücksichtigung von Wertverlusten darin begründet, dass

„[...] die Gewinne der Gesellschaft, die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz verlegt hat, nach dieser Verlegung gemäß dem mit einem zeitlichen Element verbundenen Grundsatz der steuerlichen Territorialität nur im Aufnahmemitgliedstaat besteuert werden [...]“.²³¹

Insoweit bleibt eine gewisse Unsicherheit, ob die in der Rs. *National Grid Indus* entwickelten Grundsätze tatsächlich vollständig auf den deutschen Rechtskreis übertragen werden können. Denn entgegen den Ausführungen des EuGH würde zumindest in Bezug auf Verteilungsnormen, welche eine nachgelagerte Besteuerung erlauben, auch nach Wegzug das deutsche Besteuerungsrecht i.R.d. Gewinnabgrenzung abkommensrechtlich erhalten bleiben.²³²

Trotz dieser für den deutschen Rechtskreis zu beachtenden Besonderheiten ist zu konstatieren, dass man bei der Verpflichtung zur Berücksichtigung von Wertminderungen zukünftig unionsrechtlich wie folgt unterscheiden muss:

1. Bei Einkünften aus Privatvermögen bleibt der Wegzugsstaat verpflichtet, später entstehende Wertminderungen i.R.d. Erfassung einer Entstrickungssteuer zu berücksichtigen.
2. Bei Einkünften aus Betriebsvermögen ist der Wegzugsstaat von der Verpflichtung befreit, später entstehende Wertminderungen i.R.d. Entstrickungssteuer zu berücksichtigen; diese Verlustberücksichtigung kann (zunächst) nur im Zuzugsstaat erfolgen, sie muss es jedoch nicht.

bb. Auswirkungen der Rechtsprechung zu den finalen Verlusten

In Bezug auf die im Betriebsvermögen entstehenden Wertverluste ist vorstehendes Ergebnis unbefriedigend. Es gilt jedoch zu beachten, dass neben den beschriebenen Leitlinien des EuGH zu den Auswirkungen von Wertmin-

²³⁰ Hierzu vgl. unter II.2 und III.2.a.

²³¹ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 58.

²³² Vgl. unter III.2.a.

derungen bei der Entstrickungsbesteuerung die allgemeinen Grundsätze zur Berücksichtigung finaler Verluste bestehen.

So ist der Wegzugsstaat nach der Rechtsprechung des EuGH unionsrechtlich verpflichtet, in ausländischen Staaten der EU anfallende finale Betriebsstättenverluste zu berücksichtigen.²³³ Auch der BFH hat eine Verpflichtung zur Berücksichtigung ausländischer finaler Betriebsstättenverluste, z.B. infolge der Schließung der ausländischen Betriebsstätte, anerkannt.²³⁴ Damit kann sich auf dieser Grundlage m.E. auch wiederum eine Verpflichtung des Wegzugsstaates zur Berücksichtigung von Wertminderungen nach der Entstrickungsbesteuerung ergeben, wenn diese zu finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten werden.

Allerdings könnte die Frage aufgeworfen werden, inwieweit die Rs. *National Grid Indus* als Ausgangspunkt für eine Änderung der bisherigen Rechtsprechung zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste gesehen werden kann. Denn hier stellte der EuGH fest:

„Die eventuelle Nichtberücksichtigung der Wertminderung durch den Aufnahmemitgliedstaat verpflichtet den Herkunftsmitgliedstaat jedoch keineswegs, zum Zeitpunkt der Realisierung der betreffenden Vermögenswerte eine Steuerschuld neu zu bewerten, die zum Zeitpunkt, zu dem die Steuerpflichtigkeit der betreffenden Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat aufgrund der Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes endete, endgültig bestimmt wurde.“²³⁵

M.E. ist in der Entscheidung in der Rs. *National Grid Indus* jedoch keine Aufgabe der Rechtsprechung zu den finalen Verlusten zu sehen. Stattdessen stellt der EuGH nur fest, dass die ursprünglich festgesetzte Entstrickungssteuer nicht aufgehoben werden muss, falls Wertverluste im Betriebsstättenstaat nicht berücksichtigt werden. Die kurzen Ausführungen sind jedoch nicht ausreichend, um die vorherige Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung finaler Verluste vollständig aufzuheben.

²³³ Vgl. EuGH, v. 15.5.2008 – C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-03617 ff. M.E. nicht aufgehoben durch EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08, *X-Holding*, Slg. 2008, I-01215 ff. Hierzu anders *Mitschke*, IStR 2010, 95, 97.

²³⁴ Vgl. BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065; v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35.

²³⁵ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 61.

Eine Änderung der Rechtsprechung hätte sich zwar aus der Rs. *A Oy* ergeben können, welche die grundsätzliche Frage nach der weiterhin bestehenden Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler ausländischer Verluste betraf und in der zumindest die Generalanwältin Kokott sich für eine Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung aussprach.²³⁶ Allerdings folgte der EuGH diesem Vorschlag nicht, sondern hielt an der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Berücksichtigung finaler Verluste fest.²³⁷ Daher sind auch den jüngsten Überlegungen des Generalanwalts Mengozzi in der Rs. *K*, der anknüpfend an die Schlussanträge in der Rs. *A Oy* sich für eine Aufgabe der Rechtsprechung zu den finalen Verlusten ausspricht, nicht sehr gute Erfolgsaussichten zu bescheinigen.²³⁸

Damit ist zu konstatieren, dass der Herkunftsstaat unionsrechtlich nicht daran gehindert ist, eine Entstrickungssteuer festzusetzen, selbst wenn sich die stillen Reserven zukünftig nicht realisieren. Dies gilt losgelöst davon, ob der Aufnahmestaat einen zukünftigen Wertverlust in Form einer steuerlichen Abschreibung berücksichtigt oder nicht. Falls jedoch eine steuerliche Wertminderung im Ausland nicht nachvollzogen wird und eine Verlustberücksichtigung damit nicht erfolgt, kann sich eine Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste ergeben.

Allerdings ist zu beachten, dass eine Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler Verluste für den Wegzugsstaat nur dann greift, wenn der Steuerpflichtige in diesem Staat auch nach Entstrickungsbesteuerung weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig bleibt. Falls nach der Entstrickungsbesteuerung im Herkunftsstaat hingegen nur noch eine beschränkte Steuerpflicht besteht, ist angesichts des in der Rs. *Futura Participations*²³⁹ entwickelten Rechtfertigungsgrunds des „Territorialitätsprinzips“ keine unionsrechtliche Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler ausländischer Verluste anzunehmen.²⁴⁰ Hier folgt das unschöne Ergebnis, dass die Entstrickungsbesteuerung eines letztlich nicht realisierten Gewinns bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung

²³⁶ Vgl. SA der Generalanwältin Kokott v. 19.7.2012 – Rs. C-123/11, IStR 2012, 618.

²³⁷ Vgl. EuGH v. 21.2.2013, C-123/11, DStR 2013, 392 m. Anm. *Hruschka*. Zudem hierzu *Mitschke*, IStR 2013, 209; *Schiefer/Quinten*, IStR 2013, 261.

²³⁸ Vgl. SA des GA Mengozzi v. 21.3.2013, Rs. C-322/11, nvn.

²³⁹ Vgl. EuGH v. 5.11.1996 – Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471 ff., Rn. 22.

²⁴⁰ Vgl. *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrags auf das Ertragsteuerrecht, 359 ff.

des Verlusts aufgrund einer später eintretenden Wertminderung zumindest unionsrechtlich zu tolerieren ist.²⁴¹

e. Erfordernis einer Verstrickung

Eine weitere wichtige Frage ist, ob die Verstrickung von Wirtschaftsgütern bei grenzüberschreitender Überführung im Zuzugsstaat unionsrechtlich zum gemeinen Wert erfolgen muss. Auch wenn in systematischer Hinsicht erforderlich,²⁴² besteht vor dem Hintergrund des begrenzten Harmonisierungsstands bei den direkten Steuern derzeit m.E. kein unmittelbares unionsrechtliches Gebot für einen gemeinen Wertansatz.²⁴³ Denn unionsrechtlich gibt es lediglich eine Verpflichtung zur Gleichbehandlung grenzüberschreitender und innerstaatlicher Sachverhalte. Bei innerstaatlichen Sachverhalten stellt sich jedoch die Frage einer erstmaligen Verstrickung von Wirtschaftsgütern infolge einer Überführung nicht, sodass aus dem Gleichheitsrecht keine Verpflichtung zum gemeinen Wertansatz ableitbar ist.²⁴⁴

Tatsächlich entsteht im Fall eines fehlenden gemeinen Wertansatzes die Gefahr einer juristischen Doppelbesteuerung. Diese ist aber allenfalls unter dem freiheitsrechtlichen Beschränkungsverbot zu würdigen und nach diesem sollte es daher ebenfalls kein Gebot zur Verstrickung zum gemeinen Wert begründen. In der bereits angesprochenen Entscheidung in der Rs. *Kerckhaert Morres* hatte der EuGH nämlich schon entschieden, dass das Entstehen einer juristischen Doppelbesteuerung unionsrechtlich hinzunehmen ist.²⁴⁵

Allerdings ist die Frage zu stellen, ob aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* ggf. ein Gebot zur Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert folgt. So stellte der EuGH in dieser Entscheidung für den Aufnahmestaat fest, dass

²⁴¹ Zu den verfassungsrechtlichen Überlegungen vgl. unter IV.2.a.dd.(2).

²⁴² Vgl. unter II.3.c.

²⁴³ Ebenso zutreffend *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267, 271.

²⁴⁴ Lediglich aus der steuerlichen Beurteilung einer Einlage aus dem Privat- ins Betriebsvermögen ließe sich allenfalls ein systematisch ähnlicher Vorgang zur Verstrickung herleiten, der eine Prüfung unter dem Gleichheitsrecht erlauben würde. Inwieweit die steuerliche Überführung von Wirtschaftsgütern vom Privat- ins Betriebsvermögen mit einer Verstrickung vergleichbar ist, muss m.E. aber hinterfragt werden.

²⁴⁵ Vgl. unter IV.1.b.

„[...] dieser Mitgliedstaat in seinem Steuersystem Wertschwankungen der Vermögenswerte der betreffenden Gesellschaft zu berücksichtigen [hat], die ab dem Zeitpunkt aufgetreten sind, zu dem der Herkunftsmitgliedstaat die steuerliche Anknüpfung zu dieser Gesellschaft verloren hat.“²⁴⁶

Diese Ausführungen könnten auf der einen Seite so verstanden werden, dass ein Gebot zum Ansatz des gemeinen Werts bei einer Verstrickung besteht; denn nur dann ist eine Berücksichtigung von Wertschwankungen im Aufnahmestaat in Form einer Teilwertabschreibung möglich. Auf der anderen Seite spricht der EuGH in der gleichen Entscheidung an einer anderen Stelle nur von einer „grundsätzlichen“ Verpflichtung zur Berücksichtigung von Wertverlusten im Aufnahmestaat nach Überführung des Wirtschaftsguts und stellt zudem fest, dass auch die Nichtberücksichtigung des Wertverlusts in diesem Staat möglich ist.²⁴⁷ Vor diesem Hintergrund kann man m.E. nicht folgern, dass der EuGH in Rs. *National Grid Indus* eine allgemeine unionsrechtliche Verpflichtung zur Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert festgeschrieben hat.

Schließlich ergibt sich m.E. auch aus den jüngeren Urteilen des EuGH in den Rs. *Kommission/Belgien* und *Kommission/Ungarn* zu der Begünstigung des Verkaufs von inländischen Immobilien, dass eine Verstrickung zum gemeinen Wert unionsrechtlich nicht geboten ist.²⁴⁸ Nach den den Verfahren zugrundeliegenden innerstaatlichen Regelungen erfolgte eine Besteuerung des Immobilienverkaufs grundsätzlich auf Basis der Einnahmen, sodass sich auch die Frage nach der Qualifikation als direkte oder indirekte Steuer stellte.²⁴⁹ Allerdings wurde für rein innerstaatliche Sachverhalte im wirtschaftlichen Ergebnis letztlich dennoch nur eine Besteuerung des Wertzuwachses der Immobilie vollzogen, indem unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit eröffnet wurde, eine aus einem vorherigen Erwerb (soweit dieser innerhalb bestimmter Zeiträume erfolgte) einer privat genutzten Immobilie gezahlte Steuer von der auf den neuen Erwerb entstehenden Steuer abzu-

²⁴⁶ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 58.

²⁴⁷ Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, EuZW 2012, 951 ff., Rn. 61.

²⁴⁸ Vgl. EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-250/08, *Kommission/Belgien*, IStR 2012, 67; v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, *Kommission/Ungarn*, IStR 2012, 72.

