

§ 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 BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5)

(1) ¹Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17

1. vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden,
2. ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, und
3. ist das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden,

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

1. der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt,
2. die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht und
3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der neuen Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes bereits im Einbringungszeitpunkt ausgeschlossen oder beschränkt ist oder vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist.

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) Bei Einbringung nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 abweichend von § 20 Absatz 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile oder hinsichtlich der mit diesen im Zusammenhang stehenden Anteile im Sinne des § 22 Absatz 7 des Umwandlungssteuergesetzes ausgeschlossen oder beschränkt ist.

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

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50i

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

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

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 Werts bei Einbringungen
 gem. § 20 UmwStG**

I. Tatbestand	27	II. Rechtsfolge	28
-------------------------	----	---------------------------	----

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 Personengeschaftern, 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; *Bron*, Der neue § 50i EStG und seine Gefahren – mit Kanonen auf Spatzen zu schießen, DStR 2014, 1849; *Hechtner*, Steuerpolitisches Update aus Berlin, NWB 2014, 2610; *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, Umfassende Verschärfung von § 50i EStG im Rahmen des „Kroatiengesetzes“, ISR 2014, 257; *Patt*, Umstrukturierung gewerblich infizierter/geprägter Personengesellschaften, EStB 2014, 377; *Rödter/Kuhr/Heimig*, § 50i EStG-Strukturen nach dem „Kroatiengesetz“ – warum massive Kollateralschäden drohen, Ubg 2014, 477; *Liekenbrock*, Beseitigung des § 50i EStG-Problems durch qualifizierten Anteilstausch, DStR 2015, 1535; *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; *Benz/Böhmer*, Das BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG, DStR 2016, 145; *Bodden*, Steuergerechtigkeit im Billigkeitsverfahren nach § 163 AO, DStR 2016, 1714; *Brombach-Krüger*, Entschärfung des § 50i EStG?, IStR 2016, 407; *Heinlein/Euchner*, Das Anwendungsschreiben zu § 50i Abs. 2 EStG – zugleich das Ende der faktischen Umstrukturierungs- und Nachfolgesperre?, BB 2016, 795; *Heurung/Schmidt/Berhorst*, Der GmbH-Geschafter im Lichte der deutschen Entstrickungsbesteuerung – § 50i EStG und das BMF-Schreiben v. 21.12.2015 im Fokus, GmbHR 2016, 1009; *Liekenbrock*, Entschärfung von § 50i EStG durch das Anti-BEPS-Gesetz!?, DStR 2016, 2609; *Stein*, Konsequenzen des § 50i EStG und der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nach dem BMF-Schreiben für (grenzüberschreitende) Erbschafts- und Schenkungsfälle, ZEV 2016, 138; *van Lishaut/Hannig*, Zwangsrealisation nach § 50i Abs. 2 EStG wird durch BMF-Schreiben v. 21.12.2015 entschärft, FR 2016, 50; *Wertz/Scholz*, Die Bedeutung des § 50i EStG für (vorweggenommene) Erbfolgen, ErbStB 2016, 310; *Adrian/Fey/Selzer*, BEPS-Umsetzungsgesetz 1, StuB 2017, 94; *Liekenbrock*, Neuer § 50i Abs. 2 EStG und Aufhebung des Billigkeitserlasses vom 21.12.2015, ISR 2017, 115; *Kraft/Ungemach*, Deutsche Entstrickungsregelungen im Bereich des Betriebsvermögens – Bestandsaufnahme und aktuelle, praxisrelevante Entwicklungen -, DStZ 2020, 440.

I. Grundinformation zu § 50i

1

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. ungeachtet der Zuweisung des Besteuerungsrechts durch ein anwendbares DBA zum anderen Vertragsstaat (*treaty override*). Voraussetzung hierfür ist, dass die Anteile bzw. WG vor dem 29.6.2013 durch den Stpfl. auf eine „gewerblich infizierte“ oder „gewerblich geprägte“ Pers-

Ges. iSd. § 15 Abs. 3 übertragen oder überführt wurden und eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben ist. 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 worden ist und die einbringende PersGes. hiernach als „gewerblich geprägte“ PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 verblieben ist. Die Besteuerungsfolge von Abs. 1 Satz 2 knüpft zudem an den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den erhaltenen Anteilen zum Zeitpunkt der Einbringung oder bis zum Ablauf des 31.12.2016 an. Abs. 1 Satz 3 erfasst zusätzlich auch die laufenden Einkünfte des Stpfl. aus dieser PersGes. ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines im Einzelfall anwendbaren DBA (*treaty override*) als stpfl., soweit die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (§ 52 Abs. 48 Satz 2). Abs. 1 Satz 4 erklärt die Besteuerungsfolgen der 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. Abs. 2 gestattet Einbringungen gem. § 20 UmwStG im tatbestandlichen Kontext zu Abs. 1 bei Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland an den erhaltenen oder mitverstrickten Anteilen iSv. § 22 Abs. 7 UmwStG abweichend von § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nur zum gemeinen Wert, wenn der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist (§ 52 Abs. 48 Satz 4).

