

Leseprobe zu



Kirchhof (Hrsg.)

Einkommensteuergesetz

Kommentar

14. überarbeitete Auflage, 2015, 2800 Seiten, gebunden, Kommentar
ISBN 978-3-504-23095-1

164,00 €

Satz 2 zuständig ist, für die Entlastung von der Quellensteuer dieses Staats auf Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des § 50g zu bescheinigen, dass das empfangende Unternehmen steuerlich im Inland ansässig ist oder die Betriebsstätte im Inland gelegen ist.

Literatur: S. den Literaturnachweis zu § 50g.

Während § 50g die materiellen Regelungen zur Umsetzung der RL 2003/49/EG und 2004/66/EG und v. Art. 15 Abs. 2 des Zinsabkommens mit der Schweiz trifft und den Zinsen- und Lizenzgebührenfluss zw. verbundenen Unternehmen v. einer Besteuerung im Staat des Vergütungsschuldner befreit, trifft § 50h – neben § 50d – die in diesem Zusammenhang erforderlichen verfahrensrechtl. Regelungen. § 50h legt fest, dass das FA des Ansässigkeitsstaates oder der Betriebsstätte die Ansässigkeit bzw. Belegenheit im Inland auf Antrag bescheinigen¹ muss.²

50i *Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*

(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 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.

Verwaltung: BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 (Anwendung der DBA auf PersGes.), dort Tz. 2.3.3.

1 S. dazu auch LFD Thüringen v. 9.3.2010 – S 1300 A-80-A 4.101 (Erteilung einer Apostille nach Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 des Haager Übereinkommens vom 5.10.1961 („Haager Apostille“)).

2 Zur Neufassung durch das StÄndG 2007: BT-Drucks. 16/1545, 17.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	B. Tatbestandsvoraussetzungen des Absatzes 1 nF (§ 50i aF) im Einzelnen	9
I. Regelungsgegenstand und Regelungszweck	1	C. Rechtsfolgen	22
II. Anwendungsbereich	3	D. Versagung des Buchwertprivilegs (Abs. 2 nF)	25
1. Persönlicher Anwendungsbereich	3		
2. Zeitlicher Anwendungsbereich; erstmalige Anwendung	4		

Literatur: *Adrian/Franz*, Änderungen der Unternehmensbesteuerung durch das AmtshilfeRLUMsG, BB 2013, 1879; *Bilitewski/Schifferdecker*, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung nat. Pers. in Drittstaaten, Ubg 2013, 559; *Bodden*, Die Neuregelungen des § 50i durch das Kroatien-AnpG, DB 2014, 2371; *Bodden*, § 50i – Eine Bestandsaufnahme, DStR 2015, 150; *Bron*, Der neu gefasste § 50i und seine Gefahren – mit Kanonen auf Spatzen schießen, DStR 2014, 1849; *Ettinger/Beuchert*, Wegzugsbesteuerung im Lichte des § 50i, IWB 2014, 680; *Gosch*, Über Entstrickungen, IWB 2012, 779; *Hruschka*, Das neue BMF-Schreiben zur Anwendung v. DBA auf PersGes., IStR 2014, 785 und DStR 2014, 2421; *Hruschka/Jo. Lüdicke*, Die Wegzugsbesteuerung und der neue § 50i, StbJb. 2013/2014, 237; *Jehl-Magnus*, Die gewerblich geprägte PersGes. im intern. Steuerrecht, § 50i und Entwurf eines neuen BMF-Schr., NWB 2014, 1649; *Köhler*, Entstatt Verstrickungsbesteuerung: § 50i – Nach der Änderung ist vor der Änderung?, ISR 2014, 317; *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, Inhalt und Stellenwert des neuen § 50i, ISR 2013, 365; *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, Umfassende Verschärfung von § 50i iRd. „Kroatiengesetzes“, ISR 2014, 257; *Levedag*, Einbringung und Einlage v. PV in vermögensverwaltende und gewerbliche PersGes., GmbHR 2013, 243; *Liekenbrock*, „Steuerfreie“ Entstrickung oder § 50i?, ISTR 2013, 690; *Loose/Wittkowski*, Folgen der aktuellen BFH-Rspr. zu gewerblich geprägten PersGes. für Wegzugsfälle nach § 6 AStG, IStR 2011, 68; *Jü. Lüdicke*, Gedanken zu § 50i, FR 2015, 128; *Mitschke*, Grenzüberschreitende Sondervergütungen bei PersGes. und gewerblich geprägte PersGes. im internationalen Steuerrecht nach dem AmtshilfeRLUMsG, FR 2013, 694; *Oppel*, Neue Entwicklungen iRd. Wegzugsbesteuerung – viele offene Fragen durch die Treaty override-Regelung des § 50i, SAM 2014, 43; *C. Pohl*, Die „vermögensverwaltende“ PersGes. im Abkommensrecht – Rechtsänderungen durch den neuen § 50i, IStR 2013, 699; *U. Prinz*, PersGes. und DBA, JbFfSt. 2010/2011, 491; *U. Prinz*, Der neue § 50i: Grenzüberschreitende „Gepräge-KG“ zur Verhinderung einer Wegzugsbesteuerung, DB 2013, 1378; *U. Prinz*, Hochproblematische Verschärfung der „§ 50i-Entstrickungsregelung“ im Kroatien-AnpG, GmbHR 16/2014, R241; *Rödter/Kuhr/Heimig*, § 50i-Strukturen nach dem „Kroatiengesetz“ – warum massive Kollateralschäden drohen, Ubg 2014, 477; *Salzmann*, Weitere Treaty override aufgrund des AmtshilfeRLUMsG, IWB 2013, 405; *Salzmann*, Innerstaatlicher GewBetr. als abkommensrechtl. Definition v. Unternehmensgewinnen?, IWB 2013, 846; *Salzmann*, „Nachbesserung“ des § 50i, IWB 2014, 782; *Schnitger* in Brunsbach/Endres/Jü. Lüdicke/Schnitger (Hrsg.), Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013, IFSt. Nr. 492/2013, 84ff.; *Schnitker*, Der neue § 50i Abs. 2 – „Umgehungsvermeidungstatbestand“ oder „Bereichsausnahme“ für gewerblich geprägte oder infizierte PersGes.?, FR 2015, 134; *Schönfeld*, Keine „Wegzugsbesteuerung“ bei Wegzug mit einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten PersGes., IStR 2011, 142; *Sonnleitner*, Anwendung der DBA auf PersGes. – weitere Präzisierungen sind notwendig!, BB 2014, 473; *Töben*, § 50i – Fälle und Unfälle (Wegzugsbesteuerung nach neuen Regeln außerhalb des § 6 AStG), IStR 2013, 682; *v. Werder*, § 50i – Inhalt und Stellenwert iRd. Wegzugsbesteuerung, Hefte zur Intern. Besteuerung, Nr. 190/2014.

A. Grundaussagen der Vorschrift

- 1 **I. Regelungsgegenstand und Regelungszweck.** Durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013¹ ist ein neuer § 50i kreiert worden. **Ziel der Neuregelung** ist es im Kern, einem (in Wegzugsfällen bis dato zum „Standardrepertoire“ gehörenden)² Gestaltungsmodell – in erster Linie – zulasten von § 6 AStG und der dadurch bewirkten (§ 6 Abs. 5 AStG i dF des SEStEG aus Gründen des Unionsrechts und dessen Anforderungen gemilderten, s. § 17 Rn. 10) Entstrickungsbesteuerung Paroli zu bieten, darüber hinaus Vermeidungsstrategien bei **Umstrukturierungen** (§ 20 UmwStG) oder in den **Entstrickungssituationen** des § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 (zu deren tatbestandlichen Defiziten s. § 49 Rn. 16; s. dazu und zum Verhältnis zu jener Norm auch Rn. 2 aE). Dieses Modell versucht(e), vor allem der sog. Wegzugsteuer des § 6 AStG dergestalt zu entgegen, dass die „wesentlichen“ Kapitalbeteiligungen des Anteilseigners vor dessen Wegzug qua steuerneutraler Einlage³ in einer gewerblich geprägten PersGes. (typischerweise in eine Holding-GmbH & Co. KG) „geparkt“ wurden. Die kraft § 15 Abs. 3 Nr. 2 (oder auch kraft **BetrAufsp.**) ausgelöste (und ihrerseits systemwidrige und rein GewSt-induzierte)⁴ gewerblich-fiktive Prägung der an sich (nur) vermögensverwaltenden PersGes. einerseits und die dadurch dem MU'er abkommensrechtl. vermittelte Betriebsstätte andererseits sollen, das ist das angestrebte Gestaltungsziel (und das stand in Einklang mit der

1 BGBl. I 2013, 1809.

2 S. *Roser/Hamminger* in Grotherr, Handbuch der intern. Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 1546f.; *Schnitker*, FR 2015, 134.