²⁴⁹ EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, *Kommission/Ungarn*, IStR 2012, 72, Rn. 41–42.

ziehen. Allerdings bestand diese begünstigende Möglichkeit nur, falls der Steuerpflichtige vorher eine inländische Immobilie erworben hatte. Anders formuliert wurde im Fall des vorherigen Erwerbs einer ausländischen Immobilie keine (fiktive) inländische Vorsteuer zum Abzug gebracht, was die Frage eines möglichen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten des AEUV aus Sicht der Kommission aufwarf. Der EuGH erkannte in dem zugrundeliegenden Fall allerdings, dass die Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Vorgangs aufgrund der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt sei.²⁵⁰ Denn der belgische und ungarische Staat konnten eine Steuer auf den Vorerwerb einer ausländischen Immobilie nicht erheben, so dass der Gerichtshof keine Notwendigkeit zur Gewährung einer Vergünstigung des nachfolgenden Erwerbs einer inländischen Immobilie sah. Wenn man unterstellt, dass aufgrund der Möglichkeit der Berücksichtigung einer Steuer des Vorerwerbs die betroffenen Regelungen als direkte Steuern qualifizieren, lassen sich m.E. Rückschlüsse auf das unionsrechtliche Gebot einer Verstrickung zum gemeinen Wert ziehen. Denn wenn der EuGH in den Rs. *Kommission/Belgien* und *Kommission/Ungarn* keine Notwendigkeit sah, grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen die bei inländischen Sachverhalten bestehende Möglichkeit einer (Netto-)Besteuerung des Wertzuwachs anstatt einer (Brutto-)Besteuerung des erworbenen Immobilienvermögens zu gewähren, sollte auch keine Verpflichtung zur Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert im Aufnahmestaat bestehen (die ebenso eine Nettobesteuerung der im Aufnahmestaat aufgebauten stillen Reserven gewährleistet).

f. Verhinderung „mittelbarer“ Veräußerung durch Steuerausländer

Auch Normen wie § 20 Abs. 3 UmwStG a.F., welche eine mittelbare Veräußerung von inländischem Betriebsvermögen durch Steuerausländer verhindern sollen, indem sie ein Erfordernis der Steuerverhaftung der i.R.e. Einbringung von Betriebsvermögen bzw. eines Anteilstauschs ausgegebenen Anteile vorsehen, stellen grundsätzlich eine Beschränkung der Grundfreiheiten des AEUV dar. Denn durch sie wird eine Sofortbesteuerung der inländischen stillen Reserven im Fall der Einbringung von Betriebsvermögen bzw. im Fall eines Anteilstauschs durch Steuerausländer angeordnet.

²⁵⁰ Vgl. EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-250/08, *Kommission/Belgien*, IStR 2012, 67, Rn. 68 ff.; v. 1.12.2011 – Rs. C-253/09, *Kommission/Ungarn*, IStR 2012, 72, Rn. 70 ff.

Wie bereits vom FG Hamburg in seinem Vorlagebeschluss vom 26.1.2012 angedeutet, sollte diese Ungleichbehandlung anders als im Fall der sonstigen Normen zur Entstrickungsbesteuerung nicht aufgrund der Sicherung der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein.²⁵¹ Das (fehlende) Besteuerungsrecht an den ausgegebenen Anteilen ist nämlich vom Besteuerungsrecht des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. der eingebrachten Anteile zu unterscheiden. Letzteres bleibt auch nach der Einbringung bzw. dem Anteilstausch weiterhin bestehen, sodass die Aufteilung der Besteuerungsrechte an dieser Stelle als Rechtfertigungsgrund nicht zur Anwendung kommen kann.

Es stellt sich allenfalls die Frage, ob die Ungleichbehandlung mit der Zielsetzung des Versuchs einer Verhinderung des Missbrauchs gerechtfertigt werden kann. Zum einen ist dieser Rechtfertigungsgrund in der Rechtsprechung des EuGH zwar grundsätzlich anerkannt. Auch ist der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 22 UmwStG aufgrund der Reduktion des rückwirkend anzusetzenden Einbringungsgewinns um 1/7 pro Jahr sichtbar bemüht, eine verhältnismäßige Maßnahme in Form einer über Zeit rätierlich abnehmenden Missbrauchsvermutung zu verwenden. Dennoch ist zum anderen fraglich, ob diese Versuche zur Herstellung einer Konformität der Regelung mit dem Unionsrecht ausreichen. Denn auch nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *SGI* muss dem Steuerpflichtigen zumindest die Möglichkeit eines Nachweises von wirtschaftlichen Gründen für den Verkauf von Anteilen nach Einbringung bzw. Anteilstausch eingeräumt werden.²⁵² Hieran fehlt es in Bezug auf § 22 UmwStG, was jedoch wie eingangs beschrieben nicht unmittelbar mit der unionsrechtlichen Beurteilung der Entstrickungsbesteuerung im Zusammenhang steht.²⁵³

²⁵¹ Vgl. FG Hamburg v. 26.1.2012 – 2 K 224/10, EFG 2012, 1206.

²⁵² Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-511, Rn. 71.

²⁵³ Vgl. II.1.f. und II.5.f.

g. Treaty Override

Die neben der Entstrickungsbesteuerung alternativ mögliche nachgelagerte Besteuerung stiller Reserven zum Zeitpunkt ihrer Realisierung erfordert, dass für bestimmte Verteilungsnormen ein Treaty Override eingeführt wird.²⁵⁴ Ob ein solcher Treaty Override mit den Vorgaben des AEUV (bzw. früher dem EG) im Einklang steht, war in der Literatur umstritten.²⁵⁵

Zutreffend ist, dass der mittlerweile entfallene Art. 293 2. Spiegelstrich EG den Mitgliedstaaten nur ein allgemeines Gebot zur Einleitung von Verhandlungen zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung auferlegte, ohne jedoch den Unionsbürgern ein unmittelbares Recht zu vermitteln.²⁵⁶ Zwar wird die den Doppelbesteuerungsabkommen innewohnende Ausgewogenheit der Zuweisung von Besteuerungsrechten als Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung beschränkt Steuerpflichtiger z.B. i.R.d. Diskussion um die Meistbegünstigung herangezogen.²⁵⁷ Diese Zuweisung der Besteuerungsrechte droht aufgrund eines Treaty Override dann auch ins Wanken zu geraten.²⁵⁸ Inwieweit dieses ausreicht, um einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des AEUV anzunehmen, ist jedoch fraglich. Zum einen wurde bereits vorangehend darauf hingewiesen, dass die aufgrund eines Treaty Override drohende Doppelbesteuerung dem Anwendungsbereich der Schutzwirkung der Grundfreiheiten des AEUV entzogen ist.²⁵⁹ Zum anderen stellte der EuGH in seiner Entscheidung in der Rs. *Columbus Container Service* zu dem in § 20 Abs. 2 AStG angeordneten Treaty Override fest:

„Auch wenn die Mitgliedstaaten [...] zahlreiche bilaterale Abkommen zur Beseitigung oder Abmilderung der erwähnten negativen Wirkungen geschlossen haben, ist der Gerichtshof im Rahmen von Art. 234 EG nicht dafür zuständig, festzustellen, ob ein vertragschließender Mitgliedstaat ein solches Abkommen verletzt hat. Wie der Generalanwalt [...] ausge-

²⁵⁴ Vgl. unter III.2.a.

²⁵⁵ Für einen Verstoß *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, 105 ff.; *ders.*, RIW 2006, 287, 291 ff.; *Kofler*, SWI 2006, 62 ff.; A.A. *Bron*, IStR 2007, 431, 434 f.; *Mitschke*, DStR 2011, 2221, 2226.

²⁵⁶ Vgl. EuGH v. 12. 5. 1998 – C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, Slg. I-1998, 2793, Rn. 16.

²⁵⁷ Vgl. EuGH v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03, *D*, Slg. 2005, I-5821 ff., Rn. 68.

²⁵⁸ Vgl. *Gosch*, IStR 2008, 413, 420.

²⁵⁹ Vgl. unter IV.1.b.; vgl. auch *Bron*, IStR 2007, 431, 435.

*führt hat, darf nämlich der Gerichtshof das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren streitigen und einem Doppelbesteuerungsabkommen wie dem DBA nicht prüfen, da diese Frage nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts gehört [...].*²⁶⁰

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist mit den Worten von *Gosch* davon auszugehen, dass „die Messe gelesen ist“ und die Grundfreiheiten des AEUV einem Treaty Override grundsätzlich nicht entgegenstehen.²⁶¹ Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass das Unionsrecht auch dann einer nachgelagerten Besteuerung von Einkünften im Zeitpunkt der Realisierung nicht entgegensteht, wenn die Durchsetzung des Besteuerungsanspruchs die Einführung eines Treaty Override erfordert.

h. Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung

In Bezug auf die Regelungen über eine Nutzungsentstrickung und die Korrektur von Einkünften zwischen nahestehenden Personen gem. § 1 AStG besteht in systematischer Hinsicht ein gewisser Gleichlauf.²⁶² Auch in unionsrechtlicher Hinsicht stellt sich mithin in beiden Fällen angesichts der Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Vorgänge die Frage nach der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten des AEUV. Dabei ist Ausgangspunkt für die tradierte, einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot bejahende Literaturauffassung²⁶³ der Beschluss des BFH vom 21.1.2001,²⁶⁴ in dem Bedenken bezüglich der Vereinbarkeit des § 1 AStG mit den Grundfreiheiten geäußert wurden.

Dennoch sind diese Bedenken aufgrund der mittlerweile ergangenen Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *SGI*²⁶⁵ relativiert worden. In dem Verfahren ging es um die mit § 1 AStG vergleichbare belgische Regelung, welche eine Korrektur von Einkünften aus nicht fremdvergleichskonformen Leistungs-

²⁶⁰ Vgl. EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05, *Columbus Container Services*, Slg. 2007, I-10451 ff., Rn. 47 und 58.

²⁶¹ Vgl. *Gosch*, IStR 2008, 413, 420, 421; *Brombach-Krüger*, BB 2009, 924, 925.

²⁶² Vgl. unter II.4.g.

²⁶³ Vgl. *Dautzenberg/Gosch*, BB 2000, 904 ff.; *Herlinghaus*, FR 2001, 240, 242 f.; *Pflügler*, PiStB 2001, 260 ff.; *Köplin/Sedemund*, IStR 2000, 305 ff.; *dies.*, IStR 2002, 120 ff.; *Scheuerle*, IStR 2002, 798 ff.; *Rasch/Nakhai*, DB 2005, 1984 ff.

²⁶⁴ Vgl. BFH v. 21.6.2001 – I B 141/00, BFH/NV 2001, 1169 ff.

²⁶⁵ Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-511.

beziehungen einer inländischen mit einer ausländischen Gesellschaft vorsah, während eine solche Korrektur bei rein inländischen Leistungsbeziehungen nicht zur Anwendung kam. Der EuGH sah die die Grundfreiheiten des AEUV beschränkende belgische Regelung dadurch gerechtfertigt,

„dass es zu einer Beeinträchtigung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kommen kann, wenn den gebietsansässigen Gesellschaften erlaubt würde, ihre Gewinne in Form von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen auf mit ihnen verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, zu übertragen. Dies könnte das System der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, da der Mitgliedstaat der Gesellschaft, die außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile gewährt [...] gezwungen wäre, auf sein Recht als Sitzstaat dieser Gesellschaft zur Besteuerung ihrer Einkünfte [...] zu verzichten.“²⁶⁶

Weiterhin wurde vom EuGH auch die Verhinderung von Steuerumgehungen als Grund zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung der in der Rs. *SGI* zu beurteilenden belgischen Regelung unter Beachtung aller Gesamtumstände anerkannt und dabei die Anforderungen an die Zielsetzung, rein künstliche Gestaltungen zu erfassen, relativiert:

„In diesem Kontext kann eine nationale Regelung, die nicht speziell bezweckt, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die Steuer zu umgehen, die normalerweise für Gewinne aus inländischen Tätigkeiten geschuldet wird, von dem in dieser Regelung vorgesehenen Steuervorteil auszuschließen, gleichwohl durch das Ziel der Verhütung von Steuerumgehungen bei einer Gesamtbetrachtung mit dem Ziel der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein.“²⁶⁷

Somit wurde in der Rs. *SGI* die Diskriminierung grenzüberschreitender Vorgänge in Form der Erhöhung von Einkünften aus grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen durch den EuGH als gerechtfertigt angesehen. Insoweit liegt ein Gleichlauf zu der unions-

²⁶⁶ Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-511, Rn. 63.

²⁶⁷ Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-511, Rn. 66.

rechtlichen Beurteilung der vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung vor, deren Zulässigkeit durch den EuGH ebenso grundsätzlich anerkannt wurde.²⁶⁸

Bei der weiteren Prüfung der Verhältnismäßigkeit der belgischen Vorschriften stellte der EuGH in der Rs. *SGI* jedoch abweichend von den in der Rs. *National Grid Indus* entwickelten Grundsätzen keine Verpflichtung fest, dass die aufgrund der Nutzungsentstrickung entstehende Steuer gestundet werden muss, um eine weniger einschneidende Maßnahme zur Anwendung zu bringen. Dies ist zumindest in Bezug auf Regelungen zur Anpassung von grenzüberschreitend vereinnahmten Leistungsentgelten zwischen nahestehenden Personen, wie sie der Rs. *SGI* zugrunde lagen, auch konsequent. Schließlich kommt es aufgrund der zwischen den nahestehenden Personen ausgeführten Leistungen zu einer sofortigen Realisierung der Einkünfte, sodass ein Steueraufschub aus gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten nicht angezeigt ist.

In Bezug auf eine Nutzungsentstrickung, die sich zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vollzieht, ist jedoch m.E. fraglich, inwieweit nicht ebenso grundsätzlich eine Verpflichtung zur Gewährung eines Steueraufschubs wie bei den Normen über eine Entstrickungsbesteuerung besteht.²⁶⁹ Schließlich stellt die vorzeitige Erhebung einer Steuer aufgrund einer Nutzungsentstrickung ebenso grundsätzlich einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar, zumindest soweit in der ausländischen Betriebsstätte nicht zeitgleich ebenso ein Außenumsatz des Unternehmens erzielt wird, der zu einer wirklichen Erzielung von Einkünften führt. Daher ist es unionsrechtlich m.E. ebenso geboten, dass dem Steuerpflichtigen bei einer Nutzungsentstrickung aufgrund der Überlassung eines Wirtschaftsguts an eine ausländische Betriebsstätte die Möglichkeit einer aufgeschobenen Besteuerung eingeräumt wird, wenn das Unternehmen nachweislich (noch) keine Außenumsätze am Markt erzielt und damit keine stillen Reserven realisiert hat.

Daneben stellt der EuGH in der Rs. *SGI* bei der Prüfung der zugrundeliegenden belgischen Regelungen jedoch eigenständige Anforderungen zur Erfüllung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auf. So ist es zwar nicht schädlich, wenn die zugrundeliegende Regelung zunächst eine Fremdunüblichkeit der Leistungsbeziehungen unterstellt. Allerdings ist erforderlich, dass

„dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt wird, Beweise für etwaige

²⁶⁸ Vgl. unter IV.1.c.

