

§ 50i

Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802), zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) ¹Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17 vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden, und ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, so ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist, aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. ²Als Übertragung oder Überführung von Anteilen im Sinne des § 17 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gilt auch die Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft, die bisher auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ausgeübt hat oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bezogen hat, im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils dieser Personengesellschaft in eine Körperschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes, wenn der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt und die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht. ³Auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die die in Satz 1 genannten Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt oder der im Sinne des Satzes 2 neue Anteile gewährt wurden, sind ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. ⁴Die Sätze 1 und 3 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

(2) ¹Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgesamtheiten, die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 enthalten, abweichend von den Bestimmungen des Umwandlungssteuergesetzes, stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen. ²Ungeachtet des § 6 Absatz 3 und 5 gilt Satz 1 für die Überführung oder Übertragung

1. der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft im Sinne des Absatzes

zes 1 oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder
 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft entsprechend. ³Werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des Absatzes 1 von der Personengesellschaft für eine Betätigung im Sinne des § 15 Absatz 2 genutzt (Strukturwandel), gilt Satz 1 entsprechend. ⁴Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.

Autor: Dr. Lars **Rehfeld**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Düsseldorf
 Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50i

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 50i	1		V. Geltungsbereich des § 50i 5
II. Rechtsentwicklung des § 50i	2		VI. Verhältnis des § 50i zu anderen Vorschriften 6
III. Bedeutung des § 50i	3		VII. Ermittlung der Einkünfte . 10
IV. Vereinbarkeit des § 50i mit höherrangigem Recht	4		VIII. Vermeidung der Doppelbesteuerung 11

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Besteuerung bestimmter Gewinnrealisierungen und laufender Einkünfte trotz entgegenstehender DBA-Vorschriften

	Anm.		Anm.	
I. Besteuerung von Entstrickungsgewinnen (Abs. 1 Satz 1)			III. Besteuerung von laufenden Einkünften (Abs. 1 Satz 3)	
1. Tatbestand der Entstrickung von Anteilen oder Wirtschaftsgütern	16		1. Tatbestand der Einkünftequalifikation	20
2. Rechtsfolge der Entstrickungsbesteuerung	17		2. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung auf Satz 1	21
II. Einbringung als Übertragungsfiktion (Abs. 1 Satz 2)	19		IV. Besteuerung bei Betriebsaufspaltung (Abs. 1 Satz 4)	
			1. Tatbestand der Betriebsaufspaltung	25
			2. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung	26

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zwingender Ansatz des gemeinen Wertes bei
bestimmten Umwandlungen, Einbringungen und
Überführungen**

	Anm.		Anm.
I. Besteuerung von Umwandlungen und Einbringungen zum gemeinen Wert (Abs. 2 Satz 1)	27	III. Besteuerung eines Strukturwandels (Abs. 2 Satz 3) . . .	29
II. Besteuerung von Übertragungen aus dem Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmeranteilen (Abs. 2 Satz 2) . . .	28	IV. Betriebsaufspaltung unberührt (Abs. 2 Satz 4)	30

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50i

Schrifttum: BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, BB 2008, 864; BLÖCHLE, Anwendungsbereiche für die Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nach Aufgabe der „finalen Entnahmelehre“ beim Wegzug von Personengesellschaftern, IStR 2009, 645; LOOSE/WITTKOWSKI, Folgen der aktuellen BFH-Rechtsprechung zu gewerblich geprägten Personengesellschaften für Wegzugsfälle nach § 6 AStG, IStR 2009, 68; SCHÖNFELD, Keine „Wegzugsbesteuerung“ bei Wegzug mit einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, IStR 2009, 142; GOSCH, Über Entstrickungen, IWB 2012, 779; BILITEWSKI/SCHIFFERDECKER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen in Drittstaaten, Ubg 2013, 559; KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, Inhalt und Stellenwert des neuen § 50i EStG, ISR 2013, 365; LIEKENBROCK, „Steuerfreie“ Entstrickung oder § 50i EStG?, IStR 2013, 690; MITSCHKE, Grenzüberschreitende Sondervergütungen bei Personengesellschaften und gewerblich geprägten Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nach dem AmtshilfeRL-UmsG, FR 2013, 694; POHL, Die „vermögensverwaltende“ Personengesellschaft im Abkommensrecht – Rechtsänderungen durch den neuen § 50i EStG, IStR 2013, 699; U. PRINZ, Der neue § 50i EStG: Grenzüberschreitende „Gepräge-KG“ zur Verhinderung einer Wegzugsbesteuerung, DB 2013, 1378; SCHULZE ZUR WIESCHE, Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, BB 2013, 2463; TÖBEN, § 50i EStG n.F. – Fälle und Unfälle – Wegzugsbesteuerung nach neuen Regeln außerhalb des § 6 EStG, IStR 2013, 682; BODDEN, Die Neuregelungen des § 50i EStG durch das StÄndAnpG-Kroatien, DB 2014, 2371; HECHTNER, Steuerpolitisches Update aus Berlin, NWB 2014, 2610; KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, Umfassende Verschärfung von § 50i EStG im Rahmen des „Kroatiengesetzes“, ISR 2014, 257; RÖDDER/KUHR/HEIMIG, § 50i EStG-Strukturen nach dem „Kroatiengesetz“ – warum massive Kollateralschäden drohen, Ubg 2014, 477; LÜDICKE, Gedanken zu § 50i EStG, FR 2015, 128; SCHNITTKER, Der neue § 50i Abs. 2 EStG - „Umgehungsvermeidungstatbestand“ oder „Bereichsausnahme“ für gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften?, FR 2015, 134.

1

I. Grundinformation zu § 50i

Abs. 1 Satz 1 besteuert stille Reserven aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 sowie sonstiger WG nach dem 29.6.2013 bei einem abkommensrechtl. nicht in Deutschland ansässigen Stpfl. Voraussetzung hierfür ist, dass die Anteile bzw. WG vor dem 29.6.2013 durch den Stpfl. auf eine „gewerblich infizierte“ oder „gewerblich geprägte“ PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 übertragen oder überführt wurden. Abs. 1 Satz 2 erweitert den sachlichen Anwendungsbereich von Satz 1 um solche Fälle, in denen der Gewerbebetrieb einer inländ. PersGes. gem. § 20 UmwStG ganz oder teilweise vor dem 29.6.2013 gegen Ausgabe neuer Anteile in eine KapGes. eingebracht wird und die einbringende PersGes. hiernach als „gewerblich geprägte“ PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 verbleibt. Abs. 1 Satz 3 erfasst zusätzlich auch die laufenden Einkünfte des Stpfl. aus dieser PersGes. als stpfl. Abs. 1 Satz 4 erklärt die Sätze 1 und 3 in Fällen nicht gewerblich tätiger Einzelunternehmen oder PersGes. für entsprechend anwendbar, wenn deren Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, da sie im Zusammenhang mit einer sog. Betriebsaufspaltung erzielt werden. Die Rechtsfolgenanordnung der Sätze 1 und 3 gilt auch, wenn die Bestimmungen eines DBA ausdrücklich entgegenstehen, sog. *treaty override*.

Abs. 2 Satz 1 gestattet Umwandlungen und Einbringungen iSd. § 1 UmwStG nur zum gemeinen Wert, wenn die betroffene Sachgesamtheit auch WG und Anteile iSd. Abs. 1 enthält. Abs. 2 Satz 2 sieht die Rechtsfolge des gemeinen Wertensatzes entgegen § 6 Abs. 3, 5 auch für Vermögensübertragungen aus dem Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen (bei) einer PersGes. iSd. Abs. 1 und für die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes. iSd. Abs. 1 entsprechend vor. Abs. 2 Satz 3 ordnet eine entsprechende Anwendung von Abs. 2 Satz 1 auch für solche Fälle an, in denen die „gewerblich geprägte“ PersGes. die übertragenen Anteile bzw. WG weiterhin gewerblich nutzt. Abs. 2 Satz 4 lässt die Besteuerung in Fällen der sog. Betriebsaufspaltung gem. Abs. 1 Satz 4 für den Abs. 2 unberührt.