3 S. dazu BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713.

4 Sa. *Jü. Lüdicke*, FR 2015, 128.

früheren Verwaltungspraxis)¹, sicherstellen, dass Deutschland das Besteuerungsrecht in einem späteren Veräußerungsfall uneingeschränkt verbleibt und der Entstrickungsfall beim Wegzug infolgedessen nicht ausgelöst wird.² In ähnlicher Weise und Zielrichtung wurden auch andere WG des BV in das BV einer gewerbl. geprägten Ges. überführt. Die FÄ haben dieses Modell augenscheinlich auf breiter Front (vor allem in BaWü.) akzeptiert und Antragstellern entspr. verbindliche (Fortbestandsverstrickungs-)Zusagen erteilt.³ Solche Überlegungen können allerdings angesichts der einschlägigen, mittlerweile st. (und der FinVerw. nunmehr nicht länger widersprechenden, sa. Rn. 2)⁴ Spruchpraxis des BFH zur abkommensrechtl. Gewerblichkeit von PersGes.⁵ kaum Bestand behalten.⁶ Ihnen fehlt die positiv-rechtl. Grundlegung: Nationalstaatliche Gewerblichkeitsfiktionen, wie die kapitalistische „Prägung“ oder „Infektion“ nach Maßgabe von § 15 Abs. 3 oder auch die BetrAufsp, reichen danach nicht aus, um den tatbestandlichen Erfordernissen des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA und dem danach gebotenen abkommenseigenen Regelungsverständnis zu genügen. Maß der Dinge hierfür ist vielmehr stets und allein die ‚originäre‘, keine bloße unilateral-fiktive Gewerblichkeit der zu beurteilenden Tätigkeit. ‚Originär‘ gewerblich (oder auch freiberuflich iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 1)⁷ tätig (iSv. § 15 Abs. 2) sind vermögensverwaltende Holding-PersGes.⁸ indessen nicht, und deshalb scheidet es auch aus, ihnen aus Abkommenssicht eine Betriebsstätte (iSv. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA) zuzumessen oder ihren „Geschäftssitz“ als eine solche zu qualifizieren.⁹ Folge dieser Sichtweise ist, dass das Besteuerungsrecht im anderen Vertragsstaat liegt. Das ergibt sich aus Art. 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA und ist unabhängig davon, ob die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode vereinbart ist, weil das Besteuerungsrecht so oder so im anderen Vertragsstaat als dem Ansässigkeitsstaat liegt.¹⁰

Die FinVerw. wurde also gewissermaßen v. der Vergangenheit der administrativen „Falschbehandlung“ der Vorgänge „eingeholt“. § 50i soll dadurch bewirkten Besteuerungsausfällen „in Milliardenhöhe“¹¹ (abermals, s. zB § 50d Rn. 3, 8 bis 11) im Wege eines Treaty override¹² begegnen: Ist bei Übertragung oder Überführung der Kapitalbeteiligung auf die KG (nicht jedoch bei dem Wegzug des StPfl.,¹³ s. dazu Rn. 14) auf eine Besteuerung verzichtet worden (weil man seitens der FinVerw. infolge des rechtsirrigen Abkommensverständnisses guten Mutes war, diese Besteuerung im tatsächlichen Realisationszeitpunkt, zB durch Veräußerung oder Entnahme, nachholen zu können), dann soll der spätere Besteuerungszugriff gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a nunmehr ungeachtet entgegenstehender DBA-Regelungen (vgl. Art. 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA, Rn. 1) aufrechterhalten werden. Gerechtfertigt sein soll der „nachgeholt“ Besteuerungszugriff jedenfalls trotz grds. verfassungsrechtl. Zweifel (s. § 50d Rn. 25) vermittelt Treaty overriding, weil es um die stl. „Bewältigung“ v. Alt-Fällen geht, bei denen FinVerw. und StPfl. in der Vergangenheit (idR) gemeinsam davon ausgegangen sind, dass mittels der Zwischenschaltung einer GmbH & Co. KG eine Realisierung der stillen Reserven vermeidbar gewesen ist.¹⁴ S. aber auch Rn. 4f. Der Sache nach handelt es sich um den legislatorischen Widerruf eines vormaligen Billigkeitserweises (s. Rn. 4a). Ob das aus „gesetzestechnischer“ Sicht rundum gelungen ist (und war), lässt (und ließ) sich allerdings füglich bezweifeln: Der erste „Regelungswurf“ beließ gestalterische Auswege, der Tatbestand griff hier und da zu kurz, s. nachfolgend, zB Rn. 9 und 17.¹⁵ Das hatte sich der eine oder der

1 Vgl. BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 Tz. 2.2.1.

2 BR-Drucks. 632/1/12, 17f.; s. Schönfeld, IStR 2011, 142; Loose/Wittkowski, IStR 2011, 68; Gosch, IWB 2012, 779 (788f.); Prinz, JbFfSt. 2010/2011, 491; W/R/S, Rn. 12.12; Hruschka/Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237.

3 BR-Drucks. 632/1/12, 17f.; s. zB Bilitewski/Schifferdecker, Ubg 2013, 559 (564f.).

4 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.2.1, 2.3.1 und 2.3.3; Mitschke, FR 2013, 694 (697f.); anders noch BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 Tz. 2.2.1.

5 ZB BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, FR 2010, 903 m. Anm. Buciek = DStR 2010, 1220; v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482 = FR 2011, 683; v. 25.5.2011 – I R 95/10, FR 2011, 1175 m. Anm. Kempermann = DStR 2011, 1553; v. 24.8.2011 – I R 46/10, FR 2012, 39 m. Anm. Elser/Bindl = DStR 2011, 2085.

6 Ierg. ebenso Loose/Wittkowski, IStR 2011, 68; Gosch, IWB 2012, 779 (788f.); Prinz, JbFfSt. 2010/2011, 491; JbFfSt. 2013/2014, 489ff.; W/R/S, Rn. 12.12; Suchanek, GmbHR 2011, 1008; diff. Schönfeld, IStR 2011, 142.

7 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.2.1.1.

8 S. dazu Hruschka, DStR 2014, 2421 (2424), mit dem Hinweis darauf, dass der BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258, dazu (entgegen dem ursprünglichen Entw.) schweigt.

9 S. Gosch, IWB 2012, 779 (788f.); W/R/S, Rn. 12.47, 12.53.

10 Hruschka, StbJb. 2013/2014, 237 (247).

11 BR-Drucks. 632/1/12, 18.

12 Hruschka, StbJb. 2013/2014, 237 (247).

13 Das bemerkt zu Recht vor allem Jü. Lüdicke, FR 2015, 128, kritisch.

14 Mitschke, FR 2013, 694 (698); sa. Prinz, DB 2013, 1378.

15 S. dazu umfassend mit vielerlei Arg. und Bsp. insbes. Liekenbrock, IStR 2013, 690.

andere „Steuergestalter“ zunutze gemacht (oder zunutze machen wollen)¹ und deswegen hat der Gesetzgeber des **Kroatien-AnpG** v. 25.7.2014² nachgebessert und dabei – nunmehr mit deutlich überschießenden Effekten – „in die Vollen gegriffen“;³ die drohenden „Kollateralschäden“⁴ sind beeindruckend, s. dazu Rn. 14f., 20, 25, 28. Mit einem – wie offenbar aber ange-dacht⁵ – „heilenden“ BMF-Anwendungsschreiben wird es allerdings nicht getan sein, um diese „Schäden“ im Zaum zu halten: Angesichts der Streitanzfälligkeit so vieler Fragen iZ mit der Neuregelung werden die Gerichte allemal Streit schlichten müssen; sie sind aber allein dem Gesetz verpflichtet und nicht an (wohlmeinende) BMF-Erlasse gebunden.⁶

- 3 II. Anwendungsbereich. 1. Persönlicher Anwendungsbereich.** In persönlicher Hinsicht „trifft“ die Besteuerungspflicht die Gewinne oder die lfd. Einkünfte, die in dem beschriebenen Zusammenhang „ein StPfl.“ (= jeglicher Art, also nat. Pers., PersGes. ebenso wie jur. Pers.)⁷ erzielt, der iS. eines DBA im anderen Vertragsstaat ansässig ist.⁸ Das soll der Zielsetzung der Regelung nach zwar erkennbar (nur) derjenige StPfl. sein, der vor der Übertragung v. WG und Anteilen iSd. § 17 in das BV einer (inländ.) PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 in Deutschland ansässig gewesen ist; „gemeint“ ist so gesehen der Fall des Wegzugs in den anderen DBA-Vertragsstaat. Dieser Begriff und diese (Regel-)Konstellation findet im G indessen keinen Niederschlag und beides ist als solches auch nicht steuerungsauslösend. In der Konsequenz weitet sich der persönliche Anwendungsbereich der Regelung deswegen auf **jeden Mitgesellschafter**, auch jenen, der seit jeher im (DBA-)Ausland (iSv. Art. 4 OECD-MA) ansässig ist; für eine einschränkende Auslegung gibt die Vorschrift keinen Anhalt,⁹ auch nicht dadurch, dass – wie zT gemeint wird¹⁰ – ein tatbestandliches „Unterbleiben“ der Besteuerung ein vorangehendes „Bestehen“ der Besteuerung bedinge; v. einem Besteuerungsrecht ist nämlich keine Rede. Und so gesehen umfasst § 50i Abs. 1 in der Sache auch solche stillen Reserven, welche im anderen Staat entstanden sind und auf welche der andere Staat abkommensrechtl. zugreifen darf (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA), s. Rn. 2, 13; dass Letzteres aus Gründen der unionsrechtl. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote nicht haltbar ist, liegt allerdings auf der Hand.¹¹ – Davon abgesehen unterscheidet § 50i (auch) nicht zw. solchen Personen, die zunächst in einen Nicht-DBA-Staat und sodann erst v. dort aus in einen DBA-Staat verziehen (sog. Doppelumzugsfall); ausschlaggebend ist allein die steuerungsauslösende Veräußerung der Beteiligung durch die entspr. qualifizierte PersGes.¹² – Die Verengung auf eine im Ausland ansässige Person gilt aber (wohl) nicht auch für die rechtsfolgenausweitende Neuregelung in Abs. 2, s. Rn. 28.
- 4 2. Zeitlicher Anwendungsbereich; erstmalige Anwendung. § 50i Abs. 1 S. 1 und 2** soll auf die Übertragung oder Überführung v. WG oder Anteilen (durch Veräußerung oder Entnahme, einschl. Umwandlungen und Einbringungen,¹³ sei es in das Gesamthandsvermögen der PersGes., sei es in das SBV eines G'ters)¹⁴ anzuwenden sein, die nach dem gesetzl. Verkündungsdatum und damit nach dem **29.6.2013** stattfinden, § 52 Abs. 48 S. 1 nF (§ 52 Abs. 59d S. 1 aF). Es wird also eine rein zeitliche (und nicht eine durch Verfahrensrecht, zB die Bestandskraft vorangegangener Bescheide beschränkte, s. Rn. 4, 22) **Zäsur** für die zugrunde liegende Gestaltung und deren ‚Ingangsetzung‘ gesetzt. Im Umkehrschluss dürfte daraus folgen, dass das G für die stl. Gegenwart (für sog. „Neufälle“) die bislang v. der FinVerw. bekämpfte abkommensrechtl. Betrachtungsweise (Rn. 1) anerkennt.¹⁵

1 Augenscheinlich vor allem und in großem Stil hatte *Wolfgang Porsche* Solches geplant, um seinen Umzug nach Österreich „steuerlich zu veredeln“, und wollte dies vermittels einer verbindlichen Auskunft des FA absichern. S. dazu *Budras*, FAZ v. 19.3.2014.