²⁶⁹ Hierzu IV.1.c.bb.

wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen [...].

[...] [Zudem muss sich] die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre.“²⁷⁰

Beides ist nicht wirklich verwunderlich, sondern steht im Einklang mit der dogmatischen Begründung²⁷¹ der Nutzungsentstrickung, die der Gewährleistung fremdvergleichskonformer Leistungsbeziehungen dient und damit primär den Charakter einer Missbrauchsverhinderungsvorschrift hat.²⁷² Das heißt, die Vorschriften über die Besteuerung einer Nutzungsentstrickung sollen gewährleisten, dass Deutschland den materiell-rechtlich bestehenden Besteuerungsanspruch der Höhe nach zutreffend erfasst. Bei der Entstrickungsbesteuerung ist hingegen die Höhe eines materiell-rechtlich bestehenden Besteuerungsanspruchs an inländischen stillen Reserven grundsätzlich²⁷³ unstrittig und es geht stattdessen darum, den Besteuerungszeitpunkt vorzuziehen. Von daher ist es nicht verwunderlich, dass sich Unterschiede i.R.d. unionsrechtlichen Prüfung beider Normen in Bezug auf deren Verhältnismäßigkeit ergeben.

Im Ergebnis wird damit den Mitgliedstaaten in unionsrechtlicher Hinsicht weitestgehend freie Hand gelassen, Vorschriften über eine Nutzungsentstrickung einzufügen, solange die Möglichkeit eines Gegenbeweises über das Bestehen wirtschaftlicher Gründe besteht und die durch die Vorschriften ausgelöste Einkünftekorrektur sich am Fremdvergleichsmaßstab orientiert.

Im Hinblick auf die Frage nach einem unionsrechtlichen Gebot einer Nutzungsverstrickung der erbrachten Leistungen zum Fremdvergleichswert gelten außerhalb des Anwendungsbereichs der vGA und verdeckten Einlage m.E. die bereits zur Verstrickung von Wirtschaftsgütern beschriebenen Überlegungen entsprechend. Das heißt, man wird davon ausgehen müssen,

²⁷⁰ Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, Slg. 2010, I-511, Rn. 71 und 72.

²⁷¹ Vgl. II.3.d.

²⁷² Die dem Steuerpflichtigen hier eingeräumte Option, den Nachweis für das Bestehen wirtschaftlicher Gründe einzufügen, findet sich ebenso in der Würdigung des EuGH zu der unionsrechtlichen Vereinbarkeit einer Hinzurechnungsbesteuerung. Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, *Cadbury & Schweppes*, Slg. 2006, I-7995 ff., Rn. 72.

²⁷³ Wenn man das Problem der Nichtrealisierung stiller Reserven bzw. der Wertminderung nach Entstrickung ausklammert.

dass in Ermangelung einer Ungleichbehandlung²⁷⁴ die Grundfreiheiten des AEUV nur als Freiheitsrecht bzw. Beschränkungsverbot beachtlich sind. Da jedoch aufgrund des Beschränkungsverbots kein Gebot zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung folgt, wird man ein kein unionsrechtliches Gebot für eine Nutzungsverstrickung zum Fremdvergleichswert annehmen können.²⁷⁵

2. Verfassungsrecht

a. Entstrickung

aa. Berufsfreiheit (Art. 12 GG)

Bei der Prüfung der Vereinbarkeit der eine Entstrickungsbesteuerung regelnden Normen²⁷⁶ mit verfassungsrechtlichen Vorgaben ist zunächst die gem. Art. 12 GG geschützte Berufsfreiheit zu beachten.²⁷⁷ Diese ist grundsätzlich dann berührt, wenn durch steuerliche Normen die Rahmenbedingungen, welche in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen, objektiv berufsregelnde Tendenz entfalten²⁷⁸ oder bei faktischen bzw. mittelbaren Beeinträchtigungen in ihrer Zielsetzung und ihren Wirkungen einem Eingriff als funktionales Äquivalent gleichstehen.²⁷⁹ Normen über eine Entstrickungsbesteuerung stehen jedoch regelmäßig nicht in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung einer bestimmten beruflichen Tätigkeit, sondern treffen alle Steuerpflichtigen bzw. grundsätzlich nahezu alle in Ein-

²⁷⁴ Da eine Nutzungsverstrickung bei innerstaatlichen Sachverhalten außerhalb des Anwendungsbereichs der vGA und der verdeckten Einlage nicht zur Anwendung kommt.

²⁷⁵ Vgl. im Detail die Ausführungen analog unter IV.1.e.

²⁷⁶ Nachfolgend gelten die Ausführungen zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Entstrickungsbesteuerung erneut analog in Bezug auf die verfassungsrechtliche Würdigung der eingeschränkten Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven trotz Entstrickung i.R.d. § 6b EStG.

²⁷⁷ Der speziellen Frage, inwieweit die rückwirkende Einführung der Entstrickungsnormen mit dem SEStEG gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstößt, soll hier nicht nachgegangen werden; hierzu z.B. *Herbst*, Die Entstrickung stiller Reserven, 175 ff.; ebenso soll der theoretischen Frage des Verstoßes gegen die Normenklarheit nicht nachgegangen werden; hierzu *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 178 ff.

²⁷⁸ Vgl. BVerfG v. 20.4.2002 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, unter B.1.a.

²⁷⁹ Vgl. allgemein BVerfG v. 11.7.2006 – 1 BvL 4/00, BVerfGE 116, 202, unter C.II.2.b)aa).

kunftsquellen ruhenden stillen Reserven. Dementsprechend sollten nach zutreffender Auffassung die Regelungen über eine Entstrickungsbesteuerung nicht mit Art. 12 GG im Konflikt stehen.²⁸⁰

bb. Eigentumsschutz (Art. 14 GG)

(1) Vorgezogene Entstrickungsbesteuerung als Eingriff in das Eigentum

Weiterhin könnte die Regelung über eine Entstrickungsbesteuerung einen Eingriff in das über Art. 14 GG geschützte Eigentum begründen. Die Vorschrift gewährleistet, dass das Eigentum als Rechtsinstitut und Individualrecht des einzelnen Steuerbürgers frei von Eingriffen des Staates ist.²⁸¹

Hinsichtlich des Art. 14 GG ist zunächst zu prüfen:

- ob die Erhebung von Steuern als solches geeignet ist, einen unzulässigen Eingriff i.S.d. Art. 14 GG zu begründen;
- ob stille Reserven Eigentum i.S.d. Art. 14 GG darstellen;
- ob eine vorgezogene Erhebung der Entstrickungssteuer einen unzulässigen Eingriff in das Eigentum i.S.d. Art. 14 GG begründet.

Die erste Fragestellung resultiert aus dem Umstand, dass Art. 14 GG zwar das Eigentum, nicht jedoch das Vermögen als solches schützt.²⁸² Denn es ist umstritten, ob die Erhebung einer Steuer als das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen belastende Geldleistungspflicht anhand der Vorgaben des Art. 14 GG zu messen ist.²⁸³ Auf der einen Seite verneint der I. Senat des BVerfG, dass eine solche allgemeine Geldleistungspflicht (solange sie keine „erdrosselnde“ Wirkung entfaltet) dem Anwendungsbereich des Art. 14 GG

²⁸⁰ Vgl. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 123 f.; sowie analog BVerfG v. 25.7.2007 – 1 BvR 1031/07, NVwZ 2007, 1168, III.2.b).

²⁸¹ Vgl. *Papier*, in Maunz/Düring, GG-Kommentar, Art. 14 Rn. 1.

²⁸² Vgl. *Jarass*, in Jarass/Piero, GG, Art. 14 Rn. 7; BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 unter B.II.1.

²⁸³ Zum Streit in der Literatur z.B. *Seer*, in Pelka, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 98; *Englisch*, StuW 2003, 237 ff.

unterfällt.²⁸⁴ Auf der anderen Seite prüft der II. Senat des BVerfG steuerliche Normen durchaus anhand der Wertungsvorgaben des Art. 14 GG, auch wenn Steuern aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen bezahlt werden. Denn das tatbestandliche Anknüpfen von Steuerrechtsnormen als Geldleistungspflichten an den Bestand des Hinzuerworbenen soll hiernach ausreichen, um vor der Einschränkung des privaten Nutzens zugunsten der Allgemeinheit zu schützen.²⁸⁵ Damit würde auch Eigentumserwerb, -bestand oder -verwendung dem Schutz des Art. 14 GG unterfallen.²⁸⁶

Folgt man den Grundsätzen des II. Senats des BVerfG und wendet sich der zweiten Fragestellung zu, gehen die Meinungen auseinander, inwieweit stille Reserven als Eigentum i.S.d. Art. 14 GG qualifizieren. Auf der einen Seite werden in der Entstrickungsbesteuerung nur eine Rückgängigmachung früher steuerlich geltend gemachter Abschreibungen sowie eine Werterhöhung infolge der situativen Einschätzung der Marktbeteiligten gesehen.²⁸⁷ Beides soll durch Art. 14 GG nicht beeinträchtigt werden. Denn die Rückgängigmachung früherer Abschreibungen stelle keinen Eingriff in die Vermögenssubstanz dar (da die frühere Abschreibung zu einer korrespondierenden steuerlichen Entlastung in Form der Minderung der Bemessungsgrundlage geführt habe). Weiterhin sollen durch Marktbewertung entstandene stille Reserven einem Unternehmenskauf vergleichbar sein und damit soll noch kein konkreter, rechtlich gesicherter Anspruch²⁸⁸ bestehen.²⁸⁹

Auf der anderen Seite wird das Gebot der Besteuerung stiller Reserven auf die im Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter bezogen, sodass Art. 14 GG zwar grundsätzlich beachtlich sei.²⁹⁰ Allerdings soll der Eingriff in das Eigentum durch das mit der Entstrickungsbesteuerung verfolgte Ziel der Si-

²⁸⁴ Vgl. BVerfG v. 24.7.1962 – 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, 221, unter B.II.5.; v. 12.10.1994 – 1 BvL 19/90, BVerfGE 91, 207, unter C.II.1., v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94 – BVerfGE 95, 267, unter C.I.

²⁸⁵ Vgl. BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, unter C.II.

²⁸⁶ Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 137.

²⁸⁷ Vgl. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 130 f.

²⁸⁸ Zum Erfordernis dieses in Abgrenzung zu rein situativen Markteinschätzungen vgl. BVerfG v. 26.6.2002 – 1 BvR 1428/91, BVerfGE 105, 252, unter C.II.1.

²⁸⁹ Vgl. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 130 f.

²⁹⁰ Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 137.

cherstellung der Besteuerung der stillen Reserven als verhältnismäßiges Mittel gerechtfertigt sein. Die dabei zunächst angeführte Begründung, die alternativ mögliche Besteuerung stiller Reserven zum Zeitpunkt der Realisierung bestünde aufgrund der Vorgaben des AOA nicht mehr,²⁹¹ ist nicht überzeugend.²⁹²

Dennoch scheint m.E. zumindest die Festsetzung einer Entstrickungssteuer auf stille Reserven auch vor dem Hintergrund des Art. 14 GG gerechtfertigt. Denn diese ist zunächst nur ein Substitut der im Zeitpunkt der Einkünfterealisierung zu vollziehenden Besteuerung. Da die Besteuerung stiller Reserven zum Zeitpunkt ihrer Realisierung wohl ohne Frage keinen unzulässigen Eingriff in das über Art. 14 GG geschützte Eigentum darstellt, sollte Gleiches für die aufgrund einer Entstrickungsnorm festgesetzte Steuer gelten.²⁹³

Eine andere Frage ist jedoch, inwieweit die vorgezogene Erhebung einer Entstrickungssteuer einen Verstoß gegen Art. 14 GG begründet. Hier könnte auf den ersten Blick angenommen werden, dass die vorzeitige Steuererhebung eine Beeinträchtigung der Nutzungs- und Verfügungsgewalt an den im Eigentum stehenden Wirtschaftsgütern begründet, denn ein Eigentümer wird angesichts einer drohenden vorgezogenen Zahlung einer Steuer, für deren Begleichung ihm die Mittel fehlen, kaum eine objektbezogene Entstrickung bzw. Verlagerung der Einkunftsquelle vollziehen.²⁹⁴ Allerdings folgt das Steuerrecht allgemein keiner Betrachtungsweise, welche eine Besteuerung nur unter der Voraussetzung ausreichender Liquidität zur Tilgung einer Steuerschuld i.S.e. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorsieht, sodass das BVerfG dem Bestand solcher ausreichenden Liquidität kein selbstständiges Recht beigemessen bzw. diese nicht unter Maßgabe der Eigentumsgarantie gewürdigt hat.²⁹⁵ Dementsprechend sollte der infolge einer Entstrickungsbesteuerung drohende vorzeitige Liquiditätsabfluss keine unzulässige Beeinträchtigung des Eigentums gem. Art. 14 GG begründen.

²⁹¹ Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 139.

²⁹² Zum Verhältnis der Rechtsprechung des BFH und dem AOA vgl. unter III.2.b.

²⁹³ Vgl. auch *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 33 f.

²⁹⁴ Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 140.

²⁹⁵ Vgl. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 132 mit Hinweis auf BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7, unter D.4.