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 50i

1. Rechtsentwicklung

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. 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 aber am 17.1.2013 abgelehnt (vgl. BTDrucks. 33/13; 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; in Abs. 1 Sätze 3 und 4 wurden redaktionelle Änderungen durch die Bezugnahme auf den neuen Abs. 1 Satz 2 vorgenommen. Regelungen zum zeitlichen Anwendungsbereich finden sich in § 52 Abs. 48.

BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000): Ergänzung von Abs. 1 Sätze 1 und 2 um eine redaktionelle enumerative Aufzählung der Tatbestandsvoraussetzungen und eine allgemeine Entstrickungsvoraussetzung mit zeitlicher Begrenzung auf den Ablauf des 31.12.2016 jeweils in der Nr. 3. Vollständige Neufassung von Abs. 2 mit rückwirkender Ersetzung der Altfassung und Beschränkung auf Einbringungen gem. § 20 UmwStG, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist (§ 52 Abs. 48 Satz 4).

2. Zeitlicher Geltungsbereich

2a

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 und vor dem 1.1.2017 vollzogen wurden (§ 52 Abs. 48 Satz 1), wenn die Verstrickung vor dem 29.6.2013 erfolgt war. Folglich ist die Vorschrift auf Entstrickungen vor dem 30.6.2013 nicht anwendbar (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 [2014/0599097], BStBl. I 2014, 1258, Rz. 2.3.3.7). Mithin hat der Gesetzgeber im BEPS-UmsG v. 20.12.2016 die Suspendierung der allgemeinen Entstrickungsregelung durch § 50i dahingehend zeitlich begrenzt, dass die Vorschrift nur noch für Sachverhalte gilt, in denen das Besteuerungsrecht an den betreffenden WG oder Anteilen iSv. § 17 vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 81). Für alle Fälle eines Ausschlusses bzw. einer Beschränkung nach diesem Zeitpunkt sind die allgemeinen Entstrickungsregeln anzuwenden (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 82). 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 des KroatienAnpG v. 25.7.2014 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 damit § 50i Satz 3 idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802). Abs. 2 idF des BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) ist gem. § 52 Abs. 48 Satz 4 erstmals für Einbringungen anzuwenden, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist. § 50i Abs. 2 idF des Art. 2 KroatienAnpG v. 25.7.2014 ist somit zu keinem Zeitpunkt anzuwenden (BMF v. 5.1.2017 – IV B 5 - S 1300/14/10007, BStBl. I 2017, 32). Damit ist auch nach Verwaltungsauffassung klar, dass die von 2014 bis 2016 geltende Zwangsbesteuerung von § 50i-Unternehmen im Falle einer Umwandlung oder Einbringung iSd. § 1 UmwStG, einer Erbschaft oder Schenkung nach § 6 Abs. 3, einer Überführung oder Übertragung nach § 6 Abs. 5 oder im Falle eines sog. Strukturwandels in keinem Fall anzuwenden ist (*Liekenbrock*, ISR 2017, 115 [116]). Da hierin eine Begünstigung des Stpfl. gegenüber der Altfassung des Abs. 2 liegt, ist eine verfassungsrechtl. relevante Rückwirkungsproblematik nicht zu besorgen (vgl. *Liekenbrock*, DStR 2016, 2609 [2616]).

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, zB gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b, auf eine gewerblich geprägte PersGes. – regelmäßig eine GmbH & Co. KG – übertragen wurden; die Besteuerung sollte damit auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Entstrickung bzw. Veräußerung hinausgeschoben werden (vgl. *U. Prinz*, DB 2013, 1378 [1379]; *Brandenburg*, 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, Rz. 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 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Rz. 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 Inzifizierung) 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*, DBA, 2019, Art. 7 OECD-MA 2008 Rz. 55; *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 Auslegung und Subsumtion des einzelnen Sachverhalts 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; BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63; BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFHE 234, 339).

Dies hätte zur Folge gehabt, dass für DBA-Zwecke die zB in 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 BGBI. 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 verbindlichen Zusa-

gen 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 AmtshilfeRLUMsG ein Nichtanwendungsgesetz gegen die diesbezügliche BFH-Rspr. dar (U. Prinz, DB 2013, 1378 [1381]).

Dem Gesetzgeber wurde jedoch schnell klar, dass § 50i idF des AmtshilfeRLUMsG 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 enthielten 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. selbst 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 – Gestaltung mittels 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 Steuertatbestände (vgl. Empfehlung des FinAussch., BTDrucks. 18/1995, 20 ff., 106 ff.).