2 BGBl. I 2014, 1266.

3 So plastisch *Köhler*, ISR 2014, 317.

4 Davon sprechen *Rödder/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477; sowie *Bron*, DStR 2014, 1849.

5 Sa. *Geberth/Bartelt*, DB 2014, 2861 (2863).

6 S. zu einem derartig ‚missliebigen‘ Streiteffekt zB *BFH* v. 16.4.2014 – I R 44/13, DStR 2014, 1229 (dort in Abkehr v. UmwSt-Erlass).

7 *Töben*, IStR 2013, 682 (684).

8 Sa. *Köhler*, ISR 2014, 317 (323).

9 Zutr. *Liekenbrock*, IStR 2013, 690 (691); *Hruschka*, StbJb. 2013/2014, 237 (260); sa. BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.3.3.1; aA wohl *C. Pohl*, IStR 2013, 699 (701); *Töben*, IStR 2013, 682 (684); *Frottscher*, § 50i Rn. 33; *Jo. Lüdicke*, StbJb. 2013/2014, 237 (261); offenbar auch *Bron*, DStR 2014, 1849.

10 So aber *Jo. Lüdicke*, StbJb. 2013/2014, 237 (261).

11 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 – National Grid Indus; v. 6.9.2012 – Rs. C-38/11 – Kommission ./ Portugal, ABIEU 2011 Nr. C 130, 9; sa. *Jo. Lüdicke*, StbJb. 2013/2014, 237 (261).

12 *Hruschka*, StbJb. 2013/2014, 237 (255f.); einschränkend *Jo. Lüdicke*, StbJb. 2013/2014, 237 (256f.).

13 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.3.3.3.

14 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.3.3.2.

15 *Prinz*, DB 2013, 1378 (1381); *Töben*, IStR 2013, 682 (683, 686).

Die v. § 50i ausgelöste Regelungsfolge der „nachversteuerten Entstrickung“ ist aus Gründen des **verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutzes** im Prinzip hinzunehmen, weil sich FinVerw. und StPfl. über die Rechtskonsequenzen in der Vergangenheit „einig“ waren.¹ Ob das „bewusst“ mit oder ohne eine verbindliche Zusage auf Nichtbesteuerung geschah oder aber „zufällig“ als kollateraler und v. StPfl. „hingennomener“ Begünstigungseffekt (zB infolge ‚schlampiger‘ Subsumtion durch das FA oder auch ‚besserer‘, nämlich rspr.-konformer Erkenntnis eines ungeachtet anderslautender BMF-Vorgaben unbotmäßig entscheidenden Finanzbeamten), kann dabei – bei grds. anzuerkennender typisierender Betrachtung – keine Rolle spielen (s. aber auch Rn. 23). Dass die Rspr. seit geraumer Zeit einen anderen Weg eingeschlagen hat (s. Rn. 1), sollte dem deswegen nicht entgegenstehen. Und letzterer Umstand gereicht wohl auch nicht, infolge der Neuregelung des § 50i (Abs. 1) zum Anwendungsstichtag 30.6.2013 eine gesetzlich „gewillkürte“ **Verstrickung** (iSv. § 4 Abs. 1 S. 8) anzunehmen, was wiederum zur Folge hätte, dass die betr. WG mit ihren gemeinen Werten anzusetzen wären und (in Anlehnung an BVerfG v. 7.7.2010,² s. dazu § 17 Rn. 34a) allein jene stillen Reserven erfasst würden, die nach jenem 29.6.2013 angesammelt werden: Zwar bedurfte es der Neuregelung, um bezogen auf Veräußerungs- und Übertragungsgewinne den ‚an sich‘ gegebenen Abkommensschutz vor innerstaatlichen Besteuerungszugriffen zu unterlaufen, und so gesehen statuiert sie einen gesetzlichen Verstrickungsstatbestand. Doch kann das nicht isoliert, sondern muss es im Normkontext und auch vor dem Hintergrund des vorangegangenen vorübergehenden Besteuerungsverzichts gesehen werden. Und danach handelt es sich hierbei (wiederum grob, jedoch noch hinnehmbar) typisierend um die „Kehrseite“ der Verstrickung, nämlich um den nachträglichen gesetzl. Entstrickungszugriff, auf den zunächst beim Wegzug des StPfl. (aus Abkommenssicht contra legem) verzichtet worden war. Der nunmehrige Zugriff erfolgt kraft Treaty overriding, weil er Abkommensrecht widerspricht. Das ändert aber nichts daran, dass der seinerzeitige Besteuerungsverzicht objektiv-rechtl. contra legem war. Letztlich handelt es sich bei § 50i damit um die Rückgängigmachung eines Billigkeitserweises, durch welchen die unilaterale „Alt-Verstrickung“ im Sinne einer „Weiterverstrickung“ (sa. bereits Rn. 1) perpetuiert worden war. Zuzugestehen ist allerdings, dass das alles systematisch zu § 6 AStG gehört hätte, nicht aber in das EStG.³ – IErg. sollte – jedenfalls im Ausgangspunkt (s. aber Rn. 3, 21, 28) – zugleich auch eine Verletzung der **unionsrechtl. Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit** ausscheiden: Es wird nur jene Besteuerung ‚nachgeholt‘, die seinerzeit – im Zeitpunkt des Wegzugs – unterblieben ist. Dass jene Besteuerung (vor Novellierung des § 6 AStG, s. Rn. 1) nach Lage der Dinge ihrerseits gegen die EU-Freiheitsrechte verstieß, bleibt unbeachtlich. Der StPfl. hat sich trotzdem auf eine Gestaltung eingelassen, um den seinerzeit (unionsrechtswidrig) drohenden Besteuerungszugriff zu ‚umgehen‘. Er kann jetzt nicht verlangen, so gestellt zu werden, als wäre er – ob erforderlich oder nicht – *nicht* gestalterisch tätig geworden, jedenfalls solange nicht, wie In- und Ausländer hierbei gleichbehandelt werden (s. Rn. 28).⁴ Eine „nachträgliche Verschärfung“ des (ursprünglichen) Unionsrechtsverstoßes liegt darin nicht.⁵ Unabhängig davon gibt es aber ohnehin keinen Vertrauensschutz in eine unionsrechtswidrige Regelungslage,⁶ zumal dann nicht, wenn diese infolge des unionsrechtl. Anwendungsvorrangs nicht zu einer (hier: unmittelbaren Wegzugs-)Besteuerung hätte führen dürfen.

Die in Rn. 4a getroffene Einschätzung uU fehlenden Vertrauensschutzes kann aber nicht für die in § 50i Abs. 1 S. 2 idF des Kroatien-AnpG v. 25.7.2014⁷ geschaffenen neuen „Erfassungstatbestände“ (s. dazu Rn. 18ff.) und die dafür geschaffene Rückwirkung nach § 52 Abs. 48 S. 1 idF des Kroatien-AnpG v. 25.7.2014⁸ gelten. Dass auch insoweit der 29.6.2013 das besteuersauslösende Datum fixieren soll (§ 52 Abs. 59d aF blieb insofern in § 52 Abs. 48 nF unverändert)⁹, kann aus Verfassungssicht in bestandskräftigen Situationen nicht akzeptiert werden, nachdem das G in seiner Ursprungsfassung die besagten „Erfassungstatbestände“ gerade ausgespart hatte (s. Rn. 16); es erschließt sich nicht, dass deren Einbezie-

1 Hruschka, StbJb. 2013/2014, 237 (247f.); skeptisch aber Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237 (242f.).

2 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86 = FR 2011, 40.

3 Hruschka, DStR 2014, 2421 (2422); aA vor allem Jü. Lüdicke, FR 2015, 128; sa. Strunk, PInstB 2014, 272 (275); F/W/B/S, § 50i Rn. 27.

4 Hruschka, StbJb. 2013/2014, 237 (248); zweifelnd Liekenbrock, IStR 2013, 690 (697); Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237 (248ff.); Jü. Lüdicke, FR 2015, 128.

5 So aber Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237 (248f.); Jü. Lüdicke, FR 2015, 128.

6 BFH v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFHE 226, 296.

7 BGBl. I 2014, 1266.

8 BGBl. I 2014, 1266.

9 Sa. BT-Drucks. 18/1995, 117.

hung bloß ‚klarstellender‘ Natur wäre.¹ Problematisch sind überdies alle Fälle, in denen es seinerzeit tatsächlich zur Entstrickungsbesteuerung (gem. § 4 Abs. 3 S. 1, s. Rn. 3) gekommen ist. Das G trifft dafür keine Vorsorge und nimmt eine Doppelbesteuerung offenbar in Kauf. Ob sich dem im Wege der teleologischen Reduktion begegnen lässt, erscheint als eher zweifelhaft.² S. Rn. 22, dort auch zur Behandlung sog. Altfälle und dafür zu gewährendem Vertrauensschutz.