(2) Beeinträchtigung des Eigentums infolge der Nichtberücksichtigung von Wertverlusten

Schließlich könnte die fehlende Berücksichtigung von Wertminderungen nach Verlagerung einer Einkunftsquelle eine unzulässige konfiskatorische Besteuerung begründen.²⁹⁶ So kann nach Auffassung des BVerfG eine sogenannte erdrosselnde Besteuerung einen unzulässigen Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum begründen, denn dem

*„Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) [muss] ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten [bleiben]“.*²⁹⁷

Diese Schrankenwirkung des Art. 14 GG vor einer konfiskatorischen Besteuerung sollte auch losgelöst von der Aufgabe des Postulats des „Halbteilungsgrundsatzes“ gelten.²⁹⁸ Denn der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers sind weiterhin durch den Grundsatz der allgemeinen Verhältnismäßigkeit Schranken gesetzt.²⁹⁹ Soweit daher der Wegzugsstaat dem Steuerpflichtigen eine Entstrickungssteuer auferlegt, ohne spätere Wertminderungen der Einkunftsquelle zu berücksichtigen, kann daraus durchaus eine erdrosselnde Besteuerung resultieren. Dies gilt insbesondere in der Extremsituation, wenn die spätere Wertminderung so hoch ist, dass der Marktwert unter dem ursprünglichen Buchwert des Wirtschaftsgutes liegt. Denn dann kommt es zu einer Besteuerung realisierter Gewinne, ohne dass eigentlich ein Einkommen erzielt wurde bzw. hinzuerworbenes Eigentum vorliegt. Aber auch bei geringeren Wertverlusten kann es dazu kommen, dass der Wert des hinzuerworbenen Eigentums in Form der am Markt realisierten Einkünfte vollständig

²⁹⁶ Vgl. auch *Kessler/Schmitt/Janson*, IStR 2001, 729, 733; a.A. *Hahn*, IStR 2003, 734, 735.

²⁹⁷ Vgl. BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91; BStBl. II 1993, 413, unter C.I.1.

²⁹⁸ Hierzu *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rn. 223 m.w.N.

²⁹⁹ Vgl. explizit BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, unter C.II.2.b).

durch eine Entstrickungssteuer aufgebraucht wird.³⁰⁰ Inwieweit bei geringeren Wertsteigerungen ein Ansatz für die Annahme einer erdrosselnden Besteuerung besteht, mag zwar bezweifelt werden. Dennoch steht eine Entstrickungsbesteuerung ohne Berücksichtigung späterer Wertminderungen m.E. latent in der Gefahr, eine unzulässige Beeinträchtigung des Eigentums gem. Art. 14 GG zu begründen.

cc. Allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 GG)

Der über Art. 2 GG gewährte Schutz jeglichen menschlichen Handelns tritt grundsätzlich hinter den spezielleren Grundrechten zurück.³⁰¹ Soweit nach den oben dargestellten Grundsätzen die Entstrickungsbesteuerung vom Schutzbereich der Eigentumsgarantie gem. Art. 14 GG erfasst wird, ist somit Art. 2 GG nicht anwendbar. Andernfalls gelten die oben dargestellten Grundsätze zur Prüfung des Eingriffs in das Eigentum analog.³⁰²

dd. Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

(1) Vorgezogene Entstrickungsbesteuerung als Beeinträchtigung des Gleichheitssatzes

Der Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, dass weder wesentlich Gleiches willkürlich ungleich noch wesentlich Ungleiches willkürlich gleich behandelt wird.³⁰³ Zur Bestimmung der Vergleichbarkeit ist dabei nicht erforderlich, dass die Vergleichsgruppen hinsichtlich aller Verhältnisse, sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sind. Die Vergleichbarkeit der Verhältnisse ist dabei ausgehend von der konkret bewirkten Ungleichbehandlung zu beurteilen.³⁰⁴

³⁰⁰ Wenn z.B. ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut mit dem Buchwert i.H.v. 100 im Jahr 1 zu einem Entstrickungswert i.H.v. 200 der Besteuerung mit KSt und GewSt i.H.v. $100 \times 30 \% = 30$ unterwirft, kann eine erdrosselnde Besteuerung vorliegen, wenn der Wert im Jahr 2 zum Zeitpunkt der Realisierung der Einkünfte auf 130 fällt. Denn dann entspricht die erhobene Steuer i.H.v. 30 den am Markt erzielten Einkünften.

³⁰¹ Vgl. *Jarass*, in *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 2 Rn. 2.

³⁰² Vgl. unter IV.2.a.cc.

³⁰³ Vgl. BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, unter C.I.2; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.2.

³⁰⁴ Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.2.

Weiterhin wird aus Art. 3 Abs. 1 GG als besondere Ausprägung des Gleichheitsgrundsatzes für das Ertragsteuerrecht der Grundsatz der Steuergerechtigkeit³⁰⁵ erarbeitet, welcher zu zwei Leitlinien bei der Ausgestaltung des Steuerrechts führt:

- das Leistungsfähigkeitsprinzip,
- das Prinzip der Folgerichtigkeit.

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit erfordert, dass jeder Steuerpflichtige entsprechend seiner Leistungsfähigkeit bzw. seines disponiblen Einkommens zur Besteuerung herangezogen wird.³⁰⁶ Dabei müssen Steuerpflichtige bei gleich hoher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit) und höhere im Vergleich zu niedrigeren Einkommen angemessen höher besteuert werden (vertikale Steuergerechtigkeit).³⁰⁷ Weiter konkretisiert wird das Leistungsfähigkeitsprinzip dadurch, dass auf das Einkommen für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abgestellt wird. Dieses ermittelt sich aus dem am Markt erzielten Umsatz abzüglich der erwerbsbedingten Aufwendungen sowie unvermeidbarer Aufwendungen der Privatsphäre und bringt folglich die Besteuerung auf Basis des objektiven bzw. subjektiven Nettoprinzips zum Ausdruck. Damit enthält das Leistungsfähigkeitsprinzip eine der elementaren Grundlagen einer verfassungsmäßigen Ordnung für das Steuerrecht.

Zunächst wird von einer Vergleichbarkeit rein innerstaatlich und grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger auszugehen sein. Denn beide Steuerpflichtigen werden grundsätzlich nur mit ihren erzielten Einkünften besteuert. Dementsprechend sollte die vorgezogene Besteuerung stiller Reserven als Durchbrechung des Realisationsprinzips einen Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit den allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG begründen.³⁰⁸ Allerdings wird dem Gesetzgeber grundsätzlich ein weiter Spielraum bei der Ausgestaltung seines Steuersystems eingeräumt

³⁰⁵ Vgl. BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BStBl. II 1985, 181, unter C.II.4; v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2001, 192, unter C.I.2.a).

³⁰⁶ Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, unter C.II.1.c).

³⁰⁷ Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BStBl. II 1990, 653, unter C.III.3.c) bb.); v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174, unter C.I.2; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, 318, unter C.I.2.a).

³⁰⁸ Vgl. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 144 f.

und Abweichungen vom Gleichheitssatz werden unter bestimmten Bedingungen zugebilligt. So wird zur Rechtfertigung der Entstrickungsbesteuerung gegen den Gleichheitssatz insbesondere vorgebracht, die vorgezogene Besteuerung wäre vor dem Hintergrund des Entzugs der Steuerquelle vor der deutschen Besteuerung gerechtfertigt.³⁰⁹

Wendet man sich dabei zunächst dem abkommensrechtlichen Entzug des Besteuerungsrechts zu, konnte gezeigt werden, dass ein solcher zumindest für eine Fallgruppe der Verteilungsnormen (nämlich insbesondere den Unternehmensgewinnen) nicht besteht.³¹⁰ In Bezug auf die andere Fallgruppe der Verteilungsnormen, bei denen ein Untergang des Besteuerungsrechts nach der objekt- oder subjektbezogenen Entstrickung droht, käme hingegen eine Rechtfertigung des Eingriffs in die Leistungsfähigkeit auf den ersten Blick grundsätzlich in Betracht. Allerdings ist zu bedenken, dass als milderes Mittel zur Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs die Einführung eines Treaty Override möglich ist.³¹¹ So gesehen scheint die Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von DBA nicht ohne Weiteres geeignet bzw. erforderlich zu sein, den Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip durch Vorschriften über eine Entstrickungsbesteuerung zu rechtfertigen.

Auch eine sich nach Verlagerung der Einkunftsquelle oder Ansässigkeit des Steuerpflichtigen vollziehende Änderung des Umfangs der Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht in Form des Entfallens eines inländischen Anknüpfungspunktes für eine Besteuerung rechtfertigt den Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ohne Weiteres. Denn es steht dem deutschen Gesetzgeber frei, seinen Besteuerungsanspruch für diese Fälle auszuweiten und damit eine materiell-rechtliche Grundlage für die Besteuerung bei einer späteren Realisierung der stillen Reserven als gleichwertige Maßnahme zur Entstrickungsbesteuerung einzuführen.

Als wirklich durchgreifender Rechtfertigungsgrund bleibt damit nur die fehlende faktische Administrierbarkeit der nachgelagerten Erfassung des deut-

³⁰⁹ Vgl. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 152 f.; *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 147.

³¹⁰ Vgl. unter III.2.a. A.A. *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 152.

³¹¹ Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieses Treaty Override vgl. unter IV.2.c.

schen Besteuerungsanspruchs bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.³¹² Denn es lässt sich für den deutschen Fiskus schwer nachvollziehen, wann ins Ausland verlagerte stille Reserven am Markt realisiert werden,³¹³ was zu dem Rückgriff des Gesetzgebers auf eine vorgezogene Besteuerung, die vereinfachend einen Besteuerungszeitpunkt bestimmt, führt. Alternativ könnte auch eingewendet werden, dass die Durchsetzung eines Besteuerungsanspruchs über die Grenze mangels Mitwirkung der ausländischen Staaten faktisch schwer durchsetzbar ist.³¹⁴ Aufgrund beider Erwägungen ist der Erhalt des deutschen Besteuerungsrechts gefährdet, was eine Beeinträchtigung des Gleichheitssatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen könnte. Verfassungsrechtlich wird dem deutschen Gesetzgeber i.R.e. weiten Wertungsrahmens nämlich zugestanden, andere Besteuerungskonzepte zu verfolgen, welche eine gleichmäßige Steuererhebung gewährleisten.

Tatsächlich ist der deutsche Gesetzgeber verfassungsrechtlich sogar verpflichtet, sein Steuerrecht so auszugestalten, dass Steuern gleichmäßig erhoben werden können.³¹⁵ Ist eine solche dem Gleichheitssatz folgende Durchsetzung des Steueranspruchs im Massenverfahren nämlich als Regelfall nicht gewährleistet, droht im schlimmsten Fall die Annahme der Beeinträchtigung des Gleichheitssatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG infolge eines strukturellen Vollzugsdefizits. Zwar kann die fehlende Mitwirkung eines ausländischen Staates dem deutschen Wegzugsstaat nicht ohne Weiteres zugerechnet werden. Das heißt, einerseits ist das Konzept einer aufgeschobenen Besteuerung ohne Leistung von Sicherheiten trotz etwaiger Schwierigkeiten beim Vollzug mit dem Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, da die fehlende Mitwirkung ausländischer Staaten nur fallweise und nicht als Regelfall gegeben ist und damit insoweit kein strukturelles Vollzugsdefizit vorliegt.³¹⁶ Andererseits kann die materiell-rechtliche Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte in Form der vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung auch mit der Verfolgung des verfahrensrechtlichen Ziels der gleichmä-

³¹² Vgl. Müller, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 147.

³¹³ Analoge Erwägungen bei BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704.

³¹⁴ Vgl. etwa zum Problem, wenn der ausländische Staat später ebenso einen Besteuerungsanspruch erhebt und daher nicht mitwirkt, Frotscher, in Frotscher/Maas, § 4 EStG, Rn. 375d.

³¹⁵ Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654, 666; v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 56, 71.

³¹⁶ Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654, C.1.d).

Bigen Durchsetzung eines Steueranspruchs zum Erhalt des Gleichheitssatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden.

Allerdings muss gesehen werden, dass die Rechtfertigung des Eingriffs einer Entstrickungsbesteuerung in das Leistungsfähigkeitsprinzip zu scheitern droht, wenn das Gebot der Folgerichtigkeit als weitere Komponente des Gleichheitssatzes nicht beachtet wird. Hiernach hat der Gesetzgeber zum Erhalt einer gleichmäßigen Besteuerung bei der steuerrechtlichen Ausgestaltung eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i.S.e. Belastungsgleichheit umzusetzen.³¹⁷ Wie bereits aufgezeigt, besteht jedoch im deutschen Steuerrecht ein komplexes Geflecht verschiedener Entstrickungsnormen, welche bei der Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs ganz unterschiedliche Konzepte verfolgen.³¹⁸ Dementsprechend stellt sich die Frage, inwieweit der Gesetzgeber das Gebot der Folgerichtigkeit beachtet, wenn nur für bestimmte Einkünfte eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung, für andere Einkünfte jedoch eine nachgelagerte Besteuerung (ggf. ergänzt mit einem Treaty Override) zur Anwendung kommt. Zwar können auch nicht folgerichtig ausgestaltete Steuergesetze mit dem Gleichheitssatz vereinbar sein, wenn mit deren Umsetzung z.B. Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungen und Vereinfachungen verfolgt werden.³¹⁹ Es erscheint jedoch nicht einsichtig, dass der Einsatz der unterschiedlichen Besteuerungskonzepte tatsächlich strukturell angelegt ist bzw. dazu dient, unterschiedliche Zielsetzungen zu erreichen. Tatsächlich scheint ein über die Jahre gewachsenes Normengeflecht entstanden zu sein, welches Widersprüche infolge immer wieder vollzogener „Flickschusterei“ des Gesetzgebers enthält. Soll daher die Vereinbarkeit der Entstrickungsbesteuerung mit dem Gleichheitssatz gesichert werden, ist m.E. die Erarbeitung eines einheitlichen Konzepts, das dem Gebot der Folgerichtigkeit entspricht, geboten.

(2) Verstoß gegen den Gleichheitssatz infolge der Nichtberücksichtigung von Wertverlusten

Die Nichtberücksichtigung von Wertverlusten nach einer vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung im Wegzugsstaat begründet zudem einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und somit einen Eingriff in den Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Denn der rein inländisch tätige Steu-

³¹⁷ Vgl. z.B. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.2.

³¹⁸ Vgl. unter II.5.