Insbesondere die Ergänzung von § 50i durch den Abs. 2 misslang jedoch völlig, da die Vorschrift idF des KroatienAnpG, gemessen am Zweck der Vorschrift, weitere Umgestaltungsgestaltungen des Grundtatbestands auszuschließen, eine überschießende Wirkung entfaltete. Nach vielfältiger Kritik in der Literatur (vgl. Bron, DStR 2014, 1849; Liekenbrock, DStR 2015, 1535; Patt, EStB 2014, 377) begrenzte das BMF (BMF v. 21.12.2015 – IV B 5 - S 1300/14/10007 [2015/1035715], BStBl. I 2016, 7) schließlich die tatbestandliche Anwendung von § 50i Abs. 2 auf solche Fälle, in denen das deutsche Besteuerungsrecht an den übertragenen WG oder laufenden Einkünften ausgeschlossen wird. In der Praxis sollten die reinen Inlandsfälle im Billigkeitsverfahren nach § 163 AO auf Antrag des Stpfl. ausgefiltert werden (vgl. Benz/Böhmer, DStR 2016, 145; Bodden, DStR 2016, 1714; Heurung/Schmidt/Berhorst, GmbHR 2016, 1009; Stein, ZEV 2016, 138). Der Gesetzgeber hat jedoch erkannt, dass aus Gründen der Rechtssicherheit eine vom Gesetzeswortlaut nachhaltig abweichende Verwaltungspraxis für die Stpfl. auf Dauer nicht akzeptabel ist und daher die überschießenden Wirkungen von § 50i Abs. 2 durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) rückwirkend und umfassend beseitigt (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 81 ff.; BMF v. 5.1.2017 – IV B 5 - S 1300/14/10007 [2016/1189929], BStBl. I 2017, 32). Gleichzeitig hat der Gesetzgeber im BEPS-UmsG v. 20.12.2016 die Suspendierung der allgemeinen Entstrickungsregelung durch § 50i zeitlich begrenzt, so dass die Vorschrift in ihrer Gesamtheit nur noch für Sachverhalte gilt, in denen das Besteuerungsrecht an den betreffenden WG oder Anteilen iSv. § 17 vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 81). Für alle Fälle eines Ausschlusses bzw. einer Beschränkung nach diesem Zeitpunkt sind die allgemeinen Entstrickungsregeln anzuwenden (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 82).

4 IV. Vereinbarkeit des § 50i mit höherrangigem Recht

Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht: Grundsätzlich ist die Besteuerungsanordnung in § 50i ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines im Einzelfall anwendbaren DBA beim Stpfl. durchzusetzen. Insofern handelt es sich bei § 50i um eine bewusste Ausschaltung der Abkommenswirkung (*treaty override*). Die Vereinbarkeit eines *treaty override* mit dem GG ist durch den Beschluss des 2. Senats des BVerfG (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 327) inzwischen dahingehend geklärt, dass darin kein grundsätzlicher Verfassungsverstoß zu sehen ist (vgl. *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2019, Systematik der DBA, Rz. 185). Im Lichte dieser Rspr. ist § 50i als verfassungskonformes *treaty override* einzustufen, da die Norm den Anwendungsvorrang eines DBA im Einzelfall ausdrücklich ausschaltet.

Unseres Erachtens greift § 50i auch nicht in die Bestandskraft von bereits erteilten verbindlichen Auskünften eines Stpfl. ein, so dass kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG in Verbindung mit dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung vorliegt. 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 idR nicht die steuerneutrale Behandlung der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG aus dem BV thematisiert worden sein, da die StPflicht 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. 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 ist auch nach Änderung der BFH-Rspr. durch BFH v. 28.4.2010 (BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550) gesichert, da der Wortlaut des § 50i ausnahmslos alle Übertragungsfälle vor dem 29.6.2013 erfasst und der Gesetzgeber das Vertrauen des Stpfl. auf die nachgelagerte deutsche Besteuerung im Veräußerungs- bzw. Entnahmefall ausdrücklich zum Gegenstand der Gesetzesbegründung zu § 50i macht (Empfehlung des FinAussch. zum JStG 2013, BRDrucks. 632/12, 18). Hiervon sollten auch die bis zum 30.6.2013 der Höhe nach verstrickten stillen Reserven erfasst sein (vgl. *Liekenbrock*, DStR 2016, 2609 [2611]). Insofern ist auch nicht von einem gegenläufigen Verhalten der FinVerw. auszugehen (vgl. *Bilitewski/Schifferdecker*, Ubg 2013, 559 [565]). Zudem sorgt die zeitliche Begrenzung von § 50i durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 auf Sachverhalte, in denen das Besteuerungsrecht an den betreffenden WG oder Anteilen iSv. § 17 vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist, für zusätzliche Rechtssicherheit, da über diesen Zeitpunkt hinaus wieder die allgemeinen Entstrickungsregeln zur Anwendung kommen, wenn der Stpfl. einen entsprechenden Lebenssachverhalt verwirklicht.