- 6 Für **idF. Einkünfte** aus der Beteiligung an der PersGes. soll § 50i in allen noch nicht bestandskräftig festgesetzten Fällen angewandt werden, § 52 Abs. 48 S. 2 nF (Abs. 59d S. 2 aF). Letzteres entspricht der Verwaltungspraxis, widerspricht aber der Rspr. des BFH und der ‚richtigen‘ Abkommensauslegung; die Rückwirkung ist deswegen verfassungswidrig.³ S. auch § 50d Rn. 47, 49, 41g. Dass der eine oder andere StPfl. gestaltungsvorsorgend selbst entspr. tätig geworden ist (Rn. 1), muss daran grosso modo nichts ändern, weil es auch dann in der Vergangenheit an einer Rechtsgrundlage eben gerade fehlte und der StPfl. sich insoweit allenfalls in einem Rechtsirrtum befand; in diesem Lichte ist insoweit Vertrauensschutz aber zu gewährleisten (s. Rn. 2).
- 7 Zur (ebenfalls problematischen) erstmaligen Anwendung v. § 50i Abs. 1 S. 4 nF s. § 52 Abs. 48 S. 3 nF und dazu Rn. 12.
- 8 Maßgeblicher **Anwendungsstichtag für § 50i Abs. 2 idF** des Kroatien-AnpG v. 25.7.2014⁴ ist der 31.12.2013; § 50i Abs. 2 S. 1 findet nach § 52 Abs. 48 S. 4 nF erstmals für Umwandlungen und Einbringungen Anwendung, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2013 erfolgt ist oder der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist. § 50i Abs. 2 S. 2 gilt nach § 52 Abs. 48 S. 5 nF für Übertragungen und Überführungen und § 50i Abs. 2 S. 3 für einen Strukturwandel nach dem 31.12.2013. Verfassungsrechtl. Bedenken bestehen insoweit keine.⁵

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Absatzes 1 nF (§ 50i aF) im Einzelnen

- 9 **Zielgesellschaften.** Zielges. der steuerauslösenden Übertragung v. WG und qualifizierten Anteilen an KapGes. (s. dazu Rn. 14) ist nach § 50i Abs. 1 S. 1 nF (§ 50i S. 1 aF) in erster Linie eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 3, also sowohl eine gewerblich geprägte als auch eine gewerblich infizierte Ges. Die Regelungsmaterialien erwähnen lediglich § 15 Abs. 3 Nr. 2;⁶ die volle Inbezugnahme v. § 15 Abs. 3 kann indes keinen Zweifel daran belassen, dass Nr. 1 der Vorschrift ebenso erfasst ist wie deren Nr. 2.⁷
- 10 Ist Zielges. eine originär gewerbliche Ges., findet § 50i Abs. 1 S. 1 nF (§ 50i S. 1 aF) keine Anwendung, richtigerweise auch dann nicht, wenn die PersGes. ihre gewerbliche Tätigkeit einstellt und erst später zur fiktiv-gewerblichen Ges. „wird“⁸ (und damit mit oder nach Einstellung der gewerblichen Betätigung eine Entstrickung möglich gewesen wäre).⁹ Umgekehrt bedarf es der Abkommensüberschreibung idR nicht, wenn die ehemals fiktiv-gewerbliche Ges. später zur originär gewerblichen Ges. mutiert und damit allg. Besteuerungsregeln zu unterwerfen ist.¹⁰ – Ob die Regelung mit diesen tatbestandlichen Erfordernissen an die Zielges. greift, kann allerdings (mehr als nur) **zweifelh.** sein, weil es dazu in Gestalt einer **Doppel-fiktion** (wie zB in § 50d Abs. 10, s. dazu jetzt § 50d Rn. 48f.) nicht nur der unilateralen „Überwindung“ der fehlenden originären Gewerblichkeit, sondern auch der tatsächlich ja nicht vorhandenen **Betriebsstätte iSv. Art. 5 OECD-MA** ebenso wie einer wirtschaftl. veranlassenden (sa. § 50d Rn. 45b) **Zuordnung** des BV zu einer solchen Betriebsstätte bedürfte (s. Rn. 1); eine solche weitere abkommensüberschreibende Fiktion wird indes nicht angeordnet.¹¹ Da-

1 Bron, DStR 2014, 1849.

2 AA *Bilitewski/Schifferdecker*, Ubg 2013, 559 (565).

3 C. Pohl, IStR 2013, 699 (703); Jü. Lüdicke, FR 2015, 128; aA *Mitschke*, FR 2013, 694 (699): „mangels gefestigter, langjähriger Rspr. kein Vertrauen in eine abw. Rechtslage“.

4 BGBI I 2014, 1266.

5 *Hechtner*, NWB 2014, 2073 (2075); *Bodden*, DB 2014, 2371 (2375); aA *Ortmann-Babel/Bolik/Zöller*, DB 2014, 1570 (1576).

6 Vgl. BR-Drucks. 139/13, 141.

7 C. Pohl, IStR 2013, 699 (700); *Töben*, IStR 2013, 682 (685) unter zutr. Hinweis auf BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, IStR 2011, 688; v. 28.4.2010 – I R 81/09, IStR 2010, 525; v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; sa. *Buciek*, FR 2010, 907; *Gebert/Schmitz*, IStR 2010, 525; iErg. auch *Hruschka/Jo. Lüdicke*, StbJb. 2013/2014, 237 (261f.).

8 *Liekenbrock*, IStR 2013, 690 (692).

9 Bron, DStR 2014, 1849.

10 *Liekenbrock*, IStR 2013, 690 (692).

11 Zutr. *Töben*, IStR 2013, 682 (686).

mit aber bleibt es dabei, dass das Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat zusteht, sei es über Art. 13 Abs. 2 oder Abs. 5, sei es über Art. 7 Abs. 1 und Art. 10 Abs. 1 OECD-MA. Letzten Endes aus gleichem Grund kann sich die Regelung im Einzelfall ohnehin als unpräzise erweisen, nämlich für den Fall, dass die Einbringung in eine originär gewerbliche PersGes. erfolgt, es bei jener aber an der abkommensrechtl. (nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA wirtschaftl. veranlassenden oder – bei Kapitalanteilen – nach Art. 10 Abs. 4 OECD-MA tatsächlich-funktionalen) Zuordnung des eingebrachten WG zu einer Inlands-Betriebsstätte mangelt.¹ – Ob nur inländ., oder aber auch ausländ. PersGes. einbezogen werden, ist ebenfalls ungewiss. Der Gesetzeszweck erfordert ‚eigentlich‘ nur eine inländ. PersGes. Der Gesetzeswortlaut schränkt hier aber nicht ein und die angeordnete Regelungsfolge schließt die Einbeziehung v. AuslandsGes. auch nicht v. vornherein aus: Auch die Übertragung oder Überführung der WG in eine entspr. ausländ. PersGes. bedeutet nicht, dass im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt die Besteuerung der stillen Reserven unterblieben ist, zB deshalb, weil die übertragenen oder überführten WG aus Abkommenssicht gleichwohl einem inländ. BV zuzuordnen waren, oder auch, weil v. der Besteuerung aus anderen Gründen zu Recht oder zu Unrecht abgesehen worden ist. Das „Motiv“ der Nichtbesteuerung im Übertragungszeitpunkt wird in § 50i nicht angesprochen.²

§ 50i Abs. 1 S. 4 nF (§ 50i S. 3 aF) will in Einklang mit Vorstehendem – durch fiktive Anwendung („gelten“) der vorangehenden S. 1 und 3 nF (S. 1 und 2 aF), nicht aber auch des neu geschaffenen § 50i Abs. 1 S. 2 nF, also der dadurch neuerlich erfassten Situationen der Umwandlung und der Einbringung (s. dazu Rn. 18) – Selbiges für die Situation der („echten“) **BetrAufsp.** gewährleisten. Der Begriff der BetrAufsp. wird dabei allerdings gesetzlich einmal mehr ‚ausgespart‘; stattdessen werden deren Voraussetzungen umschrieben: Das Besitzunternehmen (ursprünglich nur, s. Rn. 12) in Gestalt der PersGes. erzielt deswegen Einkünfte aus GewBetr., weil der StPfl. sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen G'tern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt (sic!). Die Probleme der erforderlichen Betriebsstättenzuordnung (Rn. 10) stellen sich hierbei in besonderem Maße, weil die Tätigkeit der PersGes. idR „an sich“ eine nur vermögensverwaltende ist. IÜ verhält es sich iZm. der Situation der BetrAufsp. nicht anders als nach dem Grundfall des § 50i (Abs. 1) S. 1 und 2. Der Vermögenstransfer muss also die Aufdeckung v. stillen Reserven ausgelöst haben; dass dieser bedingende Satzteil in § 50i Abs. 1 S. 4 nF (§ 50i S. 3 aF) nicht enthalten ist, widerspricht dem nicht, weil die Vorschrift die Anwendung der S. 1 und 2 „sinngemäß“ anordnet.³

Von § 50i S. 3 aF wurden als Besitzunternehmen nur PersGes. erfasst (Rn. 11). Infolge der Regelungsänderung durch das Kroatien-AnpG werden nunmehr auch **Einzelunternehmen** als Besitzunternehmen einbezogen. Ungewöhnlich ist es, dass das G den Terminus des Einzelunternehmens verwendet, der zwar fachsprachlich geläufig, andernorts in einschlägigen Regelungszusammenhängen aber unbekannt ist. Gewöhnlich ist insoweit von nat. Pers. die Rede und das ist es wohl auch, was der Gesetzgeber auch hier hat zum Ausdruck bringen wollen.⁴ Die „an sich“ rein vermögensverwaltende Tätigkeit einer solchen nat. Pers. wird infolge der BetrAufsp.-Grundsätze zu einer virtuell-gewerblichen. Abermals stellen sich die (in Rn. 10f.) beschriebenen Probleme der (uU fiktiven) Betriebsstätte und Betriebsstättenzuordnung.⁵ – Die Neuregelung gilt gem. § 52 Abs. 48 S. 3 nF erstmals für Veräußerungs- und Entnahmevergänge nach dem 31.12.2013 sowie v. VZ 2014 an für lfd. Einkünfte, sa. Rn. 7. Das ist nicht unproblematisch. Denn diese Anwendungsregelung nimmt auf das Kroatien-AnpG v. 25.7.2014 Bezug. Das Kroatien-AnpG trat nach dessen Art. 28 Abs. 1 aber erst am Tag nach seiner Verkündung und damit am 31.7.2014 in Kraft. Zutr. wird deswegen darauf hingewiesen, dass die Anwendungsvorschrift leerläuft; am 30.7.2014 war § 50i Abs. 1 S. 4 nF in seiner jetzigen Fassung noch nicht existent.⁶ Die Neuregelung ist erst v. VZ 2014 an anzuwenden (vgl. § 52 Abs. 1 nF).