³¹⁹ Vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 unter C.I.2.b).

erpflichtige würde auch nur dann einer inländischen Besteuerung unterliegen, wenn sich die stillen Reserven tatsächlich in Form von am Markt erzielten Einkünften realisieren. Dieses Problem ist mit der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH besonders augenscheinlich geworden. Denn während früher der Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in Form des Ausschlusses der Berücksichtigung ausländischer Verluste damit gerechtfertigt werden konnte, dass Gewinne der ausländischen Betriebsstätte ebenfalls steuerbefreit sind³²⁰ und sich der deutsche Gesetzgeber damit systematisch konsequent verhielt³²¹, ist dieses Vorbringen in Bezug auf die im Inland gebildeten stillen Reserven nach Aufgabe der finalen Entnahmetheorie nicht mehr möglich.³²² Schließlich können zumindest diese als Einkünfte nach Verlagerung der Einkunftsquelle bzw. der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen weiterhin im Inland abkommensrechtlich besteuert werden. Von daher sollte vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG ein späterer Wertverlust gleichfalls im Inland steuerlich berücksichtigt werden, soweit dieser durch die vorher im Inland aufgebauten stillen Reserven bedingt ist. Dieses ist umso mehr geboten, wenn der deutsche Gesetzgeber eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung der stillen Reserven anordnet. Denn die Aufdeckung der stillen Reserven im Inland erfolgt dann unter Verstoß gegen das Realisationsprinzip, sodass bereits im besonderen Maß das Bedürfnis für eine Rechtfertigung besteht bzw. der Gesetzgeber sich nachfolgend im besonderen Maß systemkonform verhalten muss.

Der Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte allenfalls durch die Zielsetzung der Verhinderung der missbräuchlichen Verlagerung von Einkunftsquellen zur doppelten Verlustnutzung gerechtfertigt sein. Denn im ausländischen Staat werden infolge der regelmäßig anzutreffenden Erfassung der verlagerten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert spätere Wertminderungen in Form von Teilwertabschreibungen ebenfalls berücksichtigt.³²³ So hat der BFH in Bezug auf § 2a EStG ebenso festgestellt, dass die Verhinde-

³²⁰ Vgl. in Bezug auf § 2a EStG auch BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704, wonach andernfalls laufende Mietaufwendungen aufgrund des Art. 3 Abs. 1 GG im Inland zu berücksichtigen wären.

³²¹ Vgl. *Mössner*, in Kirchhof/Söhn, § 2a EStG, Rn. 56h.

³²² Insoweit liegt ein Unterschied zu der Fragestellung vor, ob Deutschland verpflichtet ist, ausländische finale Betriebsstättenverluste zu berücksichtigen, die auf einem reinen Substanzverlust einer ausländischen Investition (das heißt ohne eine vorherige Entstrickungsbesteuerung) beruhen.

³²³ Zur Frage des verfassungsrechtlichen Gebot der Bewertung des Zuzugs zum gemeinen Wert vgl. unter IV.2.b.

rung von Verlustzuweisungsmodellen als Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der Verlustberücksichtigung in Frage kommt.³²⁴ Dafür muss eine steuerliche Regelung, welche die Berücksichtigung von Wertverlusten einschränkt, eine derartige Zielsetzung aber auch hinreichend klar verfolgen,³²⁵ woran es den Vorschriften über die Entstrickungsbesteuerung mangelt.

Soweit eine Regelung umfassend die Verrechnung von Verlusten ausschließt, droht zudem die Annahme eines Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG.³²⁶ Insoweit besteht eine Unterscheidung zu der als verfassungsrechtlich legitimiert angesehenen Regelung des § 2a EStG,³²⁷ welche die Nutzung von Verlusten nicht umfassend einschränkt. Diese Regelung ermöglicht schließlich, dass die betroffenen Verluste in einen anderen Veranlagungszeitraum zwecks Verrechnung mit positiven Einkünften aus vergleichbaren Tätigkeiten vor- oder zurückgetragen werden. Mit anderen Worten konstituiert § 2a EStG insoweit nur eine liquiditätsmäßige Belastung des Steuerpflichtigen, welche jedoch gegenüber dem Interesse der Allgemeinheit, eine unerwünschte Verlustnutzung zu verhindern, nach Auffassung des BFH zurücktreten muss.³²⁸

Die Einführung einer gesetzlichen Regelung, die vergleichbar zu § 2a EStG einen Vor- und Rücktrag von nach Entstrickung entstehenden Verlusten anordnet, ist jedoch wenig sinnhaft. Auch die Anordnung der ausschließlichen Verrechenbarkeit derartiger Verluste mit anderen steuerbefreiten ausländischen Gewinnen scheint nicht zielführend (da es dann an einer wirklichen Entlastung des Steuerpflichtigen fehlen würde; die ausländischen Einkünfte sind schließlich im Inland bereits steuerfrei). Daher wäre m.E. auch verfassungsrechtlich die Einführung einer gesetzlichen Vorschrift geboten, welche eine Verpflichtung zur Berücksichtigung von Verlusten nach Entstrickungsbesteuerung vorsieht, wenn diese im Aufnahmestaat nicht berücksichtigt werden können. Hierdurch würde nämlich die Zielsetzung, eine doppelte Verlustnutzung zu verhindern, ebenfalls erreicht. Die Einführung einer solchen Regelung würde zudem im besonderen Maße dazu beitragen, die Ver-

³²⁴ Vgl. BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136.

³²⁵ Vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, HFR 1999, 44 unter B.II.4.d).

³²⁶ Vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, HFR 1999, 44 unter B.II; BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136.

³²⁷ Nachweise aus der Rechtsprechung bei *Mössner*, in Kirchhof/Söhn, § 2a EStG, Rn. 55 ff.

³²⁸ Vgl. BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136.

einbarkeit der Regelungen über eine Entstrickungsbesteuerung mit Art. 3 Abs. 1 GG nach der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH zu sichern.

b. Verstrickung

Da der deutsche Gesetzgeber grundsätzlich eine steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert vorsieht, können die Überlegungen, ob bei dem Fehlen solcher Regelungen ein Verstoß gegen Verfassungsrecht anzunehmen wäre, kurz ausfallen.

Zunächst ist zu fragen, ob ein Eingriff in das Eigentum gem. Art. 14 ff. GG vorliegt, wenn ein Wirtschaftsgut nicht zum gemeinen Wert verstrickt wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch den fehlenden Ansatz des gemeinen Werts „lediglich“ das Problem einer Doppelbesteuerung hervorgerufen wird, da der aufnehmende Staat seinen Besteuerungsanspruch auf Wertsteigerungen ausweitet, die außerhalb seiner Besteuerungshoheit entstanden sind.³²⁹ Nach allgemeiner Auffassung begegnet jedoch die Doppelbesteuerung keinen verfassungsrechtlichen Bedenken,³³⁰ was zunächst gegen ein verfassungsrechtliches Gebot der Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert spricht.

Allerdings ist zu überlegen, ob eine fehlende Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Einklang steht. Zunächst könnte dabei angedacht werden, eine verfassungsrechtliche Verpflichtung zur Verstrickung zum gemeinen Wert aus dem allgemeinen Gebot der Besteuerung auf Nettobasis i.S.d. § 2 Abs. 2 EStG herzuleiten. Es ist jedoch fraglich, ob die vor Verstrickung aufgebauten stillen Reserven, welche sich im höheren gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes widerspiegeln, bereits so hinreichend konkretisiert sind, dass diese als Erwerbsaufwendungen qualifizieren. Zudem hat das BVerfG bisher auch offengelassen, ob das in § 2 Abs. 2 EStG enthaltene objektive Nettoprinzip wirklich Verfassungsrang hat.³³¹

³²⁹ Dies gilt dann, wenn der aufnehmende Staat eine Steuerverstrickung zumindest zu Anschaffungskosten zulässt, was regelmäßig der Fall ist. Andernfalls kann sich zudem erneut das Problem einer „erdrosselnden“ Besteuerung stellen, hierzu vgl. IV.2.a.bb.(1).

³³⁰ Vgl. BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497.

³³¹ Vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1-2/07, 1-2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.a); v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.1.c).

Dennoch darf das gem. Art. 3 Abs. 1 GG zu beachtende Gebot der Folgerichtigkeit nicht vergessen werden. Dieses hat insofern Einfluss auf die Bestimmung des Wertansatzes bei der Verstrickung von Wirtschaftsgütern, als der deutsche Gesetzgeber überwiegend korrespondierend zur Entstrickungsbesteuerung Normen vorsieht, welche eine Verstrickung zum gemeinen Wert vorschreiben.³³² Hierdurch wird der ansonsten bestehende weite gesetzgeberische Handlungsspielraum in Bezug auf den Wertansatz bei der Verstrickung von Wirtschaftsgütern eingeschränkt. Somit ist es dem Gesetzgeber zur Gewährleistung einer folgerichtigen Belastungswirkung nicht ohne Weiteres erlaubt, willkürlich (das heißt ohne sachlichen Grund) von der ansonsten vorgesehenen Verstrickung zum gemeinen Wert abzurücken.³³³ Die mögliche Rechtfertigung eines Verstoßes gegen das Gebot der Folgerichtigkeit, durch eine fehlende Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert werde die Sicherstellung der Einmalbesteuerung bzw. Verhinderung der doppelten Verlustnutzung verfolgt, überzeugt nicht. Schließlich hat der Gesetzgeber mit der Einführung des § 17 Abs. 2 S. 3 Hs. 2 EStG bewiesen, dass er auch andere, weniger einschneidende gesetzliche Techniken als den grundsätzlichen Ausschluss der Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert einsetzen kann, um die Verhinderung der doppelten Verlustnutzung sicherzustellen.

Soweit hingegen für bestimmte Einkunftsquellen bzw. unter bestimmten Spezialgesetzen keine Normen zur Entstrickungsbesteuerung vorgesehen sind, kann m.E. auch nicht das Gebot der Folgerichtigkeit gem. Art. 3 Abs. 1 GG den Gesetzgeber zu einer Verstrickung zum gemeinen Wert zwingen. Schließlich wird dann konsistent von einer punktgenauen Abgrenzung der Besteuerungssphären zwischen dem In- und Ausland abgesehen. Das heißt, dem Gesetzgeber sollte es erlaubt sein, innerhalb seines Steuersystems eine Entscheidung zu treffen, von einer Ver- und Entstrickung zum gemeinen Wert grundsätzlich abzusehen, soweit er diese nur konsequent umsetzt (und insoweit dem Gebot der Folgerichtigkeit nachkommt).

Im Ergebnis sollte der Steuergesetzgeber daher angesichts des Gebots der Folgerichtigkeit gem. Art. 3 Abs. 1 GG an seiner bisherigen Praxis festhalten, dass korrespondierend zu den Entstrickungsnormen zur Sicherung der inländischen stillen Reserven ebenfalls steuerliche Normen zur Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert zur Anwendung kommen.

³³² Vgl. II.4.a.aa.

³³³ Vgl. analog BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, unter B.I.2.b).

c. Treaty Override

Um zu bestimmen, inwieweit die nachgelagerte Besteuerung stiller Reserven zum Zeitpunkt ihrer Realisierung tatsächlich eine gesetzgeberische Alternative zu einer vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung darstellt, ist weiterhin zu untersuchen, ob ein Treaty Override verfassungsrechtlich zulässig ist. Denn für bestimmte Verteilungsnormen ist es – wie gezeigt – erforderlich, solch einen Treaty Override einzuführen, um den zukünftigen Besteuerungsanspruch zu sichern.³³⁴ Andernfalls droht im Fall der Verlagerung der Einkunftsquelle bzw. der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen, dass die im Inland entstandenen stillen Reserven im Fall der Anwendung von Verteilungsnormen, welche die Besteuerungsrechte ausgehend von den Gegebenheiten zum Zeitpunkt der Erzielung der Einkünfte zuweisen, nicht mehr im Inland besteuert werden können.

Dabei ist zunächst vor dem Hintergrund des Gebots einer völkerrechtsfreundlichen Auslegung von Steuergesetzen die m.E. zutreffende Literaturansicht zu beachten, dass ein unilateral eingefügter Treaty Override in der Normenhierarchie Nachrang gegenüber den DBA beizumessen ist, soweit hierfür die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Normen ausreichend Auslegungsspielraum bieten.³³⁵ Dies bedeutet, dass zur wirksamen Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs ein Treaty Override hinreichend deutlich vom Gesetzgeber als vorrangig anzuwendende Steuernorm verankert werden muss, um überhaupt Wirksamkeit entfalten zu können.³³⁶

Weiterhin ist die Diskussion um den möglichen Verstoß von innerstaatlichen Normen, die einen Treaty Override anordnen, gegen deutsches Verfassungsrecht zu beachten, die in der Literatur ausgehend von der von *Klaus*

³³⁴ Vgl. III.2.

³³⁵ Vgl. *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843, 845 ff.

³³⁶ Übersicht über die anzutreffenden Formulierungen bei *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 35. Zu der Frage, inwieweit einzelne unilaterale Vorschriften einen Treaty Override wirklich regeln *Lehner*, IStR 2012, 389 ff.

*Vogel*³³⁷ vertretenen Ansicht auf breiter Basis seit geraumer Zeit geführt wird.³³⁸ Zentraler Diskussionspunkt ist dabei, inwieweit es zulässig ist, den eigentlich vorrangig anwendbaren DBA³³⁹ mittels einseitiger gesetzlicher Anordnung den Anwendungsvorrang zu entziehen. Völkerrechtlich ist ein solcher Treaty Override nach Art. 26 WÜRV (pacta sunt servanda) und Art. 27 S. 1 WÜRV (keine Berufung auf innerstaatliches Recht, um die Nichterfüllung von Verträgen zu rechtfertigen) zwar nicht zulässig.³⁴⁰ Vor dem Hintergrund des deutschen Verfassungsrechts wird aber zum einen eingewendet, dass das in Art. 20 Abs. 3 GG grundgesetzlich verankerte Rechtsstaatsprinzip dem Gesetzgeber selbst Schranken setzt, völkerrechtlich abgeschlossene Verträge zum Erhalt der Rechtssicherheit und der Verlässlichkeit des Staats einzuhalten.³⁴¹ Diesen Überlegungen ist im Übrigen auch der BFH jüngst gefolgt, indem er erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Override aufgrund eines Verstoßes gegen das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit angemeldet und eine entsprechende Vorlagenfrage an das BVerfG gestellt

³³⁷ Vgl. *Vogel*, JZ 1997, 161 ff.; *ders.* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, Einl. Rn. 199 ff.; *ders.*, Keine Bindung an völkervertragswidrige Gesetze im offenen Verfassungsstaat. Europäisches Gemeinrecht in der Entwicklung, in *Blankenagel/Pernice/Schulze-Fielitz* (Hrsg.), FS Häberle (2004), 481 ff.; *ders.*, IStR 2005, 29.