2

II. Rechtsentwicklung des § 50i

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809): § 50i wird neu in das EStG eingefügt. Die Anwendungsvorschrift zu § 50i findet sich in § 52 Abs. 59d Satz 2. Ursprünglich war die Einführung des § 50i bereits durch das JStG 2013 vorgesehen (vgl. den Vorschlag des Vermittlungsausschusses v. 12.12.2012, BTDrucks. 17/11844, und des Finanzausschusses v. 13.11.2012, BRDrucks. 632/1/12). Der BTag hat das JStG 2013 bzw. die vorstehende Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses gleichwohl am 17.1.2013 abgelehnt (vgl. BTDrucks. 33/13), worauf der BRat mit Beschluss v. 1.2.2013 die ursprüngliche Fassung des JStG 2013 ohne den § 50i v. 25.10.2013 (vgl. BRDrucks. 632/12) nicht verabschiedet hat (vgl. BRDrucks. 33/13). Im RegE des AmtshilfeRLUmsG v. 19.2.2013 war § 50i wiederum nicht enthalten (vgl. BTDrucks. 17/12375), war dann aber Teil des Einigungsvorschlags des Vermittlungsausschusses zum AmtshilfeRLUmsG v. 5.6.2013 (vgl. BTDrucks. 17/13722).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Umfassende Ergänzung; der Erstfassung des AmtshilfeRLUmsG wurden ein neuer Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 hinzugefügt sowie redaktionelle Anpassungen in Abs. 1 Sätze 3 und 4 durch die Bezugnahme auf den neuen Abs. 1 Satz 2 vorgenom-

men. Regelungen zum zeitlichen Anwendungsbereich finden sich nun in § 52 Abs. 48.

III. Bedeutung des § 50i

3

Bis zur Mitte des letzten Jahrzehnts war es gängige Praxis, die stpfl. Aufdeckung stiller Reserven in Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG aus Anlass eines Wegzugs der Eigentümer ins Ausland dadurch zu verhindern, dass diese vor dem Wegzug steuerneutral auf eine gewerblich geprägte PersGes. – regelmäßig eine GmbH & Co. KG – übertragen wurden; die Versteuerung sollte damit auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Entstrickung bzw. Veräußerung hinausgeschoben werden (vgl. U. PRINZ, DB 2013, 1378 [1379]; BRANDENBERG, BB 2008, 864 [867]). Von der FinVerw. wurde dann der Wegzug regelmäßig nicht als stpfl. Entstrickung qualifiziert, da die Einkünfte aus einer Beteiligung eines im Ausland ansässigen Stpfl. an einer inländ. gewerblich geprägten PersGes. als solche aus einer gewerblichen BS iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der deutschen Besteuerung unterworfen wurden (BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2.1, 3.1, inzwischen ersetzt durch BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 [2014/0599097] BStBl. I 2014, 1258). Diese Rechtsauffassung wurde von der FinVerw. einheitlich auch für das im Einzelfall einschlägige DBA bestätigt, so dass im Regelfall der Art. 7 OECD-MA mit seinem inländ. BSVorbehalt anzuwenden war, wenn im Inland mindestens eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte vorhanden war (BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2.3, inzwischen ersetzt durch BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 [2014/0599097] BStBl. I 2014, 1258).

Durch die inländ. DBA-BS iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a sollten die WG der gewerblich geprägten PersGes. weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland steuerverstrickt bleiben, ein Gewinn also im Fall der späteren Veräußerung der WG gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA und entgegen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in Deutschland besteuert werden können. Durch den allgemeinen BSVorbehalt des Art. 7 OECD-MA sollten auch die der BS zurechenbaren laufenden Einkünfte der PersGes. uneingeschränkt der inländ. Besteuerung unterworfen werden. Auf der Grundlage dieses Rechtsverständnisses erteilte die FinVerw. im Falle einer Verlegung der stl. Ansässigkeit eines inländ. Stpfl. verbindliche Auskünfte, nach denen die in den WG enthaltenen stillen Reserven im Zeitpunkt der Verlegung der stl. Ansässigkeit des Stpfl. infolge der inländ. BSAllokation der übertragenen WG nicht zu versteuern waren.

Diese Auslegung des BSVorbehalts in Art. 7 OECD-MA durch die FinVerw. mittels eines Rückgriffs auf das nationale Recht über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA iVm. § 15 Abs. 3 (Annahme einer DBA-BS auch bei nur gewerblicher Prägung oder Infizierung) wurde in der Literatur allerdings spätestens seit Einführung der Entstrickungsklauseln in § 4 Abs. 1 Sätze 3 bis 4 und unter Verweis auf den restriktiven abkommensrechtl. BSBegriff in Frage gestellt (vgl. DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, 2013, Art. 7 OECD-MA Rn. 50 ff.; LOOSE/WITTKOWSKI, IStR 2011, 68 [70]; BLÖCHLE, IStR 2009, 645 [650]; aA SCHÖNFELD, IStR 2009, 142).

In den Jahren 2010 und 2011 lehnte dann der BFH in einer Reihe von Entscheidungen die schematische Subsumtion einer Beteiligung an einer inländ. PersGes. unter Art. 7 OECD-MA ab und forderte, die Frage der Zuordnung von WG zu einer inländ. BS im Sinne der einschlägigen DBA durch dessen Auslegung und Subsumtion des einzelnen Sachverhalts unter dasselbe zu beantworten statt auf

das nationale StRecht des Anwenderstaats gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA – zB iVm. § 15 Abs. 3 Nr. 2 für die gewerbliche Prägung von eigentlich vermögensverwaltenden PersGes. – zurückzugreifen (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFHE 229, 252; v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63; v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFHE 234, 339).

Dies hätte zur Folge gehabt, dass für DBA-Zwecke die zB in nur gewerblich geprägte PersGes. eingebrachten Beteiligungen und WG nicht mehr Teil des BV einer inländ. BS eines Gewerbebetriebs und damit – anders als zuvor angenommen – nicht mehr im Inland steuerverstrickt gewesen wären. Da diese neuere Rspr. des BFH somit zu erheblichen Steuerausfällen geführt hätte, hielt der Gesetzgeber eine ausdrückliche Regelung für alle Übertragungs- bzw. Einbringungsfälle vor dem Inkrafttreten des Gesetzes mit dem Tag der Verkündung im BGBl. am 29.6.2013 zur stl. Erfassung der stillen Reserven bzw. laufenden Einkünfte für erforderlich (Empfehlung des FinAussch. zum JStG 2013, BRDrucks. 632/1/12, 18). Den Zusagen der FinVerw. auf den Besteuerungsverzicht fehlte – was die neuere BFH-Rspr. inzwischen nachgewiesen hat – seinerzeit die notwendige Rechtsgrundlage, die mit § 50i nachgeliefert werden sollte (GOSCH, IWB 2012, 779 [789]). Insoweit stellte die gesetzliche Neuregelung im AmtshilfeRLUmG ein Nichtanwendungsgesetz gegen die diesbezügliche BFH-Rspr. dar (U. PRINZ, DB 2013, 1378 [1381]).

Dem Gesetzgeber wurde jedoch schnell klar, dass § 50i idF des AmtshilfeRLUmG nicht alle Fälle einer stfreien Entstrickung erfasste und damit weiterhin Steuerausfälle aus vergleichbaren Gestaltungen drohten. Bereits die gemeinsamen Empfehlungen des Finanz- und Wirtschaftsausschusses v. 2.6.2014 im Gesetzgebungsverfahren zum Entwurf eines KroatienAnpG enthielt zwei Prüfbitten zur Ergänzung des § 50i (BRDrucks. 184/1/14, 15 ff.; 184/14, 15 ff.). Einerseits sollte sichergestellt werden, dass als Übertragung oder Überführung von Anteilen iSd. § 17 auch die Gewährung neuer Anteile an die PersGes. im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs dieser PersGes. in eine Körperschaft gem. § 20 UmwStG gilt. Andererseits sollte der Grundgedanke des § 50i nicht durch eine – dem Wegzug nachfolgende – Umwandlung, Einbringung, oder Überführung des StObjekts umgangen werden können. Auch sollte die Anreicherung der – zumindest für eine logische Sekunde – gewerblich geprägten PersGes. um sonstige gewerbliche Tätigkeiten nicht tatbestandsausschließend wirken. Vorstehende Prüfbitten führten schließlich zur Revision und Ergänzung der ursprünglichen Fassung des § 50i um die entsprechenden Steuerstatbestände (vgl. Empfehlung des FinAussch., BTDrucks. 18/1995, 20 ff., 106 ff.).

4 IV. Vereinbarkeit des § 50i mit höherrangigem Recht

Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht: Ein – höchstrichterlich bisher ungeklärtes – verfassungsrechtl. Problem von § 50i ist darin begründet, dass die Besteuerungsanordnung des Gesetzgebers ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines im Einzelfall anwendbaren DBA beim Stpfl. durchzusetzen ist. Insofern handelt es sich bei § 50i um einen sog. *treaty override* durch bewusste Derogation der Abkommenswirkung. Zur Verfassungswidrigkeit eines sog. *treaty override* vgl. Vorlagebeschlüsse des BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056, Az. BVerfG 2 BvL 1/12; v. 11.12.2013 – I R 4/13, DSStR 2014, 306, Az. BVerfG 2 BvL 15/14; die Entscheidung des BVerfG wird auch für § 50i

eine zumindest mittelbare Bedeutung entfalten (aA MITSCHKE, FR 2013, 694 [698]).