1 *Liebenbrock*, IStR 2013, 690 (692); *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2013, 365 (368); *Bron*, DStR 2014, 1849; die insoweit allerdings erkennbar (und verkürzend) allein auf den tatsächlich-funktionalen Zuordnungsmaßstab abstellen; s. aber BFH v. 12.6.2013 – I R 47/12, FR 2014, 57 m. Anm. *Kempermann* = ISR 2013, 415 m. Anm. *Ehlermann* = DStR 2013, 2320 (dort zu SBV II), und erläuternd dazu *Salzmann*, IWB 2013, 846.

2 *AA C. Pohl*, IStR 2013, 699 (701); *Töben*, IStR 2013, 682 (684).

3 *Bodden*, DB 2014, 2371 (2373); *aA Lademann*, § 50i Rn. 32.

4 Zu Einzelheiten s. *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2014, 257 (260f.); sa. *Bodden*, DB 2014, 2371 (2373).

5 Zu Einzelheiten auch dazu s. *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2014, 257 (260ff.).

6 *Bodden*, DB 2014, 2371 (2374); sa. *Hechtner*, NWB 2014, 2610 (2611).

- 13 § 50i Abs. 1 S. 4 nF bleibt kraft ausdrücklicher Anordnung v. § 50i Abs. 2 S. 1–3 unberührt, § 50i Abs. 2 S. 4 nF. S. dazu Rn. 28.
- 14 **WG und Kapitalbeteiligungen als „Übertragungs- oder Überführungsobjekte“.** § 50i Abs. 1 S. 1 nF (§ 50i S. 1 aF) stellt nicht auf den normzweckbegründenden Wegzug des StPfl. ab. Die Vorschrift löst sich vielmehr davon, erwähnt den Wegzug nicht einmal und erfordert (nur) die Übertragung oder Überführung v. Kapitalbeteiligungen iSv. § 17 oder v. WG des BV. Das erstaunt, weil nicht die Übertragung oder die Überführung, sondern der anlassgebende Wegzug des StPfl. aus Abkommenssicht das steuerauslösende Momentum (gewesen) ist (s. Rn. 2). Von diesem „Strickfehler“ einmal abgesehen, setzt eine **Übertragung** idS einen (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Rechtsträgerwechsel voraus; **Überführung** idS (und damit iSv. § 6 Abs. 5 S. 1) lässt Vorgänge ohne Rechtsträgerwechsel genügen.¹ Sowohl die Übertragung als auch die Überführung müssen *vor* dem 29.6.2013 in das BV der Ziel-PersGes. vorgenommen worden sein; zu diesem Stichtag s. Rn. 4, ferner Rn. 23. Vor allem die Einbeziehung v. (inländ. ebenso wie ausländ.) **Kapitalbeteiligungen** iSd. § 17 (in seiner jeweiligen Fassung im Übertragungs- bzw. Überführungszeitpunkt)² steht in Übereinstimmung mit dem Regelungszweck (Rn. 1), und zwar (nur) v. entspr. Übertragungs- bzw. Überführungsvorgängen „vor dem 29.6.2013“, bei denen im betr. Zeitpunkt nicht besteuert worden ist, § 50i S. 1 erweitert die Abkommensüberschreibung darüber hinaus auf jegliche **WG des BV** (vgl. **Art. 13 Abs. 2 OECD-MA**), auch auf solche WG, die dem SBV zuzuordnen sind.³ S. aber Rn. 4 und 16. Für WG, die nach Maßgabe der abkommensrechtl. Zuordnung ohnehin dem Quellenstaats-Besteuerungsrecht unterfallen, bewirkt § 50i iErg. eine **Doppelterstrickung**, zum einen nach Maßgabe der einschlägigen DBA-Regeln (zB Art. 6 OECD-MA), zum anderen nach nationalem Treaty override.⁴ Ob der betr. Übertragungs- oder Überführungsakt auf den G'ter als den StPfl. oder auf **eine dritte Person** zurückzuführen ist, ist im Grundsatz einerlei; § 50i differenziert hier nicht (und daran erweist sich ein weiteres ‚Überschießen‘ der Regelungswirkung) (s. Rn. 22). **Nicht** einbezogen sind nach dem klaren Regelungstext alt-einbringungsgeborene Anteile iSv. § 21 UmwStG aF⁵ sowie sog. sperrfristbehafte Anteile nach § 22 UmwStG, ebenso wenig die Veräußerung oder die Entnahme des MU'anteils an der gewerblich geprägten oder infizierten PersGes. als solcher⁶ (woran sich auch durch § 50i Abs. 2 nichts geändert haben sollte, s. Rn. 27); die FinVerw. ist insoweit allerdings beiderseits **aA**.⁷ **Nicht** einbezogen sind auch sonstige (entgeltliche oder unentgeltliche) Erwerbe v. Anteilen iSv. § 17 und v. WG durch die PersGes. selbst; § 4 Abs. 1 S. 3 sowie § 6 ASTG bleiben insofern uneingeschränkt anwendbar. Sa. Rn. 17f. Und **nicht einbezogen** sind trotz Wegzugs infolge der verkürzten tatbestandlichen Normanknüpfung an die Übertragung oder Überführung statt an den Wegzug stille Reserven in WG, welche die gewerblich geprägte KG fremdüblich erworben hat.⁸
- 15 **Einbeziehung auch laufender Einkünfte.** Nach § 50i Abs. 1 S. 3 nF (§ 50i S. 2 aF) werden überdies (entgegen Art. 10 Abs. 1, Art. 21 OECD-MA und deswegen abermals in verfassungswidriger Weise abkommensüberschreibend)⁹ auch „die“ **lfd. Einkünfte** aus der Beteiligung an der PersGes. (als Ziel-Ges.) erfasst, also sämtliche lfd. Einkünfte, nicht bloß solche aus den Anteilen iSv. Abs. 1 S. 1;¹⁰ auch insoweit bleibt der (inländ.) Besteuerungszugriff gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a (ggf. iVm. § 20 Abs. 8) aufrechterhalten („sind... zu versteuern“). Einbezogen werden in erster Linie die auf die übertragenen oder überführten Anteile gezahlten **Dividenden**, darüber hinaus nach dem insoweit weiten Regelungstext aber auch jegliche lfd. Einkünfte (gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und damit wohl auch Sondervergütungen, vgl. § 50d Abs. 10)¹¹ aus der Beteiligung an der PersGes., nicht nur solcher aus den übertragenen oder überführten WG oder Anteilen.¹² Letzteres ist eindeutig überschießend, ist aber ebenso ein-

1 C. Pohl, IStR 2013, 699 (700); Liekenbrock, IStR 2013, 690 (693f.).

2 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (693).

3 Prinz, DB 2013, 1378 (1381); Levedag, GmbHR 2013, 243; C. Pohl, IStR 2013, 699 (700); Töben, IStR 2013, 682 (685).

4 Sa. Liekenbrock, IStR 2013, 690 (693).

5 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (693); H/H/R, § 50i Rn. 10; Bron, DStR 2014, 1849.

6 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (695f.); aA C. Pohl, IStR 2013, 699 (701) unter Hinweis auf BR-Drucks. 139/13, 141.

7 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.3.3.

8 Jü. Lüdicke, FR 2015, 128; abw. arg. Hruschka, IStR 2014, 785; Hruschka, DStR 2014, 2421.

9 Zutr. Liekenbrock, IStR 2013, 690 (698); sa. BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.3.3.

10 Zutr. krit. dazu Jü. Lüdicke, FR 2015, 128.

11 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (698).

12 Töben, IStR 2013, 682 (686); C. Pohl, IStR 2013, 699 (702).

deutig geregelt und lässt sich deswegen nicht ohne Weiteres im Wege einer teleologischen Reduktion abfangen.¹

Fehlende Besteuerung der stillen Reserven. Die Übertragung oder Überführung der Kapitalanteile oder WG in das BV (Rn. 9f.) muss im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt **steuerneutral**, also ohne Besteuerung der seinerzeit vorhandenen stillen Reserven erfolgt sein (Einlage, Umwandlung, § 6 Abs. 5), andernfalls bedarf es des § 50i per definitionem nicht (Rn. 1). Fehlt es an einer entsprechenden Übertragung oder Überführung, läuft § 50i (Abs. 1) leer, auch dann, wenn eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieb, so zB beim Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. (vgl. § 3 Abs. 2 UmwStG),² bei der Schenkung eines MU'anteils (vgl. § 6 Abs. 3), der Einbringung v. WG und Kapitalanteilen gegen Gewährung v. Gesellschaftsrechten in die gewerblich geprägte oder infizierte PersGes. (vgl. §§ 20, 24 UmwStG)³ oder der Ausgliederung des GewBetr. einer vormals gewerblich tätigen PersGes. auf eine Tochter-KapGes. oder -PersGes.;⁴ die insoweit angenommene Veräußerungsfiktion⁵ ändert daran nichts.⁶ Der Gesetzgeber hat solche Gestaltungen denn auch als **Regelungsdefizit** identifiziert; § 50i erfuhrt deswegen eine (tatbestandlich allerdings nur auf Einbringungsfälle eingeschränkte) gesetzgeberische Nachbesserung durch das Kroatien-AnpG v. 25.7.2014 in Gestalt der Normergänzung durch § 50i Abs. 1 S. 2 nF.⁷ S. dazu Rn. 17, zur insoweit einmal mehr verfassungswidrigen Rückwirkung s. Rn. 5. – Unabhängig davon kommt es nach dem Regelungstext (wohl) nicht darauf an, ob Deutschland an den Kapitalanteilen iSv. § 17 und den WG des BV abkommensrechtl. überhaupt ein Besteuerungsrecht zustand; § 50d (Abs. 1) nimmt – als Treaty override – darauf keine Rücksicht (s. bereits Rn. 3).⁸ – **Nicht** einbezogen werden indessen Einlagen von WG aus dem PV in das SBV der PersGes.⁹ Aus welchen Gründen auf die Besteuerung verzichtet worden ist, ist indessen unbeachtlich (Rn. 4a). Das kann (und wird idR) auf einem gesetzlichen Buchwertprivileg im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt beruhen, kann aber auch andere Ursachen haben und zB auf eine vorangegangene steuerneutrale Verstrickungseinlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 HS 1 (iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 lit. b) zurückzuführen sein; für eine teleologische Einschränkung gibt das G bei derartigen Konstellationen nichts her.¹⁰