³³⁸ Vgl. z.B. aus der jüngeren Literatur *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 ff.; *Bron*, IStR 2007, 431; *Musil*, RIW 2006, 287; *ders.*, FR 2012, 149, 151; *Stein*, IStR 2006, 505; *Frotscher*, in *Spindler/Tipke/Rödter* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg (2009), 687; *ders.*, IStR 2009, 866; *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596; *Brombach-Krüger*, Ubg 2008, 324; *Lehner/Waldhoff*, in *K/S/M*, EStG, § 1 Rn. A 516a; *Mitschke*, DStR 2011, 2221; *Wichmann*, FR 2011, 1082; *Hahn*, IStR 2011, 863.

³³⁹ Die Qualifikation der DBA als vor den sonstigen innerstaatlich vorgesehenen steuerlichen Vorschriften anwendbare Normen (ohne dass jedoch ein normenhierarchischer Vorrang der DBA besteht) ergibt sich je nach Lesart aus der Einfügung dieser mittels Zustimmungsgesetz gem. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG bzw. § 2 AO in das innerstaatliche Recht als *lex specialis* sowie ggf. *lex posterior*. Vgl. *Seer*, IStR 1997, 481, 483; *Daragan*, IStR 1998, 225 f.; *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843, 844; *Bron*, IStR 2007, 431, 432 f.; *Gosch*, IStR 2008, 413, 419.

³⁴⁰ *Hahn*, IStR 2011, 863, 864, weist zwar darauf hin, dass nur bei erheblichen Vertragsverstößen gem. Art. 60 WÜRV die Möglichkeit einer Beendigung des Vertrags resultiert, was jedoch m.E. keine überragende verfassungsrechtliche Bedeutung hat.

³⁴¹ Vgl. *Vogel*, JZ 1997, JZ 1991, 161, 163; *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843, 847. A.A. *Bron*, IStR 2007, 431, 433 f.

hat.³⁴² Für diese Ansicht wird weiterhin insbesondere die sog. Görgülü-Entscheidung³⁴³ des BVerfG angeführt, in der festgestellt wurde, dass grundsätzlich Völkervertragsrecht beachtet werden muss und davon nur in Ausnahmefällen abgewichen werden kann.

Ein anderer Teil der Literatur wendet hingegen ein, dass es eine begrenzte Selbstbindung des deutschen Gesetzgebers an völkerrechtliche Verträge angesichts des Demokratieprinzips gibt und insoweit das Rechtsstaatsprinzip eine Einschränkung erfährt (mit der Folge, dass ein innerstaatlicher Treaty Override als einfache Gesetzesänderung verfassungsrechtlich zulässig ist).³⁴⁴ Denn andernfalls würde der Gesetzgeber über den Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrags mit nachfolgender Umsetzung in nationales Recht eine Bindungswirkung für alle Ewigkeit festschreiben und so seine politische Vorstellungen zementieren können. Der mögliche Widerspruch zur Görgülü-Entscheidung wird teilweise damit erklärt, dass diese nur den Sonderfall des Verstoßes einer Vorschrift des Familienrechts gegen die Europäische Menschenrechtskonvention betraf, deren Rechte komplementär ebenso als Grundrechte (vorliegend in Art. 6 GG) verbürgt waren.³⁴⁵ Damit sollte nur der Umstand, dass in der Görgülü-Entscheidung auch ein Grundrecht verletzt wurde, die Rügefähigkeit eines Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 3 GG eröffnet haben.³⁴⁶

Aufgrund des bestehenden Spannungsverhältnisses wird letztlich vorgeschlagen, dass ein schonender Ausgleich von Rechtsstaats- und Demokratieprinzip bei der Bestimmung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines Treaty Override gefunden werden muss, indem z.B. eine Anpassung der DBA im Weg der Vertragskündigung und Neuverhandlung angestrebt

³⁴² Vgl. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056; offenlassend hingegen BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, IStR 2012, 313, m. Anm. *Sedemund/Heger*.

³⁴³ Vgl. BVerfGE v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307. Zudem in diese Richtung auch aufbauend der sog. Alteigentümer-Beschluss, vgl. BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 2 BvR 1038/01, BVerfGE 112, 1.

³⁴⁴ Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 3.26; *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 OECD-MA, Rn. 9; *Lehner*, IStR 2012, 389, 401 f.

³⁴⁵ Vgl. *Hahn*, IStR 2011, 863, 866 ff.; in diese Richtung auch offenbar *Frotscher*, IStR 2009, 593, 598 f. Einen Verstoß gegen Grundrechte erkennen aber *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596, 598 ff.

³⁴⁶ Vgl. *Hahn*, IStR 2011, 863, 866 ff.

wird.³⁴⁷ Da die umfassende Neuverhandlung der abgeschlossenen Abkommen jedoch häufig keine realistische Handlungsoption darstellt,³⁴⁸ wird ein Treaty Override nach sorgfältiger Prüfung aller übrigen Mittel zur Zielerreichung als ultima ratio für möglich gehalten.³⁴⁹

Losgelöst von diesen grundsätzlichen Überlegungen zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines Treaty Override ist festzuhalten, dass das einseitige Abweichen von den DBA in bestimmten Fällen hinnehmbar sein sollte. Zunächst ergibt sich aus der Görgülü-Entscheidung³⁵⁰ bereits die Möglichkeit, dass ein Bruch mit dem Völkerrecht zulässig ist, um einen Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden. Noch bedeutsamer ist jedoch die Feststellung, dass die Besteuerung der im Inland aufgebauten stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt, trotz einer mittlerweile geänderten abkommensrechtlichen Verteilung der Besteuerungsrechte, bei genauer Betrachtung trotz der formellen Ausgestaltung als Treaty Override keinen Bruch mit dem über das DBA verfolgten Regelungszweck darstellt. Schließlich stand dem deutschen Staat bis zur Entstrickungshandlung das Besteuerungsrecht an den aus den stillen Reserven stammenden Einkünften zu. Das heißt, auch vor dem Hintergrund des Rechtsstaatsprinzips droht hier keine Enttäuschung des Vertrauens des Steuerpflichtigen, da dieser von einer deutschen Besteuerung im Fall der Realisierung der stillen Reserven vor der Entstrickungshandlung ausgehen musste. Im Gegenteil führt die Sicherung der späteren Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven dazu, dass das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot einer verfassungsrechtlich gebotenen gleichmäßigen Besteuerung Eingang in das deutsche Steuerrecht findet.³⁵¹ Dementsprechend wird m.E. auch zutreffend davon gesprochen, dass ein solcher Treaty Override, der die bis zur Entstrickungshandlung zustehende Möglichkeit der Besteuerung inländischer stiller Reserven sichert, nur

³⁴⁷ Vgl. *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843, 848, sowie mittlerweile BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056.

³⁴⁸ Vgl. *Mitschke*, DStR 2011, 2221, 2225.

³⁴⁹ Vgl. *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 37, 39; *Gosch*, IStR 2008, 413, 419.

³⁵⁰ Vgl. BVerfGE v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307.

³⁵¹ Vgl. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 162.

als „aufgeschobene“ Nutzung des bisherigen Besteuerungsrechts angesehen werden muss, die verfassungsrechtlich zulässig ist.³⁵²

Auch der mögliche Einwand gegen einen derartigen Treaty Override, der deutsche Staat bereichere sich hierdurch einseitig, da ihm umgekehrt für die Fälle der Steuerverstrickung bei den Verteilungsnormen wie Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das bisher dem Ausland zugewiesene Besteuerungsrecht zufällt, kann entkräftet werden. Soweit der deutsche Gesetzgeber nämlich – wie verfassungsrechtlich ratsam –³⁵³ eine umfassende Verstrickung von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert vorschreibt, kommt es nicht zu einem Zuwachs des deutschen Besteuerungssubstrats.

Zudem ist aus steuersystematischen Überlegungen davon auszugehen, dass auch im Ausland eine Steuerverstrickung regelmäßig zum gemeinen Wert bei einem Wechsel der Zuweisung der Besteuerungsrechte erfolgt. Daher kommt es aufgrund eines eingeführten Treaty Override auch grundsätzlich nicht zu einer Besteuerung von im Ausland gleichfalls erfasstem Steuersubstrat mit der Folge einer Doppelbesteuerung. Da die drohende Doppelbesteuerung im besonderen Maß ein Zeichen für eine Durchbrechung der völkerrechtlich vereinbarten Zuweisung der Besteuerungsrechte darstellt, kann im Umkehrschluss gefolgert werden, dass ein Treaty Override zur Sicherung der bisher im Inland steuerungsfähigen stillen Reserven keinen Eingriff in die ausländische Besteuerungshoheit begründet, dem sich der deutsche Gesetzgeber über den Abschluss eines DBA entsagt hat.

Damit ist festzustellen, dass die einseitige Sicherung eines bisher nach den DBA bestehenden inländischen Besteuerungsanspruchs als „guter“ Treaty Override verfassungsrechtlich zulässig sein sollte und damit die aufgeschobene Besteuerung zum Zeitpunkt der Einkünfterealisierung eine verfassungsrechtlich mögliche Alternative zur vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung darstellt.

³⁵² Vgl. *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 36. *Müller*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht, 165, geht sogar davon aus, dass gar kein Treaty Override gegeben ist.

³⁵³ Vgl. unter IV.2.b.

d. Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung

Die verfassungsrechtliche Prüfung der Wertungsvorgaben für eine Nutzungsentstrickung kann kurz ausfallen, da die Ausführungen zu den Regelungen über die Entstrickung von Wirtschaftsgütern analog gelten.³⁵⁴ Einziger Unterschied ist insoweit, dass keine verschiedenen Konzepte zur steuerlichen Behandlung der Nutzungsentstrickung vom Gesetzgeber verwendet werden, sodass von einer Vereinbarkeit dieser mit dem Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG und insbesondere mit dem Gebot der Folgerichtigkeit auszugehen ist.

In Bezug auf die fehlende Regelung einer steuerlichen Nutzungsverstrickung ist m.E. hingegen ein Verstoß gegen das aufgrund des Art. 3 Abs. 1 GG bestehende Gebot der Folgerichtigkeit gegeben.³⁵⁵ Denn der Gesetzgeber hat im Fall der Korrektur von Einkünften über das Rechtsinstitut der vGA und der verdeckten Einlage bewiesen, dass er sich durchaus der Notwendigkeit einer korrespondierenden Minderung der Einkünfte (da bei der anderen Partei infolge der Leistungsbeziehung eine entsprechende Erhöhung erfolgt) bewusst ist, welche zudem erforderlich ist, um den Fremdvergleichsgrundsatz vollständig umzusetzen. Eine Möglichkeit zur Rechtfertigung dieses Verstoßes ist nicht ersichtlich.

V. Zusammenfassung der Anforderungen an eine zukünftige Entstrickungsbesteuerung

1. Grundsätzlicher Anpassungsbedarf

Die vorstehenden Überlegungen haben gezeigt, dass die im deutschen Steuerrecht vorgesehenen Vorschriften zur Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven sich als historisch gewachsenes Geflecht präsentieren, die einer dringenden Überarbeitung und Neuordnung bedürfen. Nachfolgend sollen die sich jeweils an den deutschen Gesetzgeber stellenden Anforderungen beschrieben und zudem Vorschläge für ein zukünftiges Regelungskonzept unterbreitet werden, welches die unions- sowie verfassungsrechtlichen Vorgaben und zudem die jüngere Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie beachtet.

³⁵⁴ Vgl. IV.2.a.

³⁵⁵ Vgl. auch *Herbst*, Die Entstrickung stiller Reserven, 187.

2. Einheitliches Besteuerungskonzept

Es ist überraschend, dass der Gesetzgeber eine derartige Vielfalt unterschiedlicher Konzepte verwendet, die die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven als Zielsetzung verfolgen. Zwar hat der EuGH mittlerweile in einigen Bereichen, wie der Verpflichtung zur Berücksichtigung von zukünftigen Wertminderungen, eine Basis dafür geschaffen, um die Entstrickung von Wirtschaftsgütern des Betriebs- und Privatvermögens steuerlich unterschiedlich zu behandeln.³⁵⁶ Auch hat der BFH die abkommensrechtliche Zuweisung von Besteuerungsrechten für bereits gebildete stille Reserven nach Verlagerung der Einkunftsquelle bzw. Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in Abhängigkeit der anwendbaren Verteilungsnorm unterschiedlich beurteilt.³⁵⁷ Gleichwohl scheint m.E. eine der vorrangig zu bearbeitenden Aufgaben, die verschiedenen Konzepte zur Sicherstellung der stillen Reserven zu vergleichen und darauf aufbauend ein nach Möglichkeit einheitliches Besteuerungskonzept zu entwickeln. Denn eines der Kernprobleme der deutschen Vorschriften zur Entstrickungsbesteuerung stellen deren Vielfalt und Unterschiede auf Rechtsfolgenseite dar, die immer wieder Probleme bei der Rechtsanwendung bereiten.