Einen Verstoß gegen das verfassungsrechtl. Rückwirkungsverbot könnte dagegen die Erweiterung des StTatbestands in Abs. 1 Satz 1 um Einbringungsfälle iSd. § 20

UmwStG durch Abs. 1 Satz 2 konstituieren (vgl. allg. zu den verfassungsrechtl. Grenzen rückwirkender Steuergesetze *Kirchhof*, DStR 2015, 717). Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich bei der Ergänzung von Abs. 1 Satz 2 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 lediglich um eine deklaratorische Maßnahme, da der Wille zur Erfassung dieser Fälle bereits im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2013 während des Jahres 2012 zum Ausdruck gebracht worden sei (vgl. BTD Drucks. 18/1995, 108, unter Verweis auf BR Drucks. 139/13, 141), so dass Fälle des Abs. 1 Satz 2 gem. § 52 Abs. 48 Satz 1 bereits 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 AmtshilfeRL-UmsG 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 Entsch. des BVerfG v. 17.12.2013 (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 mit § 52 Abs. 48 Satz 1 jedenfalls für Veräußerungen und Entnahmen nach dem 29.6.2013 bis zum 31.12.2013 eine verfassungswidrige tatbestandliche Rückanknüpfung 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 auf Veräußerungen und Entnahmen im VZ 2014 anwendbar wären.

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, BR Drucks. 632/1/12, 18). Diese Begr. ist uE 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 undifferenzierte Rückwirkung tolerieren wird (*Pohl*, IStR 2013, 699 [703]).

Vereinbarkeit mit Europarecht: Die Vereinbarkeit eines *treaty override* mit europäischem Gemeinschaftsrecht – insbes. mit den Grundfreiheiten des AEUV – ist seit der Entsch. des EuGH v. 6.12.2007 (EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05 – Columbus Container Services, ECLI:EU:C:2007:754, Slg. 2007, I-10451) ebenfalls geklärt. Ein *treaty override* verstößt danach nicht gegen Gemeinschaftsrecht.

Für den Stpfl. bleibt gleichwohl zu prüfen, ob die Anwendung des § 50i im Zusammenhang mit seinem individuellen grenzüberschreitenden Wegzugsfall im Gemeinschaftsgebiet einen Verstoß gegen die Niederlassungs- oder ArbN-Freizügigkeit 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 In-

du, ECLI:EU:C:2011:785, Slg. 2011, I-12273; EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, ECLI:EU:C:2014:20, ABl. EU 2014 Nr. C 93, 6).

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 die Vergleichsgruppe die Abschirmwirkung eines DBA eingreift und dadurch die beschränkte EStPfl. im Inland ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Der durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 rückwirkend eingeführte Abs. 2 genügt (nur) teilweise europarechtl. Anforderungen (aA *Liekenbrock*, DStR 2016, 2609 [2614f.]; *Benecke/Blumenberg*, StbJb. 2014/15, 438, zu Abs. 2 idF des Kroatien-AnpG). Eine stpfl. Realisierung der stillen Reserven aus WG bzw. Anteilen iSv. Abs. 1 im Falle einer Einbringung gem. § 20 UmwStG ist abweichend von § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vorgesehen, wenn es hierdurch sonst zu einer stfreien Entstrickung kommen würde. Die Gesetzesbegründung stellt hierzu sinngemäß fest, dass die nachgelagerte Besteuerung der übertragenen WG auf den Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme die „Geschäftsgrundlage“ für die vorher unterbliebene Besteuerung der stillen Reserven sei (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 83). Umgeht der Stpfl. die Besteuerung durch eine vorherige Einbringung gem. § 20 UmwStG, ist es im Lichte der vorstehenden Rspr. des EuGH zwar grds. nicht zu beanstanden, wenn zum Zwecke der stl. Erfassung der stillen Reserven durch die Bundesrepublik Deutschland die Privilegierung der Buchwertfortführung in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für diesen Einzelfall ausgesetzt wird (aA *Liekenbrock*, DStR 2016, 2609 [2614f.]). Kritisch ist dagegen die sofortige Erhebung der Steuer ohne Realisationsakt iSv. Abs. 1 auf den Einbringungszeitpunkt, mithin also ohne Veräußerung oder Entnahme der Anteile, zu werten. Hierzu hat der EuGH entschieden, dass dem Stpfl. zumindest die Wahl zwischen einer sofortigen Zahlung dieser Steuer oder einem Zahlungsaufschub bis zum tatsächlichen Realisationsakt, ggf. zuzüglich Zinsen, zu gewähren ist (vgl. EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – *Verder LabTec*, ECLI:EU:C:2015:331, ABl. EU 2015 Nr. C 236, 11). Eine solche Wahlmöglichkeit ist in Abs. 2 – im Unterschied zB zur Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 durch § 4g – nicht vorgesehen.