Spätere Veräußerung oder Entnahme der WG oder Anteile. Auslösend für die Rechtsfolge des § 50i Abs. 1 S. 1 nF (§ 50i S. 1 aF) ist die „spätere Veräußerung oder Entnahme“ der zuvor übertragenen oder überführten WG oder Kapitalanteile. **Veräußerung** ist wie andernorts (s. zB § 17 Rn. 40 ff.) die entgeltliche Übertragung der eingebrachten WG (entgegen der Verwaltungspraxis¹¹ aber nicht des MU'anteils an der Ziel-PersGes., s. Rn. 14) auf einen anderen Rechtsträger. **Entnahme** ist ein Vorgang iSv. § 4 Abs. 1 S. 2, aber **auch** ein solcher iSv. § 4 Abs. 1 S. 3.¹² Dass die tatbestandlichen Voraussetzungen einer fiktiven Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 S. 3 beim Wegzug des StPfl. „abstrakt“ vorgelegen haben mögen, die daraus abzuleitende stl. Konsequenz – also die Aufdeckung der stillen Reserven – in der Vergangenheit tatsächlich aber nicht gezogen worden ist (s. dazu Rn. 22), ist unbeachtlich, weil es auch bei der Entnahme iSv. § 50i Abs. 1 S. 1 nF (§ 50i S. 1 aF) nur auf eine solche Entnahme ankommt, welche nach dem 29.6.2013 als dem maßgebenden Stichtag für die Übertragung oder Überführung erfolgt ist; zuvor ist die Entnahme eben keine „spätere“ und sie ist damit ungeeignet, den Erfordernissen v. § 50i zu genügen.¹³

1 Schmidt³³, § 50i Rn. 4; Töben, IStR 2013, 682 (686); Pohl, IStR 2013, 699 (702); Kudert/Kahlenberg/Mroz, ISR 2013, 365 (371); aA Liekenbrock, IStR 2013, 690 (697f.); H/H/R, § 50i Rn. 21; Bodden, DB 2014, 2371 unter Hinweis auf BR-Drucks. 139/13, 142.

2 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (695); aA Bodden, DB 2014, 2371 (2372), Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237 (244ff.), die die tatbestandlichen Mängel mithilfe historischer, teleologischer und systematischer Erwägungen überwinden wollen.

3 Salzmann, IWB 2013, 405 (411); Salzmann, IWB 2014, 782 (784f.); Liekenbrock, IStR 2013, 690 (695); Pohl, IStR 2013, 699 (700).

4 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (694f.).

5 Vgl. UmwSt-Erlass, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 00.02.

6 Zutr. Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237 (254f.); aA Hruschka, StbJb. 2013/2014, 237 (253f.).

7 BGBl. I 2014, 1266.

8 Hruschka, StbJb. 2013/2014, 237 (254); aA Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237 (261).

9 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (694).

10 AA insoweit aber möglicherweise Liekenbrock, IStR 2013, 690 (694f.).

11 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.3.3.3 aE.

12 AA Rödder/Kuhr/Heimig, Ubg 2014, 477 (480); Adrian/Franz, BB 2013, 1879 (1884).

13 AA offenbar Liekenbrock, IStR 2013, 690 (696), der infolgedessen konstatiert, dass § 50i uU ohne jeden Anwendungsbereich bliebe.

- 18 **Spätere Anteilsgewährung bei Einbringungsvorgängen.** Der (späteren) Veräußerung oder Entnahme der WG oder Anteile iSv. § 50i Abs. 1 S. 1 nF (§ 50i S. 1 aF) gleichgestellt ist infolge der Regelungsergänzung durch das Kroatien-AnpG (Rn. 16) in § 50i Abs. 1 S. 2 nF die (spätere) Gewährung neuer Anteile an eine PersGes. iRd. **Einbringung** eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines MU'-anteils dieser PersGes. in eine Körperschaft nach § 20 UmwStG.¹ Um Letzteres – um eine Einbringung nach § 20 UmwStG – handelt es sich (wohl) auch bei einer solchen unter entspr. Anwendung v. § 20 UmwStG infolge Querverweises, wie für den Fall der doppelstöckigen PersGes.-Struktur bei formwechselnder Umwandlung der Tochter-PersGes. in eine KapGes. unter Anwendung v. § 25 iVm. § 20 UmwStG,² oder für den Fall der Einbringung des BV oder eines MU'-anteils einer gewerblich geprägten PersGes. in eine PersGes. unter Anwendung v. § 24 UmwStG.³ Einbezogen ist gleichermaßen die als Einbringung iSv. § 20 UmwStG zu qualifizierende Anwachsung.⁴
- 19 Grund für diese Erweiterung soll das andernfalls drohende Leerlaufen der Regelung sein, s. Rn. 16. **Voraussetzung ist zum einen**, dass die PersGes. (1) bisher auch eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ausübt oder (2) gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bezogen hat. **Voraussetzung ist zum anderen** – insofern korrespondierend zu den tatbestandlichen Erfordernissen des § 50i Abs. 1 S. 1 nF (§ 50i S. 1 aF) –, dass der **Einbringungszeitpunkt vor dem 29.6.2013** liegt und dass die PersGes. nach der Einbringung als PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 fortbesteht. Gleiches gilt konsequent auch für lfd. Einkünfte, § 50i Abs. 1 S. 3 nF wurde entspr. angepasst.
- 20 Andere Umwandlungsvorgänge als die in § 50i Abs. 1 S. 2 nF erwähnten Vorgänge (s. dazu Rn. 16) werden nach wie vor nicht erfasst. Dieser tatbestandlichen Verengung steht allerdings ein weiter Tatbestand im Hinblick auf die einbezogenen Einbringungsvorgänge ggü.: Das G unterscheidet nicht danach, ob in- oder ausländ. (Teil-)Betriebe steuerneutrale eingebracht worden sind, ob die Ziel-Ges. eine in- oder ausländ. KapGes. ist oder ob es sich um eine in- oder ausländ. PersGes. handelt. Es unterscheidet auch nicht zw. umwandlungssteuerrechtlich begünstigten und nicht begünstigten Einbringungen. Ob sich etwaige überschießende Normtendenzen teleologisch „einfangen“ lassen, erscheint in Anbetracht dessen zweifelhaft.⁵ Verneint man das, liegen unionsrechtl. Bedenken nahe, jedenfalls wird die „europäisierte“ Buchwertübertragung nach Maßgabe des SEStEG in § 20 UmwStG konterkariert.⁶
- 21 Zur **erstmaligen Anwendung** für Veräußerungs- und Entnahmetatbestände, die nach dem 29.6.2013 realisiert wurden, s. § 52 Abs. 48 S. 1 nF sowie Rn. 4. Die rückwirkende Anwendung einschlägiger lfd. Einkünfte gem. § 52 Abs. 48 S. 2 nF erscheint aus Verfassungssicht hingegen als bedenklich; die Neuregelung will ersichtlich ein bisheriges tatbestandliches Defizit ausfüllen und wirkt deswegen konstitutiv, nicht aber bloß deklaratorisch.⁷

C. Rechtsfolgen

- 22 § 50i löst bei Vorliegen (1) seiner Voraussetzungen (Rn. 9ff.) und (2) der unbeschränkten oder (gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) beschränkten StPfl. des Veräußernden oder Entnehmenden⁸ bei Veräußerung oder Entnahme die nachgeholte Entstrickungsbesteuerung im **Veräußerungs- oder Entnahmezeitpunkt** aus, das aber nur bezogen auf Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme (s. dazu auch Rn. 3); **Verluste** bleiben unberücksichtigt. Überdies bezieht sich die nachgeholte Besteuerung nicht bloß auf diejenigen stillen Reserven, welche im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt unbesteuert geblieben sind, sondern auch auf solche stillen Reserven, die sich erst danach (in der PersGes. iSd. § 15 Abs. 3) gebildet haben.⁹ Erfasst werden also auch solche WG und Beteiligungen, die die PersGes. (zu einem fremdüblichen Kaufpreis) v. einem Dritten erworben hat (Rn. 14). Das ist (uU allzu) weitreichend, jedoch konsequent, weil „der StPfl.“ (iSd. § 50i Abs. 1 S. 1) vermittelt der Einbringung in die Ziel-PersGes. ja gerade für die aufgeschobene Inlands-Entstrickung ‚optiert‘ und damit uU eine (teilw.) doppelte Besteuerung im In- und im Ausland akzeptiert hat.¹⁰ Allerdings widerspricht

1 S. dazu mit Bsp. Rödder/Kuhr/Heimig, Ubg 2014, 477 (482f.).

2 Köhler, ISR 2014, 317 (319); Rödder/Kuhr/Heimig, Ubg 2014, 477 (483f.); zweifelnd Bron, DStR 2014, 1849.

3 Prinzipiell zust., aber einen Billigkeitsverweis anmahndend Rödder/Kuhr/Heimig, Ubg 2014, 477 (483).

4 Rödder/Kuhr/Heimig, Ubg 2014, 477 (479).

5 Bej. Kudert/Kahlenberg/Mroz, ISR 2014, 257 (260); Bodden, DB 2014, 2371 (2372).

6 Salzmann, IWB 2014, 782 (785).

7 Kudert/Kahlenberg/Mroz, ISR 2014, 257 (260); zweifelnd Bodden, DB 2014, 2371 (2372f.).

8 C. Pohl, IStR 2013, 699 (701f.).

9 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (697); Bron, DStR 2014, 1849; Hruschka, StbJb. 2013/2014, 237 (247, 256f.); aA Jo. Lüdicke, StbJb. 2013/2014, 237 (258); ggf. auch Töben, IStR 2013, 682 (685).

10 AA Liekenbrock, IStR 2013, 690 (697).

der insoweit „nachholende“ Besteuerungszugriff dem Abkommensrecht und ist deswegen aus Verfassungssicht bedenklich.¹ – Unabhängig davon bleibt für etwaige abkommensrechtl. Zugriffbeschränkungen iRd. Besteuerung nach § 50i kein Raum; sie bleiben unbeachtet.²

Gleiches gilt im Kern für eine ggf. (und der bisherigen Verwaltungspraxis widersprechende, mit der Spruchpraxis des BFH aber übereinstimmende) **vorangegangene Entstrickungsbesteuerung**; § 50i geht zwar (wie zB auch die ‚verwandte‘ Regelung des § 50d Abs. 10, s. § 50d Rn. 47) der allg. Entstrickungsregel des § 4 Abs. 1 S. 3 (iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 HS 2) spezialgesetzl. vor, indem er den (dort allerdings in unzulänglicher Weise, s. Rn. 1) geforderten, seinerzeit aber tatsächlich unbesteuert gebliebenen „Ausschluss“ des deutschen Besteuerungsrechts gerade verhindern will. Infolgedessen steht der FinVerw. in noch nicht bestandskräftig festgesetzten VZ auch kein „Wahlrecht“ über eine nachträgliche ex-tunc-Entstrickungsbesteuerung oder eine nachgelagerte Entstrickungsbesteuerung nach § 50i zu.³ Zumeist wird dem StPfl. für solche Fälle, auch wenn sie verfahrensrechtl. noch „offen“ sind und eine Änderung ermöglichen sollten, auch Vertrauensschutz einzuräumen sein (vgl. § 2 Abs. 1 StAusKV, § 176 Abs. 2 AO).⁴ S. dazu auch Rn. 4. Problematisch sind aber Situationen, in denen es – entgegen der (bisherigen) Verwaltungspraxis – im Wegzugszeitpunkt doch zu einer Entstrickungsbesteuerung gekommen ist (und diese wg. Bestandskraftetrtritts oder mangels Vorbehaltsvermerks auch nicht mehr rückgängig gemacht werden kann);⁵ hier drohen Doppelbesteuerungen, denen § 50i nicht entgegensteht und die sich de lege lata allenfalls im Billigkeitswege vermeiden lassen (s. Rn. 4a.).⁶ Doppelte Besteuerungen drohen schließlich auch bei einem Besteuerungszugriff im Ausland; § 50i trifft dagegen keine Vorsorge⁷ und überantwortet solche Situationen stattdessen einem Verständigungsverfahren.⁸

IÜ lässt § 50i die allg. Besteuerungsregeln und -grundsätze (§ 15 Abs. 3, § 4 Abs. 1 S. 3 sowie § 6 AStG) unberührt und werden diese durch § 50i nicht (ganz oder teilw.) suspendiert. Das betrifft insbes. Wegzugsfälle nach dem 29.6.2013 mit erst nach diesem Zeitpunkt erfolgter Übertragung oder Überführung v. WG oder Kapitalanteilen.⁹

D. Versagung des Buchwertprivilegs (Abs. 2 nF)

Mit § 50i Abs. 2 hat der Gesetzgeber des Kroatien-AnpG v. 25.7.2014¹⁰ eine Vorschrift zur **Vermeidung v. Umweggestaltungen** durch ‚Perpetuierung‘ des umwandlungssteurechtlichen Buchwertprivilegs geschaffen. Zu deren **erstmaliger Anwendung** s. § 52 Abs. 48 S. 4 und 5 nF und dazu Rn. 8. Gedacht ist (offenbar) zB an den Fall, dass die gewerblich geprägte PersGes. nach dem Wegzug des G‘ters in eine inländ. KapGes. nach § 20 UmwStG zum Buchwert eingebracht wird und sodann die PersGes. auf die GmbH anwächst.¹¹ § 50i griff in derartigen Situationen infolge des Buchwertansatzes mangels Gewinnauswirkung bislang nicht. Der (hyper-)aktionistische¹² Gesetzgeber hat auf derartige Gestaltungsüberlegungen aber „überreagiert“ und mit großer Zielungenauigkeit einmal mehr eine Vorschrift **mit überschießenden Wirkungen** geschaffen, die außerdem noch daran krankt, dass sie infolge einer einseitig grenzüberschreitenden Zwangsentstrickung ohne jegliche Verschonungsregeln gegen die **unionrechtl. verbürgten Grundfreiheiten** verstoßen dürfte.¹³ Es wird deswegen schon wieder „laut“ über Auswegstrategien nachgedacht und angeraten, den misslichen Konsequenzen des § 50i Abs. 2 zB im Wege der v. der Vorschrift nach wie vor nicht erfassten Realteilung steuerneutral (vgl. § 16 Abs. 3 S. 2) zu entgehen.¹⁴ – **Im Einzelnen:**

WG und Anteile iSd. § 50i Abs. 1 nF sind **obligatorisch**, also ohne ein Bewertungswahlrecht, mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen. **Das betrifft: (1) Sachgesamtheiten**, die entspr.

1 Töben, IStR 2013, 682 (685).

2 S. C. Pohl, IStR 2013, 699 (702) mit Bsp.

3 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (696 f.); aA Bilitewski/Schifferdecker, Ubg 2013, 559 (565).

4 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (696 f.).

5 Liekenbrock, IStR 2013, 690 (696 f.).

6 C. Pohl, IStR 2013, 699 (701).

7 Kudert/Kahlenberg/Mroz, ISR 2013, 365 (368); Kudert/Hagemann/Kahlenberg, IWB 2014, 892 (895); Bron, DStR 2014, 1849.

8 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 2.3.3.6.

9 S. dazu umfassend und mit vielen Einzelheiten Töben, IStR 2013, 682 (686 ff.); Kudert/Kahlenberg/Mroz, ISR 2013, 365 (368); Bron, DStR 2014, 1849.

10 BGBl. I 2014, 1266.

11 FinA des BT, Prot.-Nr. 18/12, 125, dort auch zu weiteren „steueroptimierenden“ Gestaltungsschritten.

12 Prinz, GmbHR 16/2014, R241.

13 Zutr. Prinz, GmbHR 16/2014, R241 (R242).

14 Rödder/Kuhr/Heimig, Ubg 2014, 477 (487).

WG und Anteile enthalten, die iRv. **Umwandlungen oder Einbringungen** iSd. § 1 UmwStG steuerneutral übergehen konnten (§ 50i Abs. 2 S. 1); (2) nach § 6 Abs. 3 und 5 steuerneutral überführ- oder übertragbare **WG und Anteile**, sei es (a) *aus* dem Gesamthandsvermögen v. PersGes. iSd. § 50i Abs. 1 *in* das SBV oder (b) *aus* dem SBV eines MU'ers solcher PersGes. *in* das Gesamthandsvermögen (§ 50i Abs. 2 S. 2 Nr. 1) oder (3) einen gleichermaßen nach § 6 Abs. 3 und 5 steuerneutral überführ- oder übertragbaren **MU'anteil** an solchen PersGes. (§ 50i Abs. 2 S. 2 Nr. 2) sowie (4) WG und Anteile, die v. der PersGes. iSd. Abs. 1 für eine Betätigung iSd. § 15 Abs. 2 aufgrund eines entspr. „**Strukturwandels**“¹ genutzt werden (§ 50i Abs. 2 S. 3). – Mit diesen tatbestandlichen Erfordernissen **löst sich das G** in vielfacher Weise v. dem eigentlichen „**Zugriffszweck**“. **Im Einzelnen:**

27 § 50i Abs. 2 S. 1. Die Buchwertverknüpfung wird hierdurch für die aufgeführten Einbringungsvorgänge (§ 20 UmwStG, s. Rn. 18) „aus den Angeln gehoben“, obwohl das inländ. Besteuerungsrecht im Einzelfall nicht gefährdet ist, zB dann, wenn eine fiktiv gewerbliche PersGes. in eine originär gewerbliche (Tochter-)PersGes. eingebracht wird, aber ein G'ter im Ausland ansässig ist. Der Normtext des § 50i Abs. 2 S. 1 verhindert die Buchwertfortführung. Das ist trotz aller Kritik unvermeidbar.² Dass der Auslands-G'ter über die ihm über die PersGes. weiterhin vermittelte Inlands-Betriebsstätte im Inland nach wie vor besteuerverstrickt ist, hindert das nicht, und es ist auch nicht ersichtlich, wie dem qua Auslegung abgeholfen werden könnte. Die Überschreibung des UmwStG („abweichend von den Bestimmungen des UmwStG“) ist im Regelungsbefehl eindeutig angelegt und kann nicht teleologisch „weg-ausgelegt“ werden. Das betrifft jegliche nachlaufende Umwandlungen im KapGes.-Konzern, durch die einschlägige „Sachgesamtheiten (übergehen), die WG iSd. Abs. 1 enthalten“, gleichviel, auf welcher Beteiligungsebene solche Umwandlungen vorgenommen werden.³ Betroffen sind alle G'ter der PersGes., nicht nur diejenigen, denen die betr. Sachgesamtheit zuzurechnen und die im Ausland ansässig sind (sa. Rn. 28).⁴ – **Nicht** entstrickungsauslösend ist indes – mangels tatbestandlicher Erwähnung, aber auch mangels Notwendigkeit angesichts fortbestehenden deutschen Besteuerungsrechts – die Einbringung eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder eine MU'-anteils in die gewerblich geprägte PersGes.⁵ **Nicht** entstrickungsauslösend sind auch Verschmelzungsvorgänge iSv. § 11 ff. UmwStG im Rahmen einer sog. Seitwärts-, Aufwärts- oder Abwärtsverschmelzung sowie iSv. § 15f. UmwStG bei Spaltungsvorgängen, auch nicht der Anteilstausch iSv. § 21 UmwStG. Grund dafür ist hier wie dort der fehlende Transfer einer einschlägigen tatbestandserfüllenden Sachgesamtheit.⁶

28 § 50i Abs. 2 S. 2. Durch § 50i Abs. 2 S. 2 wird auch die Buchwertfortschreibung des § 6 Abs. 3 und 5 vollumfänglich überschrieben („ungeachtet des § 6 Abs. 3 und 5“) (erneut, s. bereits Rn. 27), unabhängig davon, ob deutsches Besteuerungsrecht verloren geht oder nicht, zB auch bei Verschenkung oder Vererbung v. KapGes.-Anteilen durch den wegziehenden StPfl. an einen gleichfalls im Ausland oder auch einen im Inland Lebenden,⁷ womöglich – und das offenbart den „Irrsinn“ der Regelung besonders augenfällig – auch bei entspr. Vorgängen durch einen im Inland Ansässigen. Die Verengung auf den im Ausland Ansässigen iSv. § 50i Abs. 1 (s. Rn. 3) wird in Abs. 2 nicht aufgegriffen. Die Vorschrift wirkt also allg.,⁸ sie betrifft (wenn auch zweckwidrig)⁹ In- wie Ausländer und schafft insofern auch keine „unschädliche Zäsur“ vermittels späteren Rück-Zuzugs des zunächst weggezogenen StPfl. in das Inland.¹⁰ Das hat einerseits den (v. Gesetzgeber wohl eher „unbewusst“ [?] erlangten) Vorteil, dass einer ansonsten drohenden Diskriminierung v. Auslandssachverhalten und damit einem Uni-

1 Das G verwendet hier einen Begriff, der bislang „nur“ in der Rspr. (zB BFH v. 7.11.2013 – IV R 13/10, BFHE 243, 350; v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBl. II 2012, 927), nicht aber in der Gesetzgebung geläufig war.

2 Für etliche einschlägige Fallgruppen auf einen Billigkeitserweis hoffend aber *Rödler/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (482ff.); weiter gehend *Bodden*, DB 2014, 2371 (2374); *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2014, 257 (262); *Jo. Lüdicke*, StbJb. 2013/2014, 237 (244ff.): teleologische Reduktion.

3 Skeptisch (und „hoffend“) *Köhler*, ISR 2014, 317 (321f.).

4 *Bodden*, DB 2014, 2371 (2374); zweifelnd *Rödler/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (479); *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2014, 257 (262).

5 *Köhler*, ISR 2014, 317 (322).

6 S. iErg. mit zutr. Erwägungen *Rödler/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (480ff.); *Bodden*, DB 2014, 2371 (2374).

7 *Köhler*, ISR 2014, 317 (320f.).

8 *Schnittker*, FR 2015, 134; wiederum skeptisch (vermutlich aber vergeblich auf ein „Auslegungseinsehen“ der FinVerw. und der FG hoffend) *Köhler*, ISR 2014, 317 (323f.); *Rödler/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (479).

9 *Hruschka*, DStR 2014, 2421 (2423).

10 So aber *Rödler/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (479).

onsrechtsverstoß vorgebeugt wird.¹ Andererseits liegt auf der Hand, dass die „weite“ Neuregelung unerwünschte „Kollateralschäden“ mit sich bringt, was in Anbetracht des klaren Wortlauts der Norm aber unvermeidbar sein dürfte. – Nach wie vor (sa. bereits Rn. 14) **unan-gewandt** bleibt aber § 50i auch nach Maßgabe v. Abs. 2 S. 2 für den MU’anteil an einer gewerblich geprägten PersGes., auf die zuvor der MU’anteil an einer originär gewerblichen PersGes. übergegangen ist; dass v. dem MU’anteil mittelbar WG ‚repräsentiert‘ werden, ändert angesichts des klaren und insoweit abschließenden Regelungswortlauts nichts.² – Das alles gilt auch für den Wirkungsvorbehalt in § 6 Abs. 5 S. 1, wonach ein Buchwertansatz nur dann in Betracht kommt, „sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist“; § 50i Abs. 2 setzt sich über diese Einschränkung hinweg und bestimmt den grds. Aufdeckungszwang.

§ 50i Abs. 2 S. 3. „Reichert“ die PersGes. ihre infizierte oder geprägte Gewerblichkeit in-29 folge eines „Strukturwandels“ iSv. § 15 Abs. 2 originär gewerblich an, sind stille Reserven nach Abs. 2 S. 3 zwangsweise aufzudecken.³ Damit schließt § 50i zwar eine bislang beste-hende Anwendungslücke (zB auch durch das Gestaltungskonzept des Strukturwandels mit nachfolgender steuerneutraler Einbringung des gesamten MU’anteils in eine KapGes.⁴; sa. Rn. 26), indessen, ohne den Tatbestand auf entstrickungsvermeidende Situationen infolge des „Strukturwandels“ zu verengen. „Sinnhaft“ erscheint das schon deshalb kaum, weil die originär gewerblich „gewordene“ PersGes. ihren Auslands-G’tern im Inland ohnehin eine (abkommensrechtl.) Betriebsstätte vermittelt, sodass kein Besteuerungssubstrat verloren geht. Sinnvolle Umstrukturierungen werden stattdessen durch die Neuregelung verhindert.⁵

„Betroffen“ sind v. der Tatbestandsausweitung folgende Konstellationen:⁶ (1) Eine ge-30 werblich geprägte PersGes. nimmt eine originär gewerbliche Aktivität mit gem. § 50i ver-stricktem BV auf; (2) sie verwendet entspr. BV in ihrem originär gewerblichen Bereich, oder (3) sie überlässt solches BV im Rahmen einer BetrAufsp an ein Betriebs-Ges (sa. Rn. 31). In all diesen Konstellationen umgreift der Aufdeckungszwang das gesamte BV; eine quantita-tive Eingrenzung fehlt.⁷ Ebenso fehlt eine Begrenzung auf BV, das bereits vor dem „Struktur-wandel“ einem originär gewerblichen Unternehmensbereich zuzuordnen war; der Neuregelung kommt also auch in diesem Punkt ein weitreichender (und überschießender) Effekt zu.⁸

§ 50i Abs. 2 S. 4 ordnet an, dass Abs. 1 S. 4 unberührt bleibt, maW, dass Besitz-Ges. iR einer31 BetrAufsp. für die Anwendungszwecke des Abs. 1 **gewerblich geprägten oder infizierten PersGes. gleichstehen** (Rn. 11f.). Die Anordnung in Abs. 2 S. 4 hängt allerdings gewisserma-ßen „in der Luft“ und lässt sich nur schwer ausdeuten: Entweder soll sie gewährleisten, dass auch in den Fällen des Abs. 2 eine Sofortentstrickung unterbleibt, obschon die BetrAufsp. per definitionem iSd. Abs. 2 S. 3 immer auch einen Strukturwandel auslöst.⁹ Oder aber sie soll (nur) bewirken, dass die Entstrickungsbefehle in Abs. 2 S. 1–3 uneingeschränkt auch für Übertragungen aus dem BV eines Einzelunternehmens im Rahmen einer BetrAufsp. gelten. Letzteres aber wäre insofern missverständlich, als Abs. 2 S. 2 ausdrücklich die Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. oder dem SBV eines MU’ers voraussetzt. Es wäre – um auch Übertragungen aus dem BV des Einzelunternehmers einzubeziehen – allein sachgerecht gewesen, die entspr. Anwendung v. § 50i Abs. 1 S. 4 zu bestimmen. Mit der nun-mehr gefundenen Formulierung wird der Mangel am Tatbestand schwerlich überspielt. Die Regelung würde dadurch streng genommen „sinnlos“, sie läuft leer.¹⁰ Das ist hohe Gesetz-gebungskunst, bei welcher es v. guten Willen des Exegeten abhängt, ob man der Vorschrift trotzdem die (welche?) offenbar beabsichtigte Wirkkraft beimisst.¹¹

1 *Schnittker*, FR 2015, 134; zweifelnd *Bodden*, DB 2014, 2371 (2375); aA *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2014, 257 (261).

2 *Köhler*, ISR 2014, 317 (322).

3 BT-Drucks. 18/1995, 116f.

4 *Rödder/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (486f.).

5 (Sehr) krit. denn auch *Bron*, DStR 2014, 1849: G’ter werden „mit einem faktischen Berufsverbot ... schi-kanisiert“. Sa. *Rödder/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (486f.).

6 *Schnittker*, FR 2015, 134.

7 *Rödder/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (486); aA *Liekenbrock* in F/W/B/S, § 50i Rn. 207.

8 *Schnittker/Gallert* in W/R/S², Rn. 14.95.

9 So offenbar *Schnittker/Gallert* in W/R/S², Rn. 14.96; *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, ISR 2014, 257 (262).

10 Zutr. *Rödder/Kuhr/Heimig*, Ubg 2014, 477 (485, 487).

11 Sa. *Schnittker*, FR 2015, 134.