Unseres Erachtens sollte § 50i nicht in die Bestandskraft von bereits erteilten verbindlichen Auskünften eines Stpfl. konkret-individuell eingreifen und damit gegen das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG in Verbindung mit dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung verstoßen. Bereits erteilte verbindliche Auskünfte im Zusammenhang mit der Übertragung von WG auf gewerblich geprägte PersGes. im Vorfeld einer Wohnsitzverlegung des übertragenden Stpfl. ins Ausland werden sich regelmäßig nur auf die Steuerneutralität des Übertragungsaktes und der anschließenden Beendigung der stl. Ansässigkeit des Stpfl. beziehen. Es wird dagegen gerade nicht die steuerneutrale Behandlung der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG aus dem BV thematisiert worden sein, da die StPfl. des beschriebenen Vorgangs bereits vor Einführung des § 50i von der FinVerw. angenommen wurde und durch die gesetzliche Neuregelung lediglich die beschriebene Rechtsprechungsänderung des BFH zugunsten der bisherigen Verwaltungspraxis umgekehrt werden soll (verfassungsrechtl. Bedenken äußert dagegen GOSCH in KIRCHHOFF, 13. Aufl. 2014, § 50i Rn. 10). Letzteres gilt erst recht, wenn die verbindlichen Auskünfte unter dem Vorbehalt erteilt wurden, dass der jeweils andere Vertragsstaat eine nachgelagerte Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland nicht in Frage stellen würde, mithin eine inländ. Besteuerung obligatorisch sein sollte.

Der Vertrauensschutz des Stpfl. im Hinblick auf eine aufgeschobene Besteuerung bis zur tatsächlichen Entstrickung und nicht bereits bei der Übertragung bzw. Überführung von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG auch nach Änderung der BFH-Rspr. mit BFH v. 28.4.2010 (I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550) ist nach der hier vertretenen Auffassung durch § 50i gleichwohl gesichert, da der Wortlaut des Gesetzes ausnahmslos alle Übertragungsfälle vor dem 29.6.2013 erfasst und der Gesetzgeber das Vertrauen des Stpfl. auf die deutsche Besteuerung erst im Veräußerungs- bzw. Entnahmefall ausdrücklich zum Gegenstand der Gesetzesbegründung zu § 50i macht (Empfehlung des FinAussch. zum JStG 2013, BRDrucks. 632/12, 18). Insofern ist nicht von einem gegenläufigen Verhalten der FinVerw. auszugehen (vgl. BILITEWSKI/SCHIFFERDECKER, Ubg 2013, 559 [565]).

Einen Verstoß gegen das verfassungsrechtl. Rückwirkungsverbot könnte dagegen die Erweiterung des Steuertatbestands in Abs. 1 Satz 1 um Einbringungsfälle iSd. § 20 UmwStG durch Abs. 1 Satz 2 konstituieren. Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich bei Abs. 1 Satz 2 lediglich um eine deklaratorische Maßnahme, da der Wille zur Erfassung dieser Fälle bereits im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2013 zum Ausdruck gebracht worden sei (vgl. BTDrucks. 18/1995, 108, unter Verweis auf BRDrucks. 139/13, 141), so dass Fälle des Abs. 1 Satz 2 gem. § 52 Abs. 48 Satz 1 bei Veräußerung oder Entnahme von WG nach dem 29.6.2013 stbar gewesen seien. Indes lässt sich ein entsprechender Wille des Gesetzgebers der vorstehend zitierten Textstelle nicht unmittelbar entnehmen. Konsequenterweise werden verfassungsrechtl. Bedenken dahingehend geäußert, dass in dem rückwirkenden Anwendungsbefehl des Gesetzgebers eine echte Rückwirkung zu sehen sei, da der Gesetzgeber mit § 50i Satz 1 idF des AmtshilfeRLUMsG jedenfalls einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe, der die Fälle des neuen Abs. 1 Satz 2 weder ausdrücklich noch konkludent erfasse (vgl. BODDEN, DB 2014, 2371 [2372]). Im Lichte der Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2013 (1 BvL 5/08, NVwZ 2014, 577) erscheint es nach der hier vertretenen Auffassung zumindest nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber

jedenfalls für Veräußerungen und Entnahmen nach dem 29.6.2013 bis zum 31.12.2013 eine verfassungswidrige tatbestandliche Rückknüpfung als konstitutive – nicht rein deklaratorische – Rückwirkung angeordnet hat. Wäre dies der Fall, käme die allgemeine Anwendungsregel des § 52 Abs. 1 Satz 1 vorrangig vor § 52 Abs. 48 Satz 1 zur Anwendung, so dass Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 erstmals für Veräußerungen und Entnahmen im VZ 2014 anwendbar wäre.

Verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet auch die für die laufende Besteuerung von Einkünften der PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 durch § 52 Abs. 48 Satz 2 angeordnete Rückwirkung. Hiernach ist Abs. 1 Satz 3 auf alle noch nicht bestandskräftig festgesetzten Fälle anzuwenden. Der Gesetzgeber begründet die Rückwirkung mit einem – vermeintlich – positiven Wissen des Stpfl. um die spätere Versteuerung der stillen Reserven in Deutschland (Empfehlung des FinAussch. zum JStG 2013, BRDrucks. 632/1/12, 18). Diese Begründung ist unzureichend, da ein positives Wissen des Stpfl. um die aufgeschobene Besteuerung von stillen Reserven auf den Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt keine Rückschlüsse auf die Besteuerung von laufenden Erträgen zulässt, selbst wenn sie in einem inneren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den WG oder Anteilen iSd. § 17 stehen. Es ist daher zweifelhaft, ob das BVerfG eine unendifferenzierte Rückwirkung tolerieren wird (POHL, IStR 2013, 699 [703]).

Vereinbarkeit mit Europarecht: Aus europarechtl. Perspektive ist die Vereinbarkeit eines sog. *treaty override* mit europäischem Gemeinschaftsrecht – insbes. mit den Grundfreiheiten des AEUV – seit der Entscheidung des EuGH v. 6.12.2007 (C-298/05 – Columbus Container Services, Slg. 2007, I-10451) insofern geklärt, dass darin kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht liegt. Für den Stpfl. bleibt nach der hier vertretenen Auffassung gleichwohl zu prüfen, ob die Anwendung des § 50i im Zusammenhang mit seinem individuellen grenzüberschreitenden Wegzugsfall im Gemeinschaftsgebiet einen Verstoß gegen die Niederlassungs- oder Arbeitnehmerfreizügigkeit auslöst. Das sollte in der Mehrzahl der Fälle zwar nicht einschlägig sein, da die grenzüberschreitende (aufgeschobene) Besteuerung von stillen Reserven durch den Wegzugsstaat bis zur tatsächlichen Realisierung durch den EuGH inzwischen in stRspr. anerkannt ist (vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg. 2011, I-12273). Gleichwohl kann sich für die Besteuerung laufender Einkünfte durch Abs. 1 Satz 3 die Frage stellen, ob darin eine ungerechtfertigte Diskriminierung des beschränkt Stpfl. gegenüber anderen beschränkt Stpfl. außerhalb des Anwendungsbereichs von Satz 1 liegt, wenn für Letztere die Abschirmwirkung eines DBA eingreift und dadurch die beschränkte EStPfl. im Inland ausgeschlossen wird. Daneben sind im Lichte der vorstehenden Rspr. des EuGH auch die Besteuerungsfolgen des Abs. 2 kritisch zu prüfen, wenn es im konkreten Einzelfall im Rahmen einer Umwandlung oder Einbringung iSd. § 1 UmwStG, bei Überführungen oder Übertragungen gem. § 6 Abs. 3, 5 oder im Falle eines Strukturwandels zwingend zum gemeinen Wertansatz der bezogenen Sachgesamtheit kommt, obwohl das deutsche Besteuerungsrecht an den bisher über Abs. 1 im Inland steuerverstrickten WG und Anteilen iSd. § 17 nicht gefährdet ist.

Der sachliche Geltungsbereich ist auf Einkünfte aus der Entstrickung von WG bzw. Anteilen gem. § 17 und alle laufenden Einkünfte begrenzt, die von den vorgenannten PersGes. erzielt werden. Lediglich Abs. 2 Satz 1 erweitert den

sachlichen Anwendungsbereich auf sämtliche stille Reserven auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene der umgewandelten oder eingebrachten Sachgesamtheiten.