5 V. Geltungsbereich des § 50i

Der persönliche Geltungsbereich der Abs. 1 und 2 erfasst alle abkommensrechtl. nichtansässigen und damit beschränkt stpfl. Gesellschafter einer PersGes. iSv. § 15 Abs. 3 oder einer Besitz-PersGes. im Falle einer Betriebsaufspaltung.

Der sachliche Geltungsbereich ist auf Einkünfte aus der Entstrickung von WG des BV bzw. Anteilen gem. § 17 und alle laufenden Einkünfte begrenzt, die von den benannten PersGes. erzielt werden.

6 VI. Verhältnis des § 50i zu anderen Vorschriften

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]). Hierbei ist insbes. die zeitliche Begrenzung von § 50i durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 zu beachten, wonach die Suspendierung der allgemeinen Entstrickungsregelungen nur noch für Sachverhalte gilt, in denen das Besteuerungsrecht an den betreffenden WG vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist, mithin also nach diesem Zeitpunkt die allgemeinen Entstrickungsregeln uneingeschränkt zur Anwendung kommen (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 81 f.).

Verhältnis zu § 6 Abs. 3, 5: Durch die Neufassung von Abs. 2 durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 entfällt die Bezugnahme auf § 6 Abs. 3, 5. Gleichzeitig wird § 6 Abs. 3 Satz 1 sprachlich an die neueren Gesetzesformulierungen in § 6 Abs. 5 Satz 1 und § 16 Abs. 3 Satz 2 durch einen Vorbehalt angepasst, der die Begünstigung der Buchwertfortführung daran knüpft, dass die Besteuerung der stillen Reserven bei dem die betriebliche Einheit fortführenden Rechtsnachfolger sichergestellt ist (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 18/10506, 80). Insofern entfällt aufgrund des territorialen Besteuerungsvorbehalts die Notwendigkeit für die Anordnung eines *lex-specialis*-Vorrangs von § 50i vor § 6 Abs. 3, 5.

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 beschränkten 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; BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602; BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165). Folglich würden die allgemeinen Vorschriften über die beschränkte StPflcht gem. § 49 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 verdrängt die Möglichkeit zur Buchwertfortführung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für Einbringungen gem. § 20 UmwStG nach dem *lex-specialis*-Grundsatz, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile oder hinsichtlich der mit diesen im Zusammenhang stehenden Anteile iSd. § 22 Abs. 7 UmwStG ausgeschlossen oder beschränkt ist.

Verhältnis zum KStG: Einkünfte von juristischen Personen als Gesellschafter einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 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 sichergestellt. Auf Ebene der Gesellschafter kommt es zu einer Kürzung des Gewerbeertrags 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.

8–9 Einstweilen frei.

10 VII. Ermittlung der Einkünfte

Bei der Einkünfteermittlung der Veräußerungsgewinne ist insbes. § 17 Abs. 2 (s. § 17 Anm. 160ff.) für die Veräußerung von Anteilen an KapGes. und § 16 Abs. 2 (s. § 16 Anm. 400ff.) 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. 790f.) mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 bzw. § 10 BewG (s. § 6 Anm. 420ff.) 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. 792) mit der Folge einer Bewertung mit dem gemeinen Wert gem. § 9 Abs. 2 BewG ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht einschlägig, da § 50i in seinem zeitlichen Anwendungsbereich bis zum Ablauf des 31.12.2016 die Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 3 aufgrund des lex-specialis-Vorrangs gerade ausschließt. Darüber hinaus sind die laufenden Einkünfte der PersGes. nach den allgemeinen Vorschriften für beschränkt Stpfl. zu ermitteln. Dagegen ist in Fällen des Abs. 2 der gemeine Wert gem. § 9 Abs. 2 BewG einschlägig.

11 VIII. Vermeidung der Doppelbesteuerung

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. Insoweit ist auch die Anwendung von § 50 Abs. 3 auf Fälle des § 50i ausgeschlossen, wenn der Ansässigkeitsstaat des Stpfl. die Doppelbesteuerung im Rahmen der dortigen unbeschränkten StPfl. mit konstituiert. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung kann damit – systemkonsequent – nur durch den Ansässigkeitsstaat des Stpfl. auf Basis des dort einschlägigen nationalen StRechts erfolgen. Alternativ kann sich der Stpfl. ggf. durch ein Verständigungsverfahren auf Basis des im Einzelfall einschlägigen DBA behelfen.

12–15 Einstweilen frei.

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

Abs. 1 Satz 1 erfasst Einkünfte eines abkommensrechtl. nichtansässigen Gesellschafters einer PersGes. aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG des BV nach dem 29.6.2013 (vgl. § 52 Abs. 48 Satz 1). Einkünfteerzielungs- und Gewinnermittlungssubjekt ist ausschließlich eine der in § 15 Abs. 3 abschließend aufgezählten PersGes. Zeitlich ist der Tatbestand begrenzt auf Anteile iSd. § 17 bzw. auf WG des BV, die vor dem 29.6.2013 steuernneutral auf die PersGes. übertragen oder überführt wurden und das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung der diesbezüglichen stillen Reserven ohne Anwendung der Vorschrift vor dem 1.1.2017 beschränkt worden ist.

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 alleinbringungsgeborene 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; aA BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 – S 1300/09/10003 [2014/0599097], BStBl. I 2014, 1258, Rz. 2.3.3).

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind alle Sachen, Rechte oder sonstigen Vorteile, die selbständig bewertbar bzw. 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 (s. Vor §§ 4-7 Anm. 116 ff.; § 4 Anm. 40 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; BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63). Die Übertragung von Anteilen bzw. WG auf eine originär gewerbliche Pers-

Ges. 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. 220 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; *Liekenbrock* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2019, Anhang 8 Rz. 19 ff.). Eine Erweiterung erfährt der Abs. 1 Satz 1 hinsichtlich der tatbestandlichen Reichweite einer Übertragung bzw. Überführung durch Abs. 1 Satz 2 („gilt auch“). 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.

Das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinns aus den Anteilen bzw. WG muss ungeachtet der Anwendung des Abs. 1 vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden sein. Diese Tatbestandsvoraussetzung fordert eine konkrete Entstrickungshandlung des Stpfl. vor dem 1.1.2017. Denkt man die Privilegierung des Abs. 1 Satz 1, die abweichend von den allgemeinen Entstrickungsregeln zu einem Besteuerungsaufschub für die stillen Reserven des § 50i-WG bis zur Veräußerung oder Entnahme aus dem BV führt, hinweg, muss der vom Stpfl. im Einzelfall verwirklichte Lebenssachverhalt unmittelbar zu einem tatbestandlichen Verlust des Besteuerungsrechts für die Bundesrepublik Deutschland führen. Im Kontext des *treaty override* handelt es sich hierbei um Beschränkungen, die im Verhältnis zu einem Staat eintreten, mit der die Bundesrepublik Deutschland ein DBA geschlossen hat und dieses DBA im konkreten Lebenssachverhalt dazu führt, dass der andere Staat ein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven des § 50i-WG begründet. Die denkbaren Fallkonstellationen sind vielfältig und reichen von einem einfachen Wohnsitzwechsel des Stpfl. über gesellschaftsrechtl. Anteilsübertragungen bis hin zu Schenkungen. Ein vollständiger Verlust des deutschen Besteuerungsrechts ist nicht erforderlich, vielmehr reicht eine Beschränkung, wie zB durch das Entstehen eines Quellensteuerrechts im anderen DBA-Staat mit Anrechnungsvorbehalt im Inland oder durch die Ansässigkeit nur eines Gesellschafters im DBA-Ausland mit einem geringen kapitalmäßigen Anteil aus (vgl. *Liekenbrock*, DStR 2016, 2609 [2611]).

Im Umkehrschluss bedeutet die zeitliche Begrenzung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, dass im Falle einer tatbestandlichen Entstrickungshandlung eines Stpfl. nach dem 31.12.2016 die Privilegierung des Abs. 1 Satz 1 für eine aufgeschobene Besteuerung der stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme nicht mehr eingreift. Mithin sind ab diesem Zeitpunkt die allgemeinen Entstrickungsregeln uneingeschränkt anzuwenden.

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], BStBl. I 2014, 1258, Rz. 2.3.3.2). Für alle zeitlich nachfolgenden Erwerbe 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, Rz. 2.3.3.3, 2.3.3.7; *Mitschke*, FR 2013, 694 [697]). Die für eine sofortige Entstrickungsbesteuerung erforderliche Rechtsgrundlage ist § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 4g.

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]).

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. 170 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. 220 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. 240 ff.).

Eine Besteuerung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt darf nicht stattgefunden haben, dh., es muss sich um eine steuerneutrale Übertragung bzw. Überführung auf die PersGes. gem. § 15 Abs. 3 zum Buchwert gehandelt haben. Das kann zielgerichtet aufgrund einer rechtl. Anordnung – zB § 6 Abs. 3, 5 – geschehen oder Folge eines schlichten Realaktes sein, zB die tatsächliche (Mitbe-) Nutzung eines WG durch eine in- oder ausländ. BS, 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 StPfl. entsprechenden Besteuerung unterliegt (vgl. *Pohl* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2019, Art. 4 OECD-MA Rz. 22 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*, DBA, 2019, Art. 4 OECD-MA Rz. 61 ff.). Die Anwendung der sog. *tie-breaker rule* in Art. 4 Abs. 2 OECD-MA muss demnach hier zu dem Erg. kommen, dass der Stpfl. für Zwecke der Anwendung des DBA im anderen Vertragsstaat als ansässig gilt.