Soweit unterschiedliche Besteuerungskonzepte für verschiedene Einkünftekategorien (z.B. unterschiedliche Vorschriften zur Berücksichtigung von Wertminderungen oder Stellung von Sicherheiten für Betriebs- und Privatvermögen) bestehen, ergeben sich naturgemäß Abgrenzungsschwierigkeiten. Was passiert z.B., wenn ein Wirtschaftsgut i.R.d. Entstrickung vom Betriebs- ins Privatvermögen wechselt (etwa wenn die Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 KStG infolge des Wegzugs entfällt)? Zudem stellen sich Fragen, in welcher Form unionsrechtliche Vorgaben bei der Definition des Betriebs- und Privatvermögens zu beachten sind. Ein einheitliches Besteuerungskonzept verhindert, dass es zu derartigen Abgrenzungsschwierigkeiten kommt.

Weiterhin wird durch ein einheitliches Besteuerungskonzept zur Sicherstellung der im Inland aufgebauten stillen Reserven missbräuchlichen Gestaltungen des Steuerpflichtigen vorgebeugt. Denn soweit der Gesetzgeber verschiedene Konzepte zur Sicherstellung der stillen Reserven verfolgt, muss damit gerechnet werden, dass Steuerpflichtige bemüht sein werden, je nach ihrer persönlichen Situation die für sie günstigste Regelung innerhalb des ihnen zustehenden Handlungsrahmens zur Anwendung zu bringen.

³⁵⁶ Vgl. unter IV.1.d.aa.

³⁵⁷ Vgl. unter III.2.a.aa.

Vor dem Hintergrund verfassungsrechtlicher Vorgaben bzw. konkret dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gleichheitssatz sollte zudem ein einheitliches Besteuerungskonzept zur Sicherstellung der im Inland aufgebauten stillen Reserven vom deutschen Gesetzgeber verfolgt werden. Andernfalls droht angesichts der so unterschiedlichen, nicht aufeinander abgestimmten Besteuerungskonzepte zur Sicherung der stillen Reserven, dass das Folgerichtigkeitsgebot nicht beachtet wird.

Schließlich wird durch ein einheitliches Besteuerungskonzept zur Sicherstellung der im Inland aufgebauten stillen Reserven dem Vorwurf eines potenziellen Verstoßes gegen das Beihilfenrecht (soweit weniger einschneidend wirkende Normen z.B. selektiv nur für bestimmte Einkünfte gelten) entgegengewirkt und eine höhere Klarheit und Sicherheit für den Rechtsanwender geschaffen.

Daher wäre es wünschenswert, wenn der deutsche Gesetzgeber dazu übergehen würde, ein einheitliches Besteuerungskonzept zur Sicherstellung der im Inland aufgebauten stillen Reserven zu verfolgen, von dem er nur in Ausnahmefällen abweicht.

Noch zielführender wäre es zudem, wenn der deutsche Gesetzgeber nicht mit der Einführung einseitiger Vorschriften, sondern dem Abschluss multilateraler Abkommen oder der Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften innerhalb des Unionsraums die Besteuerung inländischer stiller Reserven sicherstellen würde. Hierdurch würden sich Probleme einer möglichen Doppelbesteuerung infolge ungenauer Abgrenzung der Besteuerungshoheiten sowie Unklarheiten bei der Zuweisung der Verpflichtungen zur Berücksichtigung von Wertverlusten in einem sehr viel geringeren Maße stellen. Angesichts des politisch mühsamen Wegs der Umsetzung derartiger Bestrebungen wird man bei Anlegung einer realistischen Betrachtungsweise diese Zielsetzung aber wohl als frommen Wunschgedanken bewerten müssen.³⁵⁸

³⁵⁸ Es sei nur exemplarisch auf die Versuche zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage innerhalb der Union i.R.d. CCCTB (KOM (2007) 223) als ein Beispiel für die Schwierigkeiten bei einer solchen politischen Umsetzung verwiesen.

3. Sofortbesteuerung (mit Aufschub) vs. spätere Besteuerung des Außenumsatzes

Der wahrscheinlich bedeutendste Unterschied bei den denkbaren Regelungen einer Entstrickungsbesteuerung besteht auf Rechtsfolgenseite. Im Wesentlichen lassen sich dabei zwei unterschiedliche Ansätze feststellen:

1. Sofortbesteuerung der stillen Reserven (mit Aufschub)
2. Spätere Besteuerung der stillen Reserven, wenn diese sich in einem Außenumsatz als Einkünfte realisieren

Wie aufgezeigt wurde, sollte der späteren Besteuerung stiller Reserven im Zeitpunkt deren Realisierung als Einkünfte bereits aus verfassungsrechtlichen Gründen eigentlich der Vorrang gebühren.³⁵⁹ Zudem hat der BFH durch die Aufgabe der finalen Entnahmetheorie für einige Verteilungsnormen (wie insbesondere den Unternehmensgewinnen) die Tür für diese Lösung weit geöffnet, indem er großzügig den für die Besteuerung erforderlichen inländischen Veranlassungszusammenhang in Bezug auf die im Inland gebildeten stillen Reserven auch im Fall deren zukünftiger Realisierung nach Verlagerung eines Wirtschaftsguts annimmt.³⁶⁰ Die angesichts dieser Rechtsprechung mangels Ausschluss oder Beschränkung eines Besteuerungsrechts (zumindest für die Unternehmensgewinne) entstehenden Schwierigkeiten, mit dem § 4 Abs. 1 S. 3 EStG sowie § 12 Abs. 1 KStG eine klare Grundlage für eine vorgezogene Entstrickungsbesteuerung zu schaffen,³⁶¹ sollten für den Gesetzgeber Anstoß sein, den eingeschlagen Weg zu überdenken.

Allerdings bedarf es durchaus der Anpassung der DBA für die Verteilungsnormen, bei denen nach der Rechtsprechung des BFH keine weite Auslegung des Veranlassungszusammenhangs möglich ist.³⁶² Hier muss entweder der mühsame Weg der Neuverhandlung der DBA oder die in praktischer Hinsicht realistischere Alternative der Einführung eines Treaty Override zur Sicherstellung der späteren Besteuerung eingeschlagen werden. Wie dargestellt, sollte ein solcher Treaty Override auch m.E. in verfassungsrechtlicher Hinsicht zulässig sein und damit dem Gesetzgeber als legitimes Mit-

³⁵⁹ Vgl. unter IV.2.a.dd.

³⁶⁰ Vgl. unter III.2-4. In diese Richtung auch FG Rheinland-Pfalz v. 8.1.2011 – 1 V 1217/10, DStRE 2011, 1065 ff.

³⁶¹ Vgl. zu den Auslegungsfragen unter II.4.a.aa.

³⁶² Vgl. unter III.2.a.aa.

tel zustehen.³⁶³ Im Übrigen sind dem Gesetzgeber derartige Überlegungen zur Sicherung des Besteuerungsrechts nicht unbekannt, wie einzelne Vorschriften³⁶⁴ sowie die jüngste Prüfbite des Bundesrates zu dem drohenden Wegfall des Besteuerungsrechts an den Wirtschaftsgütern einer gewerblich geprägten Personengesellschaft eines verzogenen Personengesellschafters beweisen.³⁶⁵

Ggf. wäre zudem zu überlegen, den Katalog der inländischen Einkünfte gem. § 49 EStG sowie der ausländischen Einkünfte gem. § 34d EStG zu bearbeiten. Dies ist geboten, wenn man auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des BFH einen gesicherten Tatbestand zur Besteuerung zukünftiger Einkünfte für beschränkt Steuerpflichtige bzw. eine gesicherte Abgrenzung der Besteuerungshoheiten (in Nicht-DBA-Fällen) im Anschluss an die Verlagerung einer Einkunftsquelle von unbeschränkt Steuerpflichtigen schaffen will.³⁶⁶ Klarstellend könnte z.B. aufgenommen werden, dass bis zum Überführungszeitpunkt im Inland entstandene stille Reserven auch bei ihrer späteren Realisierung inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG und nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG sind.

Soweit dennoch vor dem Hintergrund der praktischen Durchführung des grenzüberschreitenden Besteuerungsverfahrens³⁶⁷ eine vorgezogene Besteuerung vom deutschen Gesetzgeber zur Sicherung der stillen Reserven gewählt wird, muss umfassend ein Steueraufschub sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige gewährt werden. Weiterhin muss dem Steuerpflichtigen zumindest die Möglichkeit eröffnet werden, die Streckung der Auflösung einer gewinnmindernd gebildeten Rücklage über die üblichen fünf Jahre hinaus auf die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts auf Antrag zu erreichen. Die bisher gem. § 4g EStG bestehenden Möglichkeiten zur Gewährung eines Besteuerungsaufschubs sind daher nicht ausreichend und bedürfen einer Anpassung.

³⁶³ Vgl. unter IV.2.c.

³⁶⁴ Vgl. unter II.5.c.

³⁶⁵ Vgl. BR-Drs. 302/1/12, 67.

³⁶⁶ Vgl. unter III.3. und 4.

³⁶⁷ Vgl. unter III.5.

4. Entstrickungsbesteuerung nur bei Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts infolge einer Entstrickungshandlung

Falls an der vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung festgehalten wird, sollte diese nur noch bei Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts zur Anwendung kommen. Das heißt, die übrigen Vorschriften, welche selbst bei Erhalt des deutschen Besteuerungsrechts eine Entstrickungssteuer auslösen, wie § 12 Abs. 3 S. 1 KStG, bedürfen einer Anpassung.³⁶⁸

Weiterhin sollte eine Einschränkung vorgesehen werden, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nur dann zu einer Entstrickungsbesteuerung führt, wenn eine Entstrickungshandlung des Steuerpflichtigen gegeben ist. Es scheint schwerlich hinnehmbar, dass aufgrund des derzeit weiten Gesetzeswortlauts des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG sowie § 12 Abs. 1 S. 1 KStG eine Besteuerung der stillen Reserven aufgrund des Abschlusses von DBA bzw. der Erhöhung des ausländischen Steuersatzes über die Niedrigbesteuerungsgrenze gem. § 8 Abs. 3 AStG, welche die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 2 AStG außer Kraft setzt, droht.³⁶⁹ Schließlich sind Änderungen von Abkommen bzw. der ausländischen Steuersätze weder dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, noch ist eine darauf folgende Entstrickungsbesteuerung mit den über die DBA verfolgten Zielsetzungen in Einklang zu bringen.³⁷⁰ Auch wenn die Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats zur Rechtfertigung angeführt werden kann, sollte angesichts des mit der Entstrickungsbesteuerung verbundenen Eingriffs in das Leistungsfähigkeitsprinzip eine vorgezogene Besteuerung der stillen Reserven unterbleiben.³⁷¹ Der Gesetzgeber hat dieses Problem erkannt und in Protokoll Nr. 4 Abs. 1 und Abs. 3 des DBA-Liechtenstein jüngst eine fiktive

³⁶⁸ Vgl. unter II.5.e.

³⁶⁹ Vgl. unter II.4.a.aa.(1). Im Extremfall könnte bei Wirtschaftsgütern einer ausländischen Betriebsstätte in der stufenweisen Erhöhung des ausländischen Steuersatzes jeweils ein Grund für eine Entstrickungsbesteuerung angenommen werden. Für eine teleologische einengende Auslegung jedoch richtigerweise *Schönfeld*, IStR 2010, 133, 138, und *Kessens*, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 12 Rn. 143.

³⁷⁰ Schließlich sollen mittels der Abkommen die Doppelbesteuerung vermieden und grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeiten unterstützt werden.

³⁷¹ Vgl. *Lüdicke*, in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik– Trends und Entwicklungen 2011/2012, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 73.

Anrechnung der ausländischen Steuer angeordnet. Konsequenter wäre es jedoch, an der Wurzel des Übels anzusetzen und den weiten Anwendungsbereich der Vorschriften über eine Entstrickungsbesteuerung einzuschränken, da andere Probleme wie z.B. die Entstrickungsbesteuerung aufgrund der Änderung des ausländischen Steuersatzes auch durch die Aufnahme von Sonderbestimmungen in den DBA nicht gelöst werden können.

5. Konditionen für den Steueraufschub (Nachweis, Sicherheiten, Zins usw.)

Falls der deutsche Gesetzgeber an einer vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung festhält, müssen die Konditionen zur Gewährung des unionsrechtlich gebotenen Steueraufschubs überarbeitet werden. So ist ein solcher Steueraufschub auch beschränkt und nicht nur – wie im Fall des § 4g EStG – unbeschränkt Steuerpflichtigen zu gewähren. Der Umstand, dass an die Gewährung des Steueraufschubs darüber hinaus Anforderungen in Form zu erfüllender Informationspflichten gestellt werden, ist unionsrechtlich und unter allgemeinen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden. Dies gilt jedoch nur, solange diese nicht unverhältnismäßig hoch sind und die Gewährung des Steueraufschubs faktisch unerfüllbar werden lassen.

Hinsichtlich der seit der Entscheidung des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* entstandenen Diskussion zur Stellung von Sicherheiten besteht unionsrechtlich keine Klarheit, ob diese grundsätzlich oder nur in den speziellen Fällen, in denen die Erhebung der Steuer konkret gefährdet ist, gefordert werden kann. Hier wäre der Gesetzgeber gut beraten, mit Ruhe den Fortgang der weiteren Rechtsprechung abzuwarten und nicht vorschnell eine Anpassung des innerstaatlichen Rechts zu vollziehen, wie dies im 12-Punkteprogramm gefordert wird.