Der persönliche Geltungsbereich der Abs. 1 und 2 ist unterschiedlich ausgestaltet. Abs. 1 erfasst alle abkommensrechtl. nichtansässigen und damit beschränkt stpfl. Gesellschafter einer PersGes. iSv. § 15 Abs. 3 oder einer Besitz-PersGes. im Falle einer Betriebsaufspaltung. Abs. 2 Satz 1 zielt auf die im Einzelfall an der durchgeführten Umwandlung bzw. Einbringung gem. § 1 UmwStG beteiligten Steuerrechtssubjekte auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene ab. Abs. 2 Satz 2 zielt wiederum auf die stl. Erfassung des im Einzelfall beteiligten Mitunternehmers der PersGes. ab; Gleiches gilt für Abs. 2 Sätze 3 und 4.

Der zeitliche Geltungsbereich ist wie folgt geregelt: Abs. 1 Sätze 1 und 2 gelten für Entstrickungen (Veräußerung oder Entnahme), die nach dem 29.6.2013 vollzogen wurden bzw. werden, § 52 Abs. 48 Satz 1, wenn die (vermeintliche) Verstrickung vor dem 29.6.2013 erfolgt war. Folglich ist die Vorschrift auf Entstrickungen am 29.6.2013 nicht anwendbar. Hinsichtlich der laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der PersGes. iSd. Abs. 1 Satz 3 ist die Vorschrift gem. § 52 Abs. 48 Satz 2 in allen Fällen anzuwenden, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist. Abs. 1 Satz 4 für die sog. Betriebsaufspaltung in der am 30.7.2014 geltenden Fassung ist gem. § 52 Abs. 48 Satz 3 erstmals auf eine Veräußerung oder Entnahme von WG oder Anteilen anzuwenden, die nach dem 31.12.2013 stattfindet. Für Veräußerungen bzw. Entnahmen bei Vorliegen einer sog. Betriebsaufspaltung nach dem 29.6.2013 und vor dem 1.1.2014 gilt § 50i Satz 3 idF des AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802). Abs. 2 Satz 1 gilt für Umwandlungen und Einbringungen, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2013 erfolgt ist oder der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist; vgl. § 52 Abs. 48 Satz 4. Abs. 2 Satz 2 gilt für Übertragungen und Überführungen, Abs. 2 Satz 3 gilt für einen Strukturwandel nach dem 31.12.2013; vgl. § 52 Abs. 48 Satz 5.

VI. Verhältnis des § 50i zu anderen Vorschriften

6

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3: § 4 Abs. 1 Satz 3 nimmt eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke an, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt ist. Im Unterschied zu § 50i führt § 4 Abs. 1 Satz 3 jedoch zu einer Sofortversteuerung des Entstrickungsgewinns. Insofern besteht Idealkonkurrenz zwischen den beiden Rechtsnormen, die bei tatbestandlicher Einschlägigkeit von § 50i nach dem *lex-specialis*-Grundsatz zu Gunsten einer aufgeschobenen Besteuerung aufzulösen ist (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [696]).

Verhältnis zu § 6 Abs. 3, 5: Abs. 2 Satz 2 verdrängt die Möglichkeit einer Buchwertfortführung bei Übertragungen iSd. § 6 Abs. 3, 5 nach dem *lex-specialis*-Grundsatz, wenn WG und Anteile iSd. Abs. 1 unmittelbar oder als Bestandteil eines Mitunternehmeranteils übertragen werden.

Verhältnis zu § 49: Grundsätzlich wären sowohl Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne iSd. Abs. 1 Satz 1 als auch laufende Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 2 als gewerbliche Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a im Rahmen der be-

schränkten StPflcht im Inland zu erfassen. Dem steht jedoch im Einzelfall das einschlägige DBA in Übereinstimmung mit der beschriebenen Rechtsauffassung des BFH entgegen (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550; v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602; v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165). Folglich würden die allgemeinen Vorschriften über die beschränkte StPflcht gem. § 49 hier ins Leere laufen. § 50i ermöglicht in diesem Zusammenhang die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften durch die Verdrängung der Abkommenswirkung im Einzelfall.

Verhältnis zu § 50d Abs. 10: Die Sondervorschrift zur Allokation von Einkünften im SonderBV einer PersGes. findet gem. § 50d Abs. 10 Satz 7 Nr. 1 auf gewerblich geprägte PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 keine Anwendung. Folglich kommt es hier nicht zu einer abweichenden steuertatbestandlichen Erfassung als laufende Einkünfte durch Abs. 1 Satz 3. Lediglich für laufende Einkünfte von gewerblich infizierten PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und im Rahmen einer Betriebsaufspaltung tritt § 50d Abs. 10 in Realkonkurrenz zu § 50i.

Verhältnis zu § 6 AStG: § 50i Abs. 1 Satz 1 erfasst nur solche Anteile iSd. § 17, die infolge einer Übertragung bzw. Überführung im Besteuerungszeitpunkt im BV einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 gehalten werden. Demgegenüber ist die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG nur auf Anteile iSd. § 17 im PV anwendbar. Folglich weisen § 50i und § 6 AStG keine steuertatbestandliche Schnittmenge auf.

Verhältnis zum UmwStG: Abs. 2 Satz 1 verdrängt die Möglichkeit zur Buchwertfortführung für Umwandlungen und Einbringungen iSd. § 1 UmwStG nach dem lex-specialis-Grundsatz, wenn die umgewandelte bzw. eingebrachte Sachgesamtheit auch WG und Anteile iSd. Abs. 1 enthält.

Verhältnis zum KStG: Einkünfte von juristischen Personen als Gesellschafter einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 EStG oder einer Besitz-PersGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind über die Rechtsgrundverweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG erfasst.

Verhältnis zum GewStG: Die gewstl. Erfassung der einmaligen oder laufenden Einkünfte wird über § 7 GewStG bei der PersGes. gem. § 15 Abs. 3 EStG sichergestellt. Auf Ebene der Gesellschafter kommt es zu einer Kürzung des Gewbeertrags gem. § 9 Nr. 2 GewStG. Im Fall einer Betriebsaufspaltung kommt es aufgrund der Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte auch zu einer gewstl. Erfassung über § 7 GewStG.

7–9 Einstweilen frei.

VII. Ermittlung der Einkünfte

Bei der Einkünftermittlung der Veräußerungsgewinne ist insbes. § 17 Abs. 2 (s. § 17 Anm. 160 ff.) für die Veräußerung von Anteilen an KapGes. und § 16 Abs. 2 (s. § 16 Anm. 400 ff.) für die Veräußerung von sonstigen WG des BV zu beachten. Eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1 (s. § 6 Anm. 1190 ff.) mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 bzw. § 10 BewG (s. § 6 Anm. 572) zu bewerten. Der Fall einer Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 3 (s. § 6 Anm. 1201a) mit der Folge einer Bewertung mit dem gemeinen Wert gem. § 9 Abs. 2 BewG

ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht einschlägig, da der von § 50i angeordnete sog. *treaty override* den Verlust des deutschen Besteuerungsrechts iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 gerade ausschließt. Dagegen ist in Fällen des Abs. 2 Satz 1 der gemeine Wert gem. § 9 Abs. 2 BewG einschlägig. Darüber hinaus sind die laufenden Einkünfte der PersGes. nach den allgemeinen Vorschriften für beschränkt Stpfl. zu ermitteln.

VIII. Vermeidung der Doppelbesteuerung

11

Doppelbesteuerung zu Lasten des Stpfl. wird vom deutschen Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen. Eine Anrechnung ausländ. Steuern auf die beschränkt stpfl. Einkünfte im Inland ist – im Unterschied zu § 50d Abs. 10 Satz 5 (s. dazu § 50d Anm. 134) – nicht vorgesehen, da § 34c auf den vorliegenden Fall mangels unbeschränkter StPfl. und § 34d mangels ausländ. Einkünfte nicht anwendbar sind. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung kann damit nur durch den Ansässigkeitsstaat des Stpfl. auf Basis des dort einschlägigen nationalen StRechts erfolgen. Alternativ kann sich der Stpfl. nur durch ein Verständigungsverfahren gem. Art. 25 OECD-MA mit regelmäßig ungewissem Ausgang helfen.

Einstweilen frei.

12–15

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Besteuerung bestimmter Gewinnrealisierungen und
laufender Einkünfte trotz entgegenstehender
DBA-Vorschriften**

I. Besteuerung von Entstrickungsgewinnen (Abs. 1 Satz 1)

1. Tatbestand der Entstrickung von Anteilen oder Wirtschaftsgütern

16

Der Tatbestand von Abs. 1 Satz 1 erfasst Einkünfte eines abkommensrechtl. nichtansässigen Gesellschafters einer PersGes. aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG. Taugliches Einkünfteerzielungs- und Gewinnermittlungssubjekt ist ausschließlich eine der in § 15 Abs. 3 abschließend aufgezählten PersGes. Zeitlich ist der Tatbestand begrenzt auf Anteile iSd. § 17 bzw. WG, die vor dem 29.6.2013 steuerneutral auf die PersGes. übertragen oder überführt wurden, während die Entstrickung nach dem 29.6.2013 erfolgt bzw. erfolgt sein muss.

Anteile iSd. § 17 Abs. 1 Satz 3, Abs. 7 sind Aktien, Anteile an einer GmbH, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen (s. § 17 Anm. 145 ff.) sowie Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft (s. § 17 Anm. 370). Zusätzlich müssen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 über die Mindesthaltefrist und die Mindesthaltequote erfüllt sein, da es sich im vorliegenden Fall um eine Rechtsgrundverweisung auf § 17 handelt (s. § 17 Anm. 60 ff.). Hierfür ist erforderlich, dass der Veräußerer der Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zumindest mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Sind diese

Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt, können im Fall von einbringungsgeborenen Anteilen unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 6 gleichwohl Anteile iSd. § 17 Abs. 1 Satz 1 vorliegen (s. § 17 Anm. 360 ff.). Ausgeschlossen sind alt-einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG aF, da sich deren Besteuerung nach den Vorschriften von § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG aF iVm. § 21 UmwStG aF richtet und damit ein *lex-specialis*-Verhältnis zu Lasten von § 17 begründet wird (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [693], mwN).

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind alle Sachen, Rechte oder sonstigen Vorteile, die selbständig bewertbar oder entgeltlich erworben und dem Betrieb des Stpfl. objektiv zugeordnet bzw. gewidmet worden sind sowie subjektiv dem Betrieb des Stpfl. zu dienen bestimmt bzw. geeignet sind (vgl. §§ 4-7 Anm. 116; § 4 Anm. 28 ff.). Zum BV einer PersGes. gehört nach der hier vertretenen Auffassung auch das SonderBV des Stpfl., da der Gesetzgeber den BV-Begriff für Zwecke des § 50i ohne zusätzliche Einschränkungen ausgestaltet hat (vgl. BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76; R 4.2 Abs. 2 EStR).

Personengesellschaft iSd. § 15 Abs. 3 kann entweder eine gewerblich infizierte PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 (s. § 15 Anm. 1422 ff.) oder eine gewerblich geprägte PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 (s. § 15 Anm. 1435 ff.) sein. Die vollständige Einbeziehung von § 15 Abs. 3 ist vor dem Hintergrund der aktuellen BFH-Rspr. auch sachgerecht, da der BFH für die abkommensimmanente Auslegung der Gewerblichkeit nicht zwischen geprägten und infizierten PersGes. differenziert (BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFHE 229, 252; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63). Die Übertragung von Anteilen bzw. WG auf eine originär gewerbliche PersGes. gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 ist nicht erfasst (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [692]). Insofern ist die allgemeine Entstrickungsregel des § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden, wenn verstrickte WG einer originär gewerblichen inländ. BS aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheiden (s. § 4 Anm. 225 ff.; vgl. BLÖCHLE, IStR 2009, 645 [648]).

Die Übertragung bzw. Überführung der Anteile iSd. § 17 bzw. WG auf die PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 muss vor dem 29.6.2013 stattgefunden haben. Eine Übertragung erfordert einen zivilrechtl. Rechtsträgerwechsel, wohingegen eine Überführung zB bei einem Wechsel der Zuordnung des WG zwischen BV und SonderBV eines Stpfl. vorliegt (vgl. BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888). Eine Erweiterung erfährt der Abs. 1 Satz 1 hinsichtlich der tatbestandlichen Reichweite einer Übertragung bzw. Überführung durch Abs. 1 Satz 2 idF des Gesetzes v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266). Weder als Übertragung noch als Überführung ist ein Formwechsel iSd. § 25 UmwStG von einer KapGes. in eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 zu qualifizieren, da zum einen kein Rechtsträgerwechsel und zum anderen keine Änderung der BVZuordnung erfolgt. Insoweit ist jedoch Abs. 2 Satz 1 idF des Gesetzes v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) zu beachten. Auch sind dem Zweck des § 50i entsprechend sog. fiktive Einlagen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 (s. § 4 Anm. 321 ff.) nicht in den Anwendungsbereich einzubeziehen, da hierdurch die inländ. Verstrickung originär begründet wird und damit erst ein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven ab diesem Zeitpunkt im Inland entsteht (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [694]). Satz 1 stellt nicht darauf ab, dass die Übertragung vor dem Ansässigkeitswechsel des Stpfl. stattgefunden haben muss. Folglich können dem Wortlaut der Vorschrift entsprechend auch Übertragungen von nichtansässigen Personen den Steuertatbestand erfüllen. Das ist nicht sachgerecht, wenn vor der Übertragung bzw. Überführung ein deutsches Besteuerungsrecht an den stillen Reserven nicht bestanden hat, so

dass der Steuertatbestand von Satz 1 insoweit teleologisch zu reduzieren ist (vgl. POHL, IStR 2013, 699 [702]).

Stichtag für den Eigentumserwerb an den WG bzw. Anteilen iSd. § 17 durch die Übertragungsempfängerin ist der 28.6.2013 um Mitternacht (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 [2014/0599097] – Tz. 2.3.3.2). Für alle zeitlich nachfolgenden Vorgänge ist davon auszugehen, dass die FinVerw. in Übereinstimmung mit der Auffassung des BFH eine sofortige Entstrickung mit der Folge der Sofortbesteuerung annehmen wird (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 [2014/0599097] BStBl. I 2014, 1258 – Tz. 2.3.3.3, 2.3.3.7; MITSCHKE, FR 2013, 694 [697]). Die für eine Entstrickungsbesteuerung erforderliche Rechtsgrundlage ist mit § 4 Abs. 1 Satz 3 bereits vorhanden.

Veräußerung ist begrifflich zunächst jede wirksame Verfügung über das Eigentum an den Anteilen iSd. § 17 oder WG Zug um Zug gegen ein Entgelt des Erwerbers auf Basis eines schuldrechtl. Vertrags. Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. steht der Veräußerung der Anteile gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 gleich (s. § 17 Anm. 140 ff.). Als Veräußerung gilt gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 auch die Auflösung einer KapGes. (s. § 17 Anm. 286 ff.), die Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt wird (s. § 17 Anm. 320 ff.) und die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beiträgen aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG (s. § 17 Anm. 324 ff.). Nach der hier vertretenen Auffassung ist auch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der PersGes. vom Wortlaut und Zweck des Satzes 1 erfasst, da der Gesetzgeber die Besteuerung der stillen Reserven im weitesten Sinne verstanden wissen will (vgl. POHL, IStR 2012, 699 [701], mwN; aA LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [696]). Hierfür spricht inzwischen auch die stl. Erfassung der Überführung oder Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes., die WG und Anteile iSd. Abs. 1 Satz 1 enthält, zum gemeinen Wert durch Abs. 2 Satz 2 Nr. 2.

Entnahme ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 die Überführung eines WG aus dem BV – hier einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 – ins PV oder die Verwendung für sonstige betriebsfremde Zwecke des Stpfl. (s. § 4 Anm. 151 ff.). Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 auch der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG gleich (s. § 4 Anm. 206 ff.). Hierbei ist auch das Regelbeispiel der Überführung des WG in eine ausländ. BS des Stpfl. gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 zu beachten (s. § 4 Anm. 225 ff.).

Eine Besteuerung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt darf nicht stattgefunden haben, dh., es muss sich um eine steuerneutrale Übertragung bzw. Überführung zum Buchwert gehandelt haben. Das kann aufgrund einer rechtl. Anordnung – zB § 6 Abs. 5 – geschehen oder Folge eines schlichten Realaktes – zB die tatsächliche (Mitbe-)Nutzung eines WG durch eine in- oder ausländ. BS – sein, der (zunächst) ohne strechtl. Wertung geblieben ist.

Die abkommensrechtliche Ansässigkeit des Steuerpflichtigen muss sich in einem anderen Vertragsstaat befinden. Insofern greift § 50i auf die abkommensrechtl. und hier innerhalb des § 50i zu prüfende Wertung im konkreten Fall zurück. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA qualifiziert eine Person als ansässig in einem Vertragsstaat, wenn sie dort einer der unbeschränkten StPflicht entsprechenden Besteuerung unterliegt (vgl. POHL in SCHÖNFELD/DITZ, 2013, Art. 4 OECD-MA Rn. 25 ff.). Ist eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, bestimmt Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, in welchem Vertragsstaat die Person als ansässig gilt (vgl. POHL in SCHÖNFELD/DITZ, 2013, Art. 4 OECD-MA Rn. 59 ff.). Die Anwendung

der sog. *tie-breaker rule* in Art. 4 Abs. 2 OECD-MA muss demnach hier zu dem Ergebnis kommen, dass der Stpfl. für Zwecke der Anwendung des DBA im anderen Vertragsstaat als ansässig gilt.

17 2. Rechtsfolge der Entstrickungsbesteuerung

Auf Rechtsfolgenseite ordnet Satz 1 eine umfassende Besteuerung der Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne beim nichtansässigen Mitunternehmer ohne Ansehen der entgegenstehenden Vorschriften eines im Einzelfall anwendbaren DBA an. § 50i gestattet damit eine Besteuerung im Inland, die durch einen Steuertatbestand aus dem Katalog des § 49 ausgefüllt werden muss (vgl. POHL, IStR 2013, 699 [702]). Insofern ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. §§ 15 f. einschlägig.

Gewinne aus der späteren Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter sind zunächst die positiven Einkünfte infolge Realisierung der den WG innewohnenden stillen Reserven am Markt. Für Anteile iSd. § 17 kann die Legaldefinition in § 17 Abs. 2 Sätze 1 bis 2 zur Bestimmung des Gewinns herangezogen werden (s. § 17 Anm. 160 ff.). Nach dem Wortlaut sind auch solche Gewinne stpfl., die nach der Übertragung bzw. Überführung und dem Ansässigkeitswechsel des Stpfl. entstanden sind, mithin also nicht mehr innerhalb der deutschen Fiskalhoheit erzielt werden. Diesbezüglich ist eine teleologische Reduktion der Vorschrift geboten, da der Zweck nur auf die Erfassung von stillen Reserven gerichtet ist, die bis zum Ansässigkeitswechsel des Stpfl. entstanden sind (aA GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50i Rn. 10). Insofern ist § 50i als sog. *treaty override* restriktiv auszulegen. Eine zusätzliche Erfassung von stillen Reserven, die nach der Einbringung bzw. Überführung der WG und dem Wechsel des Stpfl. in die beschränkte StPfl. entstanden sind, ist nur dann sachgerecht, wenn hierfür ein entsprechender Steuertatbestand existiert. Ist die Pers. iSd. § 15 Abs. 3 eine BS gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, ist eine Besteuerung gerechtfertigt (aA LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [697]). Ein Veräußerungsverlust wird vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfasst, da dieser nur auf einen Gewinn aus der Veräußerung bzw. Entnahme abstellt. Nach der hier vertretenen Auffassung ist jedoch auch eine Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten geboten, da durch die frühere Verwaltungsauffassung eine Selbstbindung der Verwaltung vorliegt (BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2; aA GOSCH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 50i Rn. 10).

Besteuerung der Gewinne erfolgt ungeachtet entgegenstehender Doppelbesteuerungsabkommens-Bestimmungen, mithin also ausschließlich nach den estrechtl. Vorschriften der Bundesrepublik Deutschland. Eine Allokation des Besteuerungsrechts im Hinblick auf die Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne zu einem anderen DBA-Vertragsstaat wird vom Gesetzgeber damit ausdrücklich ausgeschlossen (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 [2014/0599097] BStBl. I 2014, 1258 – Tz. 2.3.3). Grundsätzlich ist das konkret anwendbare DBA daraufhin zu prüfen, ob es eine Freistellung der Einkünfte entsprechend Art. 13 OECD-MA vorsieht oder im Einzelfall eine von Art. 13 OECD-MA abweichende Regelung über die Pflicht zur Freistellung bzw. Anrechnung der deutschen Steuer im Ansässigkeitsstaat vorsieht (vgl. LIEBER in SCHÖNFELD/DITZ, 2013, Art. 13 OECD-MA Rn. 111 ff.; KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, IStR 2013, 365 [368], mwN).

18 Einstweilen frei.

II. Einbringung als Übertragungsfiktion (Abs. 1 Satz 2)

19

Nicht ausdrücklich vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 erfasst war zunächst der Fall, dass ein Mitunternehmer einer originär gewerblich tätigen GmbH & Co. KG iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 den Gewerbebetrieb in eine KapGes. gegen Anteile gem. § 20 UmwStG einbringt und die GmbH & Co. KG dadurch zu einer gewerblich geprägten, weil ausschließlich vermögensverwaltenden PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 wird, da die Anteile an der KapGes. iSd. § 17 im Wege des Tausches und nicht durch einen Übertragungs- bzw. Überführungsakt des Stpfl. in das BV der PersGes. gelangen (vgl. TÖBEN, IStR 2013, 682 [685]; POHL, IStR 2013, 699 [700]; aA BODDEN, DB 2014, 2371 [2372]). Der durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 erfahren (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) neu eingefügte Abs. 2 Satz 2 erweitert den Tatbestand von Abs. 1 Satz 1 nun ausdrücklich um diese Fälle. Mithin erfolgt eine Besteuerung bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1, wenn die Fiktion einer Übertragung oder Überführung iSd. Abs. 1 Satz 2 vorliegt.

Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils derselben in eine KapGes. unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG (vgl. HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG Rn. 23 ff.) muss vor dem 29.6.2013 stattgefunden haben. Insoweit ist der Wortlaut auf solche Fälle teleologisch zu begrenzen, in denen die Einbringung privilegiert zum Buchwert gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfolgt ist (vgl. HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG Rn. 145 ff.), da in den Fällen der Einbringung zum gemeinen Wert gar kein und in den Fällen der Einbringung zum Zwischenwert allenfalls ein auf die Differenz zum gemeinen Wert begrenztes Bedürfnis zur Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG des BV besteht. Eine weitere Begrenzung der tatbestandlichen Reichweite von Abs. 1 Satz 2 ist hinsichtlich des Einbringungsobjekts im Einzelfall insoweit vorzunehmen, dass das eingebrachte BV bereits im Inland steuerverstrickt gewesen sein muss, da nur insoweit ein deutsches Besteuerungsrecht an den stillen Reserven zu begründen ist (vgl. BODDEN, DB 2014, 2371 [2372]).

In zeitlicher Hinsicht muss die Personengesellschaft vor der Einbringung zumindest auch eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (s. § 15 Anm. 170 ff.) ausgeübt oder gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. § 15 Anm. 300 ff.) bezogen haben und nach der Einbringung als solche iSd. § 15 Abs. 3 (s. § 15 Anm. 1420 ff.), mithin entweder als gewerblich infiziert oder gewerblich geprägt, bis zur Veräußerung oder Entnahme der Anteile iSd. § 17 oder sonstigen WG fortbestehen. Eine originär gewerbliche Tätigkeit der PersGes. nach der Einbringung ist demnach nicht tatbestandsmäßig iSd. Abs. 1 Satz 2.

III. Besteuerung von laufenden Einkünften (Abs. 1 Satz 3)**1. Tatbestand der Einkünftequalifikation**

20

Abs. 1 Satz 3 erweitert den Steuertatbestand von Abs. 1 Satz 1 auf alle laufenden Einkünfte, die der Stpfl. aus der Beteiligung an der PersGes. erzielt. Personengesellschaft iSd. Abs. 1 Satz 3 ist die die Anteile gem. § 17 oder die sonstigen WG empfangende Mitunternehmerschaft iSd. Abs. 1 Satz 1 bzw. diejenige Mitunter-

nehmerschaft, der die neuen Anteile iSd. Abs. 1 Satz 2 gewährt werden. Laufende Einkünfte aus der Beteiligung an der PersGes. sind solche, die im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gem. §§ 179 ff. AO dem einzelnen Mitunternehmer zugewiesen werden, sowie auch Einkünfte aus Sonderbetriebsvermögen.

21 2. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung auf Satz 1

Die dem nichtansässigen Stpfl. aufgrund seiner mitunternehmerischen Beteiligung an der inländ. PersGes. zuzurechnenden sonstigen Einkünfte werden im Inland der beschränkten StPfl. nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 49 ff. unterworfen.

Die Besteuerungsfolgen des Abs. 1 Satz 3 treten unabhängig von möglicherweise entgegenstehenden Vorschriften eines einschlägigen DBA ein und können damit im Einzelfall zu einer Doppelbesteuerung der laufenden Erträge führen, deren Vermeidung sich im Einzelfall schwierig gestalten kann. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage einer möglichen Anrechnung bzw. Erstattung von Quellensteuern in bestimmten Sachverhaltskonstellationen. Hier von unberührt bleiben Besteuerungsrechte, die der Bundesrepublik Deutschland auch bei ordnungsgemäßer Anwendung des DBA zugestanden hätten, wie zB der Quellensteuereinbehalt auf Dividenden inländ. KapGes. im BV der PersGes. (TÖBEN, IStR 2013 682 [688]).

Die teleologische Reduktion der Rechtsfolgen von Abs. 1 Satz 3 ist gleichwohl persönlich, sachlich wie auch zeitlich geboten. Zunächst schränkt der Wortlaut von Abs. 1 Satz 3 den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift nicht ein, so dass wie bei Abs. 1 Satz 1 auch hier eine Anwendung auf Stpfl. in Betracht kommt, die zu keinem Zeitpunkt in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl. waren. Damit erfährt das sog. *treaty override* aus Abs. 1 Satz 1 eine erhebliche Ausweitung, die nach der hier vertretenen Auffassung nicht zu rechtfertigen ist, da sie über den Zweck des Gesetzes – eine Erosion des inländ. Besteuerungssubstrats bei sog. Wegzugsfällen zu schaffen – weit hinausgeht. Folglich ist eine teleologische Reduktion des Abs. 1 Satz 3 auf solche Fälle geboten, bei denen der Stpfl. im Inland unbeschränkt stpfl. gewesen ist und seine stl. Ansässigkeit – unabhängig vom Zeitpunkt der Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 – in den anderen DBA-Staat verlegt hat (aA GOSCH in KIRCHHOFF, 13. Aufl. 2014, § 50i Rn. 10).

Eine sachliche Beschränkung von Abs. 1 Satz 3 auf solche Einkünfte, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den übertragenen bzw. überführten Anteilen bzw. WG stehen, hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Hierdurch unterstreicht der Steuergesetzgeber seinen Anspruch auf Einbeziehung sämtlicher Einkünfte von nichtansässigen Stpfl. aus mitunternehmerischen Beteiligungen an inländ. gewerblichen PersGes. iSd. § 15 Abs. 3. Eine sachliche Einschränkung von Abs. 1 Satz 3 auf der Grundlage des Zwecks von Abs. 1 Satz 1 ist nach der hier vertretenen Auffassung gleichwohl geboten, da die Steuerobjekte iSd. Abs. 1 Satz 1 der Anknüpfungspunkt des Gesetzgebers für die Besteuerung sind und damit eine indizielle Wirkung für die tatbestandliche Reichweite von Abs. 1 Satz 3 bilden (vgl. POHL, IStR 2013, 699 [702]). Folglich können nur solche laufenden Einkünfte von der Besteuerungsfolge des Abs. 1 Satz 3 gedeckt sein, die auf Anteile bzw. WG iSd. Abs. 1 Satz 1 iSd. Veranlassungsprinzips entfallen. In der Praxis dürfte eine solche Abgrenzung sicherlich schwierig sein, was sich je-

doch nicht zu Lasten des Stpfl. im Einzelfall auswirken darf. Folglich sind Fin-Verw. und Gesetzgeber hier gefordert, eine sachgerechte Typisierung zu ermöglichen. Dies gilt insbes. vor dem Hintergrund, dass die Vorschrift gem. § 52 Abs. 48 Satz 2 in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist.

Auch der zeitliche Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 3 ist nach der hier vertretenen Auffassung entgegen dem Wortlaut auf den Zeitraum bis zur Veräußerung bzw. Entnahme der WG oder Anteile iSd. Abs. 1 Satz 1 zu begrenzen. Zunächst ist die tatbestandliche Reichweite eines sog. *treaty override* als Ausnahmeregelung zum allgemeinen Anwendungsbefehl eines DBA als materielles Gesetz zu begrenzen. Schließlich gebietet auch der gesetzgeberische Zweck des Abs. 1 Satz 1 eine restriktive Anwendung von Abs. 1 Satz 3, da mit dem Abschluss des Entstrickungsvorgangs der Rechtsgrund für die Besteuerung der laufenden Einkünfte der PersGes. entfallen ist (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [698]).

Einstweilen frei.

22–24

IV. Besteuerung bei Betriebsaufspaltung (Abs. 1 Satz 4)

1. Tatbestand der Betriebsaufspaltung

25

Abs. 1 Satz 4 erweitert den Anwendungsbereich von Abs. 1 Sätze 1 und 3 auf Einkünfte eines Einzelunternehmens oder einer vermögensverwaltenden PersGes. Auf Einzelunternehmen wurde § 50i durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 erstreckt. Gem. § 52 Abs. 48 Satz 3 sind Veräußerungen oder Entnahmen von WG oder Anteilen nach dem 31.12.2013 erfasst. (krit. KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, ISR 2014, 257 [260 ff.]). Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen einer sog. Betriebsaufspaltung (s. § 15 Anm. 770 ff.) dadurch, dass ein sog. Besitzunternehmen einem ein sog. Betriebsunternehmen eine oder mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und die beteiligten Mitunternehmer in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können (personelle Verflechtung). Beim Besitzunternehmen wird es sich regelmäßig entweder um eine PersGes. oder eine natürliche Person handeln, während das Betriebsunternehmen regelmäßig in der Rechtsform einer KapGes. geführt wird; sog. echte Betriebsaufspaltung (vgl. BAUSCHÜTZ in CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rn. 386 ff.). Liegen diese Voraussetzungen vor, kommt es bei dem eigentlich vermögensverwaltenden Besitzunternehmen zu einer Umqualifizierung der Einkünfte aus Vermietung bzw. Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlage(n) an das Betriebsunternehmen in gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 (vgl. BAUSCHÜTZ in CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2014, Rn. 386 ff.). Auch werden Dividenden sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der BetriebsKapGes. bei der BesitzPersGes. als gewerbliche Einkünfte behandelt. Folglich bedurfte es einer ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers über die Besteuerung von Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinnen sowie sonstigen laufenden Einkünften für vermögensverwaltende Besitzunternehmen, da es sich hierbei regelmäßig nicht um eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 handelt. Die Betriebsaufspaltung und die Übertragung oder Überführung von WG auf die PersGes. müssen – dem Wortlaut von Satz 3 entsprechend – vor dem 29.6.2013 vollzogen worden sein.

26 **2. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung**

Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor und sind die Einkünfte des sog. Besitzunternehmens hiernach als gewerblich einzustufen, gilt dies nach Satz 4 für die einmaligen Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne iSd. Abs. 1 Satz 1 und für alle sonstigen laufenden Einkünfte der PersGes. iSd. Abs. 1 Satz 3. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob für die erzielten Einkünfte nach innerstaatlichem deutschem StRecht und vorbehaltlich der Anwendung eines konkreten DBA ein deutsches Besteuerungsrecht besteht (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2013, 2463 [2465]).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zwingender Ansatz des gemeinen Wertes bei
bestimmten Umwandlungen, Einbringungen und
Überführungen**

27 **I. Besteuerung von Umwandlungen und Einbringungen zum gemeinen Wert (Abs. 2 Satz 1)**

Nach Abs. 2 Satz 1 werden die Bewertungswahlrechte des UmwStG für den Ansatz von Sachgesamtheiten suspendiert, wenn eine Umwandlung oder Einbringung iSd. § 1 UmwStG auch WG oder Anteile iSd. Abs. 1 erfasst. Die Suspendierung des Bewertungswahlrechts führt zu einem zwingenden Ansatz der eingebrachten oder umgewandelten Sachgesamtheit mit dem gemeinen Wert. Vom UmwStG vorgesehene Privilegierungen durch Zwischenwertansatz oder Buchwertfortführung sind damit ausgeschlossen. Im Ergebnis „infizieren“ die WG oder Anteile iSd. Abs. 1 die Einbringung oder Umwandlung und führen bei wortgetreuer Anwendung zu einer vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven aller WG der umgewandelten bzw. eingebrachten Sachgesamtheit.

In der Literatur wird eine teleologische Reduktion des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs von Abs. 2 Satz 1 gefordert (vgl. KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, ISR 2014, 257 [262 f.]; RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [487]). Zweck der Vorschrift ist ausweislich der Gesetzesbegründung die umfassende Verhinderung einer ertragsteuerfreien Entstrickung inländ. stiller Reserven aus Anteilen oder sonstigen WG iSd. Abs. 1, die vor dem Stichtag 29.6.2013 zum BV einer gewerblich geprägten inländischen PersGes. geworden sind und vom Stpfl. nach Verlagerung seiner stl. Ansässigkeit in einen anderen DBA-Staat infolge der abkommensrechtl. Einkünfteallokation zum Ansässigkeitsstaat des Stpfl. der deutschen Besteuerung im Falle der tatsächlichen Realisierung durch Gestaltungen außerhalb des Steuertatbestands von Abs. 1 entzogen werden können (vgl. Empfehlung des FinAussch., BTDrucks. 18/1995, 106). Liegen solche Gestaltungen vor, will der Gesetzgeber keinen Besteuerungsaufschub für stille Reserven außerhalb von Abs. 1 gewähren (vgl. Empfehlung des FinAussch., BTDrucks. 18/1995, 106).

Die Feststellung des Gesetzgebers, wonach der Ansatz des gemeinen Wertes im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen nur anzusetzen ist, soweit die Sachgesamtheiten einem im anderen Vertragsstaat ansässigen Stpfl. iSd. Abs. 1 Satz 1 zuzurechnen sind, sprechen zumindest für eine teleologische Einschränkung

kung des persönlichen Anwendungsbereichs von Abs. 2 Satz 1 auf StSubjekte mit abkommensrechtl. Ansässigkeit in einem anderen DBA-Staat (vgl. RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [479]). Mithin ist die Vorschrift auf Rückzugsfälle von StSubjekten iSd. Abs. 1 mit der Folge der erneuten Begründung der unbeschränkten StPflcht nach der hier vertretenen Auffassung nicht anwendbar.

Der sachliche Anwendungsbereich beschränkt sich – ausweislich des Wortlauts – auf Sachgesamtheiten. Eine Sachgesamtheit ist ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil. Demzufolge ist Abs. 2 Satz 1 nicht auf eine Verschmelzung – unabhängig davon, ob diese aufwärts, abwärts oder seitwärts erfolgt –, eine Aufspaltung oder eine Abspaltung einer KapGes. anwendbar, die Anteile iSd. Abs. 1 Satz 1 ausgibt (vgl. RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [480 ff.]). Dieses Ergebnis gilt mangels Einbringung einer Sachgesamtheit auch für einen Tausch der Anteile an der KapGes. gem. § 21 UmwStG. Gleichwohl wird in einem solchen Fall eine Entstrickung gem. § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG angenommen, da für die erhaltenen neuen Anteile das deutsche Besteuerungsrecht wegfällt (vgl. RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [483]). Dagegen kommt es in den Fällen einer Einbringung des (Teil-)Betriebs der oder Mitunternehmeranteils an der gewerblich geprägten PersGes. iSd. Abs. 1 Abs. 1 gem. § 20 UmwStG sowie im Falle Einbringung in eine PersGes. gem. § 24 UmwStG und einem Formwechsel der PersGes. iSd. Abs. 1 Satz 1 in eine KapGes. gem. § 25 UmwStG zur stpfl. Entstrickung gem. Abs. 2 Satz 1 (vgl. RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [482 ff.]).

Die umfassende Entstrickung der Sachgesamtheit tritt in den vorstehend als einschlägig beschriebenen Fällen jedoch unabhängig davon ein, ob die deutsche Besteuerung der stillen Reserven aus den WG bzw. Anteilen iSd. Abs. 1 Satz 1 im Einzelfall überhaupt gefährdet ist. Folglich geht der Wortlaut von Abs. 2 Satz 1 weit über den vorstehend definierten Zweck des Gesetzes hinaus und ist daher einschränkend anzulegen bzw. anzuwenden, wenn das deutsche Besteuerungsrecht auch nach der Umwandlung bzw. Einbringung der Sachgesamtheit unverändert sichergestellt ist (vgl. SCHNITTKER, FR 2015, 134 [137 ff.]; RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [487]).

II. Besteuerung von Übertragungen aus dem Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmeranteilen (Abs. 2 Satz 2)

28

Abs. 2 Satz 2 schließt eine Privilegierung der Einzelrechtsnachfolge in WG und Anteile iSd. Abs. 1 bei unentgeltlicher Übertragung gem. § 6 Abs. 3, 5 aus. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 enthält eine Rechtsfolgenverweisung auf den gemeinen Wertansatz iSd. Abs. 2 Satz 1 für den Fall, dass eine Übertragung oder Überführung der WG und Anteile iSd. Abs. 1 aus dem Gesamthandsvermögen oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers einer PersGes. iSd. Abs. 1 erfolgt. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 erweitert den gemeinen Wertansatz auf die Überführung bzw. Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer PersGes. iSd. Abs. 1. Folglich sind Übertragungen aus dem BV eines Einzelunternehmens (vgl. Abs. 1 Satz 4) vom Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 nicht erfasst (RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [485, 487]).

Problematisch ist – wie bereits bezüglich Abs. 2 Satz 1 festgestellt – auch im Falle des Abs. 2 Satz 2, dass die Norm ohne konkrete Prüfung im Einzelfall ohne die Feststellung eines Wegfalls des deutschen Besteuerungsrechts für die WG

bzw. Anteile iSd. Abs. 1 die Rechtsfolge der Entstrickung anordnet. Weder die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils an einer PersGes. iSd. Abs. 1 zwischen natürlichen Personen noch die Übertragung der WG bzw. Anteile iSd. Abs. 1 nach den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 2, 3 führt im Ergebnis zu einer stfreien Entstrickung (vgl. RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [485 ff.]). Demzufolge ist auch für Abs. 2 Satz 2 eine teleologische Reduktion der Rechtsnorm auf solche Fälle vorzunehmen, bei denen das deutsche Besteuerungsrecht an den WG bzw. Anteilen iSd. Abs. 1 konkret gefährdet ist bzw. untergeht (vgl. SCHNITTKER, FR 2015, 134 [137 ff.]; RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [487]).

29 **III. Besteuerung eines Strukturwandels (Abs. 2 Satz 3)**

Durch Abs. 2 Satz 3 ordnet der Gesetzgeber eine entsprechende Anwendung von Abs. 1 für Fälle eines „Strukturwandels“ an. Ein Strukturwandel liegt hier nach vor, wenn die WG oder Anteile iSd. Abs. 1 von der PersGes. für eine Betätigung iSd. § 15 Abs. 2 genutzt werden. Hierdurch verhindert der Gesetzgeber, dass der Stpfl. eine originär nur gewerblich geprägte PersGes. durch eine Anreicherung um gewerbliche Tätigkeiten auch nach abkommensrechtl. Auslegung als BS iSd. Art. 5, 7 OECD-MA einem inländ. Besteuerungszugriff (wieder) zugänglich macht. Warum der Gesetzgeber durch die Rechtsfolge von Abs. 2 Satz 3 – den Ansatz des gemeinen Wertes für die „strukturgewandelte“ Sachgesamtheit – den grundlegenden Zweck von § 50i – Sicherung des inländ. Besteuerungsrechts – dadurch sanktioniert, dass derart zweckgerichtete Maßnahmen des Stpfl. zu einer umfassenden Entstrickungsbesteuerung führen, erschließt sich weder dem Verfasser noch der Literatur (vgl. SCHNITTKER, FR 2015, 134 [137 ff.]; BORN, DStR 2014, 1849 [1854]; KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, ISR 2014, 257 [264]; RÖDDER/KUHR/HEIMIG, Ubg 2014, 477 [486]). Folglich ist auch im Fall des Abs. 2 Satz 3 eine teleologische Reduktion auf solche Fälle geboten, in denen es infolge eines Strukturwandels nicht zur Entstehung einer abkommensrechtl. BS im Inland kommt bzw. die WG bzw. Anteile iSd. Abs. 1 dieser originär gewerblichen BS nicht zugeordnet werden können. Insofern bliebe es jedoch bereits bei den Rechtsfolgen des Abs. 1, so dass Abs. 2 Satz 3 allenfalls deklaratorischer Natur wäre.

30 **IV. Betriebsaufspaltung unberührt (Abs. 2 Satz 4)**

Abs. 2 Satz 4 lässt die Regelung über die entsprechende Anwendung von Abs. 1 Sätze 1 bis 3 auf Fälle einer Betriebsaufspaltung iSd. Abs. 1 Satz 4 durch Abs. 2 Sätze 1 bis 3 unberührt. Nach der hier vertretenen Auffassung statuiert die Vorschrift damit eine Ausnahme von der zwingenden Realisierung stiller Reserven bei Vorgängen iSd. Abs. 2 Sätze 1 bis 3. Das ist systematisch nur konsequent, da der Wegfall der personellen oder sachlichen Verflechtung zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen zwingend zur stpfl. Realisierung der stillen Reserven wegen einer Betriebsaufgabe gem. § 16 führt, so dass es in Fällen des Abs. 1 Satz 4 keiner Flankierung durch Vorschriften zur Umgehungsgestaltung bedarf (vgl. KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, ISR 2014, 257 [262]).