2. Rechtsfolge der Entstrickungsbesteuerung

17

Auf Rechtsfolgenreite ordnet Satz 1 eine umfassende Besteuerung der Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne beim nichtansässigen Mitunternehmer ohne Anse-

hen 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. bzw. der Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts 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. Insoweit ist § 50i als *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 StTatbestand existiert. Ein Veräußerungsverlust wird vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfasst, da dieser nur auf einen Gewinn aus der Veräußerung bzw. Entnahme abstellt.

Besteuerung der Gewinne erfolgt ungeachtet entgegenstehender DBA-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, Rz. 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 Rz. 111 ff.; *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2013, 365 [368], mwN).

18 Einstweilen frei.

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

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 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 Tat-

bestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 („gilt auch“), 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*, UmwStG, 2019, § 20 UmwStG Rz. 15 ff.) muss vor dem 29.6.2013 stattgefunden haben.

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.

Das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung muss gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 hinsichtlich des Veräußerungs- oder Entnahmegewinns aus den neu gewährten Anteilen an der Körperschaft entweder bereits im Zeitpunkt der Einbringung oder aber spätestens bis zum 31.12.2016 ganz ausgeschlossen oder zumindest beschränkt worden sein. Auch in diesem Fall ist eine teleologische Reduktion der Vorschrift dahingehend geboten, dass der Veräußerungsgewinn bereits auf den Zeitpunkt des Verlusts des deutschen Besteuerungsrechts zu bestimmen ist und nicht erst auf den Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme. Im Umkehrschluss greift die Privilegierung des Abs. 1 Satz 2 im Verhältnis zur allgemeinen Entstrickungsbesteuerung nicht mehr, wenn der den Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland unter dem jeweils einschlägigen DBA begründende Lebenssachverhalt erst nach dem 31.12.2016 verwirklicht worden ist.

III. Besteuerung von laufenden Einkünften (Abs. 1 Satz 3)

1. Tatbestand der Einkünftequalifikation

20

Abs. 1 Satz 3 erweitert den StTatbestand 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 Mitunternehmerschaft, 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 SonderBV.

2. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung auf Satz 1

21

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. Hiervon 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 hinreichend ein, so dass eine Anwendung auf Stpfl. in Betracht kommt, die zu keinem Zeitpunkt in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl. waren. Damit erfährt das *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. Diese Reduktion ist für Abs. 1 Sätze 1, 2 durch das neue Tatbestandsmerkmal der Nr. 3 mit dem BEPS-UmsG v. 20.12.2016 vollzogen worden. Unverständlich ist daher, warum Abs. 1 Satz 3 keine tatbestandliche Anpassung erfahren hat.

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 ebenfalls 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 StObjekte 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 im Sinne des Veranlassungsprinzips entfallen. In der Praxis dürfte eine solche Abgrenzung sicherlich schwierig sein, was sich jedoch nicht zu Lasten des Stpfl. im Einzelfall auswirken darf. Folglich sind FinVerw. und Gesetzgeber hier weiterhin 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. Insofern ist die tatbestandliche Reichweite eines *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]). Auch die mangelhafte Begrenzung von Abs. 1 Satz 3 auf der Zeitschiene ist vor dem Hintergrund der Anpassungen von Abs. 1 Satz 1, 2 durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 nicht nachvollziehbar, zumal nach Auffassung des BMF die Besteuerung der laufenden Einkünfte mit der Veräußerung oder Entnahme endet (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 [2014/0599097], BStBl. I 2014, 1258, Rz. 2.3.3.5).

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. Gemäß § 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 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, Rz. 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, Rz. 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.

2. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung

26

Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor und sind die Einkünfte des sog. Besitzunternehmens hiernach als gewerblich einzustufen, gilt dies nach Abs. 1 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 Werts bei Einbringungen gem. § 20 UmwStG

27 I. Tatbestand

Einbringung nach § 20 UmwStG: Abs. 2 idF des BEPS-UmsG v. 20.12.2016 suspendiert das Bewertungswahlrecht in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für WG oder Anteile iSd. Abs. 1 bei einer Einbringung gem. § 20 UmwStG, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland an der Besteuerung des Veräußerungsgewinns der erhaltenen Anteile oder diesbezüglicher Anteile gem. § 22 Abs. 7 UmwStG ausgeschlossen oder beschränkt ist. In zeitlicher Hinsicht ist die Besteuerung der stillen Reserven für Einbringungen anzuwenden, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist (§ 52 Abs. 48 Satz 4).

Nur noch Einbringung nach § 20 UmwStG statt Umwandlungen und Einbringungen iSd. § 1 UmwStG: Ursprünglicher Zweck der extensiven Vorschrift idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014 war ausweislich der Gesetzesbegründung die umfassende Verhinderung einer ertragstfreien Entstrickung inländ. stiller Reserven aus Anteilen oder sonstigen WG iSd. Abs. 1, die vor dem Stichtag 29.6.2013 zum BV einer gewerblich geprägten inländ. 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 StTatbestands von Abs. 1 entzogen wurden (vgl. Empfehlung des Fin-Aussch., BTDrucks. 18/1995, 106). Die umfassende Entstrickungswirkung der Altfassung, die von „Umwandlungen und Einbringungen iSd. § 1 UmwStG“ sprach, trat 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 war. Folglich ging der Wortlaut von Abs. 2 Satz 1 weit über den Zweck des Gesetzes hinaus (vgl. *Schnittker*, FR 2015, 134 [137 ff.]; *Rödter/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 [487]). Dieser Malus ist durch die Reduktion des StTatbestands auf Einbringungsfälle gem. § 20 UmwStG in Verbindung mit dem Entstrickungsvorbehalt an den Anteilen zugunsten der Bundesrepublik Deutschland beseitigt.

Der sachliche Anwendungsbereich erfasst in der Hauptsache folgende Transaktionen mit Bezug zu einer PersGes. iSv. Abs. 1: Einbringung, Einlage oder Ausgliederung eines Mitunternehmeranteils bzw. (Teil-)Betriebs in bzw. auf eine KapGes. Bei der Bestimmung des Anwendungsbereichs von § 20 UmwStG ist weiterhin § 1 Abs. 3 f. UmwStG zu beachten (vgl. *Liekenbrock* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2019, Anhang 8 Rz. 88 ff.). Das gilt auch für mehrstöckige PersGes. Über den Rechtsgrundverweis in § 25 UmwStG gilt Abs. 2 auch für den Formwechsel der PersGes.

Wirtschaftsgüter und Anteile iSd. Abs. 1 müssen vom Stpfl. eingebracht werden. Wirtschaftsgüter iSd. Abs. 1 sind solche des BV und Anteile iSd. Abs. 1 sind solche iSv. § 17 (s. Anm. 16; *Liekenbrock* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2019, Anhang 8 Rz. 98 ff.).

Rechtsgrundverweis auf die sonstigen Voraussetzungen von Abs. 1 Sätze 1 f.: Dem Zweck des Abs. 2 und der Systematik des § 50i entsprechend, eine Umgehung der Besteuerung nach Abs. 1 durch Gestaltungen mittels steuerneutraler Einbringungen gem. § 20 UmwStG mittels Abs. 2 zu verhindern, müssen nach der hier vertretenen Auffassung die übrigen tatbestandlichen Anforderungen entweder

von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 oder von Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 3 zusätzlich vorliegen (s. Anm. 16, 20, 25). Wäre das nicht der Fall, würde Abs. 2 für Einbringungen iSv. § 20 UmwStG weiterhin der Malus einer überschießenden tatbestandlichen Wirkung anhaften.

Einschränkung des Rechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile: Dieses wird regelmäßig bei solchen Anteilseignern eingeschränkt sein, die in einem DBA-Staat nach dem OECD-MA ansässig sind, da insofern Art. 13 Abs. 5 OECD-MA zur Anwendung kommt, der das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuordnet. Auf das Besteuerungsrecht von laufenden Gewinnen (Dividenden) aus den erhaltenen Anteilen kommt es laut Wortlaut der Vorschrift nicht an. Es ist allerdings zu beachten, dass Abs. 2 nicht erst bei einem vollständigen Wegfall des inländ. Besteuerungsrechts, sondern schon bei einer Beschränkung („soweit“) eingreift. Im Umkehrschluss greift die Rechtsfolge des Abs. 2 nicht ein, „soweit“ neu gewährte Anteile zB bei Steuerinländern weiterhin steuerverhaftet bleiben.

II. Rechtsfolge

28

Die Suspendierung des Bewertungswahlrechts führt zu einem zwingenden Ansatz (nur) der eingebrachten oder umgewandelten WG bzw. Anteile gem. Abs. 1 mit dem gemeinen Wert. Hinsichtlich der übrigen WG der Einbringung ist eine Buchwertfortführung entsprechend dem Wortlaut von Abs. 2 weiterhin möglich (vgl. *Liekenbrock*, DStR 2016, 2609 [2613 f.]). Eine vom UmwStG vorgesehene Privilegierung durch Zwischenwertansatz oder Buchwertfortführung ist damit ausgeschlossen. Die Rechtsfolge des Abs. 2 gilt auch für „mitverstrickte“ Anteile iSd. § 22 Abs. 7 UmwStG. Hierbei handelt es sich um bestehende Anteile von Gesellschaftern an der KapGes., auf die im Zuge der Einbringung zumindest teilweise stille Reserven der PersGes. gem. Abs. 1 übergehen (vgl. *Stangl* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2019, § 22 UmwStG Rz. 563 ff.; *Liekenbrock* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2019, Anhang 8 Rz. 106 ff.). Diese stillen Reserven gehen in den Anteilen der übrigen (Alt-)Gesellschafter auf und werden bei Verlust des inländ. Besteuerungsrechts an diesen Bestandsanteilen zur Besteuerung herangezogen.