Umso mehr gilt dies in Bezug auf die Fragestellung, ob zusätzlich eine Verzinsung der aufgeschobenen Steuerforderung zulässig ist. Aus einem kurzen Nebensatz in der Rs. *National Grid Indus* die grundsätzliche Zulässigkeit einer solchen Verzinsung zu folgern, birgt in einem hohen Maß die Gefahr, einem Trugschluss zu unterliegen. Denn das dem Steuerpflichtigen einzuräumende Recht zum Erhalt eines Steueraufschubs wird wirtschaftlich entwertet, wenn der durch die Stundung eingeräumte Liquiditätsvorteil sofort wieder abgeschöpft wird bzw. der Steuerpflichtige im Fall des Steueraufschubs

der gleichen Zinsbelastung wie im Fall der Steuererhebung ausgesetzt ist. Von daher sollte der deutsche Gesetzgeber dringend davon absehen, eine Verzinsung der aufgrund der Entstrickungssteuer entstehenden Steuerforderung einzuführen. Denn es sollte nicht vergessen werden, dass bei einem hinreichenden Verstoß gegen das Unionsrecht (infolge einer vorschnellen Anpassung des innerstaatlichen Rechts) auch Amtshaftungsansprüche zur Erstattung eines Zinsschadens entstehen können.³⁷²

6. Wertverluste nach Entstrickungsbesteuerung

Sollte der deutsche Gesetzgeber den vorzugswürdigen Weg der nachgelagerten Versteuerung stiller Reserven zum Zeitpunkt deren Realisierung wählen, stellt sich das Problem nicht, welcher Staat spätere Wertverluste berücksichtigen muss. Denn in diesem Fall entstehen aufgrund des Wertverlusts der stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt bereits keine bzw. nur geringere Einkünfte, welche der Besteuerung unterliegen.

Soweit das deutsche Steuerrecht hingegen an der vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung festhält, wäre es zur Gewährleistung eines einheitlichen Besteuerungskonzepts wünschenswert, später entstehende Wertminderungen i.R.d. Reduzierung der entstehenden Entstrickungssteuer zu berücksichtigen. Dass dem deutschen Gesetzgeber die Notwendigkeit einer solchen Reduzierung der Entstrickungssteuer bewusst ist, beweist die in § 6 Abs. 6 AStG enthaltene Regelung zur steuerlichen Behandlung von Wertminderungen nach einer Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen.

Sollte der deutsche Gesetzgeber dennoch von der vom EuGH eingeräumten Möglichkeit Gebrauch machen, von einer Reduzierung der Entstrickungssteuer für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Fall des späteren Wertverlusts abzusehen, müssen zumindest die von unbeschränkt Steuerpflichtigen nach der Entstrickung im Ausland entstehenden Verluste im Inland berücksichtigt werden, wenn diese nach ausländischem Steuerrecht nicht genutzt werden können und damit „final“ werden. Dies folgt sowohl aus unionsrechtlichen Vorgaben als auch dem verfassungsrechtlich verbürgten Gleichheitssatz sowie dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

³⁷² So z.B. zugestanden in EuGH v. 8. 3. 2001 – Rs. C-397/98 und C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd. u. a.*, Slg. 2001, I-1727, Rn. 90 ff.

7. Verstrickung

Losgelöst davon, ob der deutsche Gesetzgeber zu einer nachgelagerten Besteuerung der stillen Reserven bei deren Realisierung übergeht oder an der vorgezogenen Entstrickungsbesteuerung festhält, sollte der Ansatz von Wirtschaftsgütern zum gemeinen Wert bei dem erstmaligen Eintritt eines Steuerpflichtigen oder einer Einkunftsquelle in die deutsche Besteuerungshoheit weiterhin zum gemeinen Wert erfolgen. Dies mag zwar unionsrechtlich nicht erforderlich sein,³⁷³ ist jedoch in steuersystematischer Hinsicht zur Abgrenzung der Besteuerungshoheiten und damit der Vermeidung der Doppelbesteuerung Voraussetzung³⁷⁴ sowie aufgrund des aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gebots der Folgerichtigkeit angezeigt.³⁷⁵

8. Keine Entstrickungsbesteuerung für alle Steuer- und Einkunftsarten

Der deutsche Gesetzgeber sollte weiterhin daran festhalten, nicht für alle Fälle eine Entstrickungsbesteuerung vorzusehen. Nicht in Bezug auf jede Steuer- und Einkunftsart ist es nämlich geboten, aufgebaute stille Reserven einer letztmaligen Besteuerung zu unterwerfen:

So wird i.R.d. §§ 7 ff. AStG beispielsweise nur punktuell am Jahresende das Bestehen der Tatbestandsvoraussetzungen geprüft. Dieser vereinfachende Ansatz gebietet bereits, dass ein unterjähriges Entfallen der Tatbestandsvoraussetzungen aus der Hinzurechnungsbesteuerung steuerlich außer Betracht bleiben muss. Wollte der Gesetzgeber dazu auch unterjährige Entstrickungen erfassen, wäre letztlich eine laufende Ermittlung der Ergebnisse ausländischer Gesellschaften nach deutschem Steuerrecht zur Bestimmung des Bestehens einer Niedrigbesteuerung sowie des Hinzurechnungsbetrags notwendig. Dies würde jedoch de facto auf eine partielle Umstellung auf ein grenzüberschreitendes Körperschaftsteueranrechnungssystem für niedrigbe-

³⁷³ Vgl. unter IV.1.e.

³⁷⁴ Vgl. unter II.3.c.

³⁷⁵ Vgl. unter IV.2.b.

steuerte passive Einkünfte hinauslaufen, was in verwaltungstechnischer Hinsicht in keinem Verhältnis stünde.³⁷⁶

Ebenso ist auch i.R.d. InvStG eine Besteuerung der Entstrickung der von einem Investmentvermögen gehaltenen Wirtschaftsgüter, die sich z.B. als Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts an den Ausschüttungen oder ausschüttungsgleichen Erträgen darstellt, nicht angebracht. Denn bei Publikumsinvestmentvermögen mit hoher Umschlagshäufigkeit der Investmentanteile wird es bereits an der Zurechnung der Besteuerungsgrundlagen scheitern.

Auch der Umstand, dass im GewStG eine eigene Vorschrift zur Entstrickungsbesteuerung fehlt und eine Entstrickung stattdessen nur als „Reflexwirkung“ aufgrund einer Entstrickung für Zwecke der KSt folgt, ist folgerichtig. Zum einen ist dieses Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes, dass der nach einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn gem. § 7 Abs. 1 GewStG Ausgangspunkt für die Bestimmung des Gewerbeertrags ist. Zum anderen würde im Fall der Einführung einer eigenen gewerbesteuerlichen Entstrickungsvorschrift bei der rein innerstaatlichen Verlagerung von Einkunftsquellen zwischen verschiedenen Gemeinden mit unterschiedlich hohen Hebesätzen eine Entstrickungsbesteuerung gleichfalls infolge der Beschränkung des Besteuerungsrechts drohen. Von daher sollte zur Vermeidung von weiteren Systembrüchen an dem bisherigen Anknüpfen an die körperschaftsteuerlichen Vorschriften für Zwecke der GewSt festgehalten werden.

9. Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung

Vorschriften über eine Nutzungsentstrickung haben ihre Berechtigung, wenn man zunächst nur die durch sie bewirkte Sicherstellung einer fremdvergleichskonformen Besteuerung in den Blick nimmt. Schließlich regeln sie nicht eine vorgezogene Besteuerung der in Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven, sondern gewährleisten eine sachgerechte Gewinnabgrenzung der am Markt realisierten Einkünfte zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, woran aus systematischen Gesichtspunkten nichts auszusetzen ist. Anders als bei den sonstigen Entstrickungsnormen bestehen insoweit auch weni-

³⁷⁶ Zu den Überlegungen der Verwaltungsökonomie eines grenzüberschreitenden Anrechnungssystems vgl. *Schnitger*, in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik– Trends und Entwicklungen 2011/2012, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 87 ff.

ger Konflikte mit dem Abkommens-, Unions- und Verfassungsrecht. In gesetzgeberischer Hinsicht bedarf es lediglich einer Klarstellung, auf welcher rechtlichen Grundlage diese Nutzungsentstrickung erfolgt.³⁷⁷

Aus systematischen Überlegungen und aufgrund des verfassungsrechtlichen Gebots der Folgerichtigkeit müssen jedoch Vorschriften in das deutsche Steuerrecht eingeführt werden, welche eine Nutzungsverstrickung zum gemeinen Wert vorsehen. Denn der Fremdvergleichsgrundsatz ist sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des deutschen Steueraufkommens anzuwenden. Weiterhin kann nur so eine Doppelbesteuerung bei der grenzüberschreitenden, zeitweisen Überlassung bzw. Nutzung von Wirtschaftsgütern verhindert werden.

An der daneben nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut auch möglichen Besteuerung einer Nutzungsentstrickung infolge der Beschränkung des abkommensrechtlichen Besteuerungsrechts an den Einkünften aus der Nutzung von Wirtschaftsgütern ist hingegen harsche Kritik zu üben. Wenn hierdurch nämlich eine Erhöhung der inländischen Bemessungsgrundlage angestrebt wird, falls infolge der Neuverhandlung oder des Erstabschlusses von DBA die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte aus den laufenden Einkünften zu Lasten des deutschen Staates verschoben wird,³⁷⁸ wäre ein in systematischer Hinsicht durch nichts zu rechtfertigender Treaty Override gegeben (wobei m.E. bereits fraglich ist, ob das allgemeine Abstellen auf die Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts wirklich ausreicht, um ein hinreichend konkretisiertes Abweichen von den abkommensrechtlichen Vorschriften anzunehmen).³⁷⁹ Anders als bei der Entstrickung von Wirtschaftsgütern werden hier nämlich keine in der Vergangenheit im Inland unter deutscher Besteuerungshoheit aufgebauten stillen Reserven erfasst, sodass die Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie³⁸⁰ an dieser Stelle nicht anwendbar ist bzw. ein deutscher Besteuerungsanspruch in abkommensrechtlicher Hinsicht nicht besteht. Stattdessen erfassen die Vorschriften über eine Nutzungsentstrickung die laufend erzielten Einkünf-

³⁷⁷ Zu der m.E. nach gebotenen Anwendung des § 1 Abs. 5 S. 2 AStG bzw. der fehlenden Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 S. 1 KStG vgl. unter II.4.g.

³⁷⁸ Vgl. unter II.4.g.

³⁷⁹ Zu den hohen Anforderungen an die hinreichende Bestimmtheit eines Treaty Override vor dem Hintergrund des Gebots einer völkerrechtsfreundlichen Auslegung von Steuergesetzen vgl. unter IV.2.c.

³⁸⁰ Vgl. unter III.2.a.

te, deren abkommensrechtliche Verteilung sich nach dem anwendbaren DBA zum Zeitpunkt der Erzielung der Einkünfte richtet. Eine Konservierung des nach dem bisherigen DBA bestehenden deutschen Besteuerungsanspruchs über die innerstaatlichen Vorschriften zur Nutzungsentstrickung wäre m.E. auch verfassungsrechtlich nicht hinzunehmen und stünde zudem der über den Abschluss von DBA intendierten (Neu-)Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten diametral entgegen. Hinzu kommt, dass eine solche Erweiterung der inländischen Bemessungsgrundlage nicht auf Handlungen eines Steuerpflichtigen beruhen, sodass die bereits oben i.R.d. Würdigung des weiten Anwendungsbereichs der Entstrickungsbesteuerung angebrachte Kritik³⁸¹ analog gilt. Von daher wäre der deutsche Gesetzgeber gut beraten, von der Besteuerung einer Nutzungsentstrickung infolge der Beschränkung des abkommensrechtlichen Besteuerungsrechts an den laufenden Einkünften aus der Nutzung von Wirtschaftsgütern abzusehen.

10. Keine Normen zur Verhinderung einer „mittelbaren“ Veräußerung inländischen Vermögens

Im Rahmen dieser Untersuchung wurde nur cursorisch auf Normen eingegangen, welche eine mittelbare steuerneutrale Veräußerung von inländischem Betriebsvermögen bzw. von Anteilen nach Einbringung in eine Kapitalgesellschaft verhindern sollen. Bereits aufgrund der unionsrechtlichen Bedenken gegen derartige beschränkende Normen sollte der Gesetzgeber von der (Wieder-)Einführung derartiger Vorschriften absehen. Stattdessen ist ein diskriminierungsfrei wirkender § 22 UmwStG geeigneter, die missbräuchliche Inanspruchnahme des Halbeinkünfte-/Teileinkünfteverfahrens bzw. der Steuerfreistellung gem. § 8b KStG zu verhindern.

³⁸¹ Vgl. unter V.4.

VI. Literaturhinweise

- Herbst, C.*, Die Entstrickung stiller Reserven, Frankfurt a.M. 2011
- Hermann, C./Heuer, G./Raupach, A.*, Einkommensteuer- und Körperschaftssteuergesetz, Loseblattsammlung
- Jacobs, O. H./Spengel, C./Endres, D. (Hrsg.)*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., München 2011
- Kessens, F. M.*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Frankfurt a.M. 2009
- Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R.*, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Loseblattsammlung
- Körner, A.*, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland, IStR 2012, 1
- Lang, M.*, Zeitliche Zurechnung bei der DBA-Anwendung, SWI 1999, 282
- Müller, C.*, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht: Zu ausgewählten Entstrickungsregelungen nach dem SEStEG, Baden-Baden 2012
- Musil, A.*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000
- Reiter, P.*, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG – Vereinbarkeit mit Verfassungs-, Europa- und Abkommensrecht, Frankfurt a.M. 2011
- Rust, A./Reimer, E.*, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005, 843
- Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht – Doppelbesteuerungsrecht, 3. Aufl., Köln 2011
- Schnitger, A./Fehrenbacher, O. (Hrsg.)*, Kommentar Körperschaftsteuer, 1. Aufl., Wiesbaden 2012

Schnitger, A., Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633

Tipke, K./Lang, J., Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010

Toifl, Gerald, Die Wegzugsbesteuerung – § 31 Abs. 2 Z 2 EStG, Wien 1996

Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008

Wassermeyer, F./Baumhoff, H./Schönfeld, J., Außensteuerrecht – Kommentar, Loseblattsammlung

IFSt-Schriften 2011 / 2012 / 2013

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag
- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 482 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht