

RA/StB Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg

Mißbrauchskämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz: Die Besteuerung gewerblicher Veräußerungsgewinne beschränkt Steuerpflichtiger

– Zur neuen Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG –

I. Einleitung

Der – abschließende – Katalog der inländischen Einkünfte in § 49 Abs. 1 EStG, deren Vorliegen die beschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht begründet, wurde durch Art. 1 Nr. 42 des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG)¹⁾ um einen weiteren Fall der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erweitert (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG). Nach § 52 Abs. 1 EStG ist die Vorschrift erstmals für den VZ 1994 anzuwenden.

II. Gesetzeszweck und tatsächlicher sachlicher Anwendungsbereich der Vorschrift

In den vergangenen Jahren sind ausländische und inländische Investoren verstärkt dazu übergegangen, inländische Immobilien durch ausländische „Objektgesellschaften“ zu erwerben. Die Veräußerung dieser Immobilien nach Ablauf der Spekulationsfrist von zwei Jahren führte bei geeigneter Gestaltung nicht zur beschränkten Steuerpflicht der ausländischen „Objektgesellschaft“²⁾, wenn sie entweder nur vermögensverwaltend tätig war und damit Veräußerungsgewinne ohnehin nicht der Besteuerung unterlagen oder wenn sie zwar Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte, diese aber wegen bewußter Vermeidung einer inländischen Betriebsstätte und eines inländischen ständigen Vertreters nicht nach der allein in Betracht kommenden Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG zu den inländischen Einkünften gehörten³⁾. Wegen des fehlenden innerstaatlichen Besteuerungstatbestands spielte es keine Rolle, ob die „Objektgesellschaft“ in einem DBA-Staat oder in einem sonstigen Staat ansässig war. Die in praktisch allen von Deutschland abgeschlossenen DBA dem Belegenheitsstaat eingeräumte Besteuerungsmöglichkeit⁴⁾ konnte den fehlenden Besteuerungstatbestand nach nationalem Recht nicht ersetzen⁵⁾.

Die Einfügung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG dient dazu, die innerstaatlichen Voraussetzungen für die Besteuerung ausländischer Immobilieninvestitionen in Deutschland in den genannten Fällen zu schaffen⁶⁾. Dazu bestimmt die Vorschrift, daß Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch die Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen erzielt werden, auch dann zu den inländischen Einkünften i. S. der beschränkten Steuerpflicht gehören, wenn im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter bestellt ist. Um auch die ausländischen „Objektgesellschaften“ erfassen zu können, die lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausüben und daher ihrer Art nach keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, bestimmt Satz 2 der neuen Vorschrift, daß derartige Einkünfte dieser ausländischen Körperschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, wenn die Körperschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person des privaten Rechts, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist, gleichsteht.

Die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf unter den genannten Umständen erzielte Veräußerungsgewinne aus inländischen Immobilieninvestitionen ist steuerpolitisch verständlich und angesichts des Belegenheitsprinzips für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nicht zu beanstanden⁷⁾.

Demgegenüber ist der darüber hinausgehende Anwendungsbe- reich der Vorschrift gesetzespolitisch nicht nachvollziehbar, in der Gesetzesbegründung⁸⁾ nicht einmal erwähnt⁹⁾ und als sachlich nicht zu begründende Ausnahme vom international für Unternehmensegewinne anerkannten Betriebsstättenprinzip abzulehnen. Die neue Vorschrift erfaßt nämlich außer den Einkünften aus der Veräußerung von inländischen Immobilien¹⁰⁾ auch Einkünfte aus der Veräußerung von Sachinbegriffen oder Rechten¹¹⁾ i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Da es sich bei allen Einkünften i. S. der neuen Vorschrift um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt, werden letztlich unternehmerische Liefergewinne besteuert. Insofern läßt sich die neue Vorschrift auch nicht mit internationalen Gepflogenheiten rechtfertigen. Die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von beweglichen Gegenständen und Rechten, die nicht in einer Betriebsstätte des Stpfl. oder durch einen ständigen Vertreter¹²⁾ erzielt werden, ist nach den DBA regelmäßig allein dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers vorbehalten¹³⁾. In DBA-Fällen läuft die Neuregelung daher insoweit ohnehin leer.

In diesem Zusammenhang sei die Bemerkung erlaubt, daß es schon etwas eigenartig anmutet, wenn dem Gesetzgeber in einem Gesetzentwurf der Bundesregierung im Zusammenhang mit einer ausführlich begründeten und in der Sache berechtigten Erweiterung von Besteuerungstatbeständen ohne jede Begründung oder auch nur einen Hinweis eine ganz anderen Prinzipien unterliegende Regelung – man ist versucht zu sagen – untergeschoben wird. Die nicht zuletzt auch von der Finanzverwaltung beklagten, weniger an grundlegenden Prinzipien als am unzulänglichen Gesetzeswortlaut ausgerichteten Entscheidungen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung sind ganz wesentlich durch derartige, einer Begründung entbehrende und systematisch fragwürdige Einzelregelungen verursacht.

III. Einzelheiten der gesetzlichen Regelung

1. Unbewegliches Vermögen, Sachinbegriffe oder Rechte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG

Unbewegliches Vermögen sind nach der über die Verweisung in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG heranzuziehenden beispielhaften Aufzählung in § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG insbesondere Grundstücke,

¹⁾ Vom 21. 12. 1993, BGBl. I 1993 S. 2310, BSBl. I 1994 S. 50.

²⁾ Fragen einer möglichen Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG sind nicht Gegenstand dieser Untersuchung.

³⁾ Vgl. Lüdicke, in: Lademann/Söffing, § 49 EStG Rdn. 791, auch zu der Frage, wann beim Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen innerhalb der Spekulationsfrist ausgeschlossen war; im Ergebnis ebenso Gottwald, DStR 1992 S. 168.

⁴⁾ Entsprechend Art. 13 Abs. 1 OECD-Musterabkommen.

⁵⁾ Vgl. Lüdicke, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 192, m. w. N.

⁶⁾ Vgl. BR-Drucks. 612/93 S. 66 = BT-Drucks. 12/5630 S. 64.

⁷⁾ Eine Ausnahme gilt für eingetragene Schiffe, die nur nach innerstaatlichem Recht, aber nicht nach den DBA zum unbeweglichen Vermögen gehören (vgl. Art. 6 Abs. 2, Art. 13 Abs. 3 OECD-Musterabkommen).

⁸⁾ Vgl. BR-Drucks. 612/93, S. 66 f. = BT-Drucks. 12/5630 S. 64 f.

⁹⁾ Er scheint auch Franz/Jacobi (BB Beil. 3 1994 S. 7) entgangen zu sein.

¹⁰⁾ Zu eingetragenen Schiffen vgl. oben Fn. 7.

¹¹⁾ Hierzu gehören nicht die sog. grundstücksgleichen Rechte, die vom Begriff des unbeweglichen Vermögens mitumfaßt werden (vgl. Abschn. III 1.).

¹²⁾ Im Sinn der engen DBA-Definitionen, vgl. Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen.

¹³⁾ Entsprechend Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen.

Gebäude, Gebäudeteile, Schiffe, wenn sie in ein in- oder ausländisches Schiffsregister eingetragen sind, und die sog. grundstücksgleichen Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, z. B. Wohnungseigentum, Erbbaurecht und Mineralgewinnungsrecht. Unter einem Sachinbegriff wird eine Vielheit beweglicher Sachen verstanden, die als zusammengehörige Einheit genutzt werden, z. B. ein Maschinenpark, eine Betriebs- oder Wohnungseinrichtung (vgl. auch § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Zu den Rechten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG gehören insbesondere in- und ausländische schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte¹⁴.

Die genannten Gegenstände müssen solche i. S. der Nr. 6 der Vorschrift sein. Durch diese Verweisung wird der notwendige Inlandsbezug als Anknüpfungsmerkmal für die beschränkte Steuerpflicht hergestellt. Der Inlandsbezug kann sich aus folgenden Merkmalen ergeben:

- Belegenheit im Inland, insbesondere bei Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten oder Sachinbegriffen, wenn sie sich im Inland befinden;
- Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register, insbesondere in ein Grundbuch, Schiffsregister, Patentrolle, (Waren-) Zeichenrolle, Gebrauchsmusterrolle, (Geschmacks-)Musterregister, Sortenschutzrolle;
- Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung¹⁵.

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG schweigt zu der Frage, in welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen der Nr. 6 der Vorschrift erfüllt sein müssen. Da der punktuelle Vorgang der Veräußerung besteuert wird, kann es für das Vorliegen der genannten Voraussetzungen nur auf diesen Zeitpunkt ankommen. Es spielt daher keine Rolle, ob beispielsweise der veräußerte Sachbegriff oder das veräußerte Recht früher einmal in einer inländischen Betriebsstätte verwertet worden sind oder ob sie erstmalig im Anschluß an die Veräußerung in einer inländischen Betriebsstätte verwertet oder in ein inländisches Register eingetragen werden.

Nach dem Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG ist es nicht erforderlich, daß der Veräußerer vor der Veräußerung aus den veräußerten Gegenständen Einkünfte i. S. der Nr. 6 der Vorschrift erzielt hat. Es muß sich lediglich um Gegenstände i. S. dieser Vorschrift handeln. Die Einkünfte aus der Veräußerung eines solchen Gegenstands können daher auch dann nach der neuen Vorschrift besteuert werden, wenn der veräußerte Gegenstand zuvor nicht vermietet/verpachtet war, aber gleichwohl die Voraussetzungen der Nr. 6 erfüllt (z. B. Belegenheit im Inland, Eintragung in inländisches Register) oder wenn sich die Gewerblichkeit nicht nur der Veräußerung, sondern auch der vorangehenden Vermietung oder Verpachtung allein aus inländischen Merkmalen ergibt und daher die laufenden Einkünfte wegen der Subsidiarität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 3 EStG) nicht als solche aus Vermietung und Verpachtung besteuert werden können¹⁶.

2. Veräußerung

Veräußerung ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Rechtsträger gegen Entgelt. Hierzu gehören Übertragungen aufgrund von Kauf oder Tausch oder Übertragungen aufgrund gemischter Schenkung oder im Rahmen der Erbauseinandersetzung oder der vorweggenommenen Erbfolge, soweit diese entgeltlich sind. Auch die Einbringung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten in eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten führt als tauschähnlicher Vorgang beim Einbringenden grundsätzlich zur Realisierung der in den eingebrachten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und ist als Veräußerung i. S. der Vorschrift anzusehen¹⁷.

Keine Veräußerung ist beispielsweise¹⁸ die Überführung der Wirtschaftsgüter in eine inländische Betriebsstätte des Steuer-

ausländers. In diesem Zusammenhang ist aber zu beachten, daß Einkünfte aus Gewerbebetrieb von Steuerausländern aus der Veräußerung derartiger Wirtschaftsgüter nach der neuen Vorschrift besteuert werden, „soweit“ sie nicht zu den Einkünften i. S. des Buchst. a gehören. Durch die Verwendung des Wortes „soweit“ (und nicht „wenn“) gibt das Gesetz zu erkennen, daß durch die Veräußerung erzielte Einkünfte gegebenenfalls zum Teil nach der einen und zum Teil nach der anderen Vorschrift besteuert werden können. Sofern etwa im genannten Fall der Überführung in eine inländische Betriebsstätte bei einer anschließenden Veräußerung im Rahmen dieser Betriebsstätte der für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns maßgebende Einlagewert nicht ohnehin nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des veräußerten Wirtschaftsguts entspricht und damit der gesamte Gewinn im Rahmen der inländischen Betriebsstätte erfaßt wird, fällt die spätere Veräußerung auch unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, soweit der Einlagewert von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweicht.

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

a) Allgemeine Grundsätze

Nach den einleitenden Worten des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist die neue Vorschrift nur anwendbar, wenn die durch die Veräußerung erzielten Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb i. S. der §§ 15 ff. EStG sind. Die Gewerblichkeit kann sich aus in- oder ausländischen Merkmalen ergeben. Sie ist allein nach deutschem Steuerrecht zu beurteilen. Betreibt etwa der Steuerausländer mit inländischen (und ausländischen) Grundstücken ohne inländische Betriebsstätte oder ständigen Vertreter einen gewerblichen Grundstückshandel, gehören die Einkünfte aus der Veräußerung der Grundstücke zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG.

Werden unbewegliches Vermögen, Sachinbegriffe oder Rechte i. S. der Nr. 6 von einer in- oder ausländischen Personengesellschaft veräußert, an der der Steuerausländer beteiligt ist, gehören die aus der Veräußerung erzielten Einkünfte, die dem Steuerausländer anteilig zuzurechnen sind, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn die Einkünfte im Rahmen seines Gewerbebetriebs anfallen¹⁹. Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen aber auch vor, wenn zwar nicht der Steuerausländer selbst, aber die Personengesellschaft nach deutschen Grundsätzen eine gewerbliche Tätigkeit ausübt; die Art der Tätigkeit der Personengesellschaft ist dem Gesellschafter zuzurechnen²⁰.

b) Die Gewerblichkeitsfiktion bei ausländischen Körperschaften

Hauptzielrichtung der neuen Vorschrift ist die Erfassung inländischer Immobilieninvestitionen durch ausländische Körperschaften. Diese Immobilieninvestitionen waren in der Vergangenheit häufig so strukturiert, daß die ausländische Körperschaft („Objektgesellschaft“) lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit betrieb. Die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG findet auf solche ausländischen Körperschaften keine Anwendung, da sie nicht nach den Vorschriften des (deutschen) HGB zur Füh-

¹⁴ Vgl. im einzelnen *Lüdicke*, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 746 ff.

¹⁵ Zu Einzelheiten vgl. *Lüdicke*, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 749 ff., m. w. N.

¹⁶ In solchen Fällen können die die Gewerblichkeit begründenden Merkmale nicht nach der isolierenden Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG außer Betracht bleiben, weil es sich bei diesen Merkmalen nicht um „im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale“ handelt, vgl. *Lüdicke*, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 742, m. w. N.

¹⁷ Zu notwendigen Einschränkungen aufgrund der Fusionsrichtlinie vgl. Abschn. V.

¹⁸ Zu weiteren Ausnahmen siehe Abschn. VI.

¹⁹ Vgl. z. B. L. *Schmidt*, EStG, 12. Aufl., § 15 Rdn. 45, m. w. N.

²⁰ Vgl. Beschluß des BFH vom 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984 S. 751 (761) = DB 1984 S. 2383.

rung von Büchern verpflichtet sind²¹⁾. Um solche ausländischen „Objektgesellschaften“ inländischen vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften gleichzustellen, die nach § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, bestimmt Satz 2 des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, daß als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch die Einkünfte aus Tätigkeiten i. S. des Satzes 1 dieser Vorschrift gelten, die von einer Körperschaft ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland erzielt werden, die einer inländischen Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person des privaten Rechts gleichsteht, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Die Vorschrift ist m. E. falsch plaziert. Sie regelt nicht inländische Anknüpfungsmerkmale zum Zweck der Bestimmung inländischer Einkünfte i. S. der beschränkten Steuerpflicht. Vielmehr dient die Vorschrift der Umqualifizierung bestimmter Einkünfte von bestimmten potentiell beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen ausländischen Körperschaften. Sie gehört daher systematisch in das KStG.

Obwohl es nach der amtlichen Gesetzesbegründung²²⁾ lediglich um die Beseitigung eines Besteuerungsdefizits bei bestimmten ausländischen Immobilieninvestitionen in Deutschland ging, ist die Vorschrift nach ihrem Wortlaut hinsichtlich aller Einkünfte aus Tätigkeiten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG anzuwenden, also auch bei der Veräußerung von Sachinbegriffen oder Rechten.

Die Tätigkeit kann entweder von der ausländischen Körperschaft selbst ausgeführt werden oder aber von einer Personengesellschaft oder anderen Gesamthand, an der die ausländische Körperschaft beteiligt ist und deren Tätigkeit ihr anteilig zuzurechnen ist. Die Beteiligung einer Körperschaft i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft „infiziert“ die von der Personengesellschaft erzielten und den anderen Gesellschaftern zuzurechnenden Einkünfte aber selbst dann nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn ausschließlich eine oder mehrere Körperschaften i. S. des Satzes 2 persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind; § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist in diesem Fall nicht anwendbar, weil die ausländische Körperschaft i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG keine Kapitalgesellschaft i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist²³⁾.

Die Gewerblichkeitsfiktion gilt zunächst für solche ausländischen Körperschaften (mit Rechtsfähigkeit ausgestattete Personenvereinigungen) ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, die einer inländischen Kapitalgesellschaft gleichstehen (nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG gehören hierzu AG, KGaA und GmbH). Ferner gilt die Gewerblichkeitsfiktion für ausländische Körperschaften, die einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts gleichstehen, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Nach dem Gesetzeszweck der Gleichstellung ausländischer Gesellschaften mit vermögensverwaltenden inländischen Gesellschaften, die kraft Rechtsform buchführungspflichtig sind²⁴⁾, kann es dabei nur auf eine Buchführungspflicht kraft Rechtsform ankommen. In Betracht kommen daher eingetragene Genossenschaften nach dem GenG oder Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nach dem VAG. Mit dem Wort „gleichsteht“ umschreibt das Gesetz den anzustellenden Typenvergleich zwischen der ausländischen Körperschaft und den in Betracht kommenden inländischen Kapitalgesellschaften oder sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts. Die ausländische Körperschaft muß letzteren zwar nicht gleich, aber in den wesentlichen Merkmalen vergleichbar, also ähnlich sein²⁵⁾.

Die Gewerblichkeitsfiktion gilt danach beispielsweise nicht für ausländische rechtsfähige Idealvereine, Stiftungen oder für Trusts, da sie keiner inländischen Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person des Privatrechts gleichstehen, die nach dem HGB kraft Rechtsform buchführungspflichtig ist.

IV. Besteuerungsverfahren und Einkünfteermittlung

1. Veranlagung – Maßgeblichkeit der Einkünfte

Mangels anderweitiger Regelung sind die aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Weg der Veranlagung zu besteuern. M. E. findet auch im Fall der Veräußerung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten nicht der Steuerabzug von den Bruttoeinnahmen nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG statt. Dies ergibt sich entgegen vielfach vertretener Ansicht bereits aus dem Gesetzeswortlaut: Die Begriffe „Überlassung der Nutzung . . . von Rechten“ und „Überlassung . . . des Rechts auf Nutzung von Rechten“ erfassen schon nach ihrem Wortlaut nur die Nutzungsüberlassung und nicht die Veräußerung, also die endgültige Überlassung der Rechte selbst²⁶⁾. Hinzu kommt, daß in Veräußerungsfällen eine Bruttobesteuerung von den Einnahmen nahezu zwangsläufig zu einer unzulässigen Überbesteuerung²⁷⁾ des tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinns (oder -verlusts) führen muß, da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unberücksichtigt bleiben würden.

Für die folgenden Überlegungen ist daher davon auszugehen, daß die Grundsätze zur Ermittlung der Einkünfte für alle nach der neuen Vorschrift in Betracht kommenden veräußerten Wirtschaftsgüter dieselben sind.

Veräußerungsverluste sind nach den allgemeinen Vorschriften ausgleichs- und abzugsfähig (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG). Anders als bei der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen gehen bei Veräußerungen von unbeweglichem Vermögen innerhalb der Spekulationsfrist die Vorschriften der § 22 Nr. 2, § 23 i. V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG mangels ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht vor²⁸⁾.

2. Grundsätzliches zur Ermittlung der Einkünfte

Die Ermittlung der Einkünfte aus Veräußerungen i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG wirft erhebliche Probleme auf, weil diese Vorschrift (und auch § 50 EStG) keine spezielle Regelung über die Einkünfteermittlung enthält. Anders als die beiden anderen Tatbestände des § 49 EStG, die isoliert an Veräußerungsvorgänge ohne Berücksichtigung von zuvor möglicherweise erzielten laufenden Einkünften anknüpfen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e i. V. mit § 17, § 49 Abs. 1 Nr. 8 i. V. mit § 22 Nr. 2, § 23 EStG), knüpft die neue Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG nicht an bestimmte Besteuerungstatbestände der §§ 13 ff., insbesondere der §§ 15 f. EStG an, die ihrerseits Vorschriften über die isolierte Ermittlung von aus einer Veräußerung erzielten Einkünften enthalten. Gleichwohl können m. E. die Vorschriften des § 17 oder des § 23 EStG für die hier zur Debatte stehenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb

²¹⁾ Vgl. Beschluß des BFH vom 30. 8. 1989 I B 39/89, BFH/NV 1990 S. 161; Lüdicke, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 273, m. w. N.

²²⁾ Vgl. BR-Drucks. 612/93, S. 66 = BT-Drucks. 12/5630, S. 64.

²³⁾ Vgl. im einzelnen Lüdicke, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG, Rdn. 272, m. w. N.; im Ergebnis wie hier Grütznert, IWB Fach 3 Gruppe 3 S. 1077 (1082).

²⁴⁾ Vgl. BR-Drucks. 612/93 S. 66 = BT-Drucks. 12/5630 S. 64.

²⁵⁾ Vgl. BFH-Urteil vom 23. 6. 1992 IX R 182/87 BStBl. II 1992 S. 972 (974) = DB 1992 S. 2067; Lüdicke, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 112, jew. m. w. N.

²⁶⁾ Ebenso Kumpf, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Erg.-Lfg. April 1989, § 50a Rdn. 99; Frotscher, EStG, Erg.-Lfg. 12/92, § 50a Rdn. 17; a. A. ohne Begründung Abschn. 227a Abs. 2 EStR; Heinicke, in: L. Schmidt, EStG, 12. Aufl., § 50a Rdn. 3 b) aa); Krabbe, in: Blümich, EStG, Erg.-Lfg. Juni 1992, § 50a, Rdn. 48; Scholtz, in: Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, EStG, Erg.-Lfg. Juni 1981, § 50a Rdn. 19; Grütznert, a.a.O. (Fn. 23), S. 1085.

²⁷⁾ Vgl. dazu allgemein Lüdicke, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 67.

²⁸⁾ Die Ergänzungen des § 23 Abs. 3 und des § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG durch das StMBG betreffen nur Veräußerungen i. S. des § 17 EStG.

nicht ohne weiteres analog angewendet werden; vielmehr ist die Art der Einkünftermittlung auch für die punktuelle Besteuerung des gewerblichen oder als gewerblich geltenden Veräußerungsvorgangs im Grundsatz aus den allgemeinen Vorschriften abzuleiten²⁹⁾. Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß zu den beiden Hauptproblemen der Ermittlung der Einkünfte aus dem Veräußerungsvorgang, nämlich der Berücksichtigung zwischenzeitlicher AfA und der Frage der Einbeziehung von Werterhöhungen oder Wertminderungen vor dem Inkrafttreten der Vorschrift am 1. 1. 1994 weder § 17 noch § 23 EStG eine ausdrückliche Regelung oder allgemein gültige Rechtsgrundsätze enthalten.

Nach allgemeinen Grundsätzen ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 EStG) nach § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln, wenn es sich bei dem beschränkt Stpfl. um einen Gewerbetreibenden i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG handelt, der aufgrund gesetzlicher Vorschriften (z. B. § 141 AO) verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen, oder der ohne eine solche Verpflichtung Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse erstellt. In anderen Fällen ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich oder nach § 4 Abs. 3 EStG durch Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu ermitteln. Dabei besteht allerdings zunächst keine Verpflichtung, lediglich im Hinblick auf eine mögliche spätere Veräußerung jährliche Abschlüsse zu erstellen oder den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu ermitteln. Keinesfalls kann durch eine freiwillige jährliche Bilanzierung erreicht werden, daß sich unrealisierte Wertverluste im Inland steuerlich nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG bereits vor der Veräußerung auswirken³⁰⁾. Wenn sich die Veräußerung des unbeweglichen Vermögens, der Sachinbegriffe oder Rechte ausnahmsweise als (Teil einer) Betriebsveräußerung i. S. des § 16 EStG darstellt, dürfte der Veräußerungsgewinn mangels gegenteiliger Regelung nach den Vorschriften des § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln sein³¹⁾.

Anders als die auf die isolierte Besteuerung von Veräußerungsvorgängen angelegten Vorschriften der § 17 und § 23 EStG ergibt sich bei der Anwendung der allgemeinen Vorschriften über die Gewinnermittlung das Problem, daß sie – zwar bei periodengerechter Abgrenzung – auf die Ermittlung des Gesamtergebnisses des gewerblichen Engagements ausgerichtet sind und daher den Erfordernissen der Ermittlung von Einkünften aus einer einmaligen Veräußerung nicht gerecht werden können. Die Besonderheit des neuen Tatbestands gewerblicher Einkünfte aus Veräußerungen für beschränkt Stpfl. liegt darin, daß es im Rahmen dieser Vorschrift unerheblich ist, ob vor der Veräußerung aus den Wirtschaftsgütern laufende Einkünfte erzielt wurden und ob diese Einkünfte gegebenenfalls der inländischen Besteuerung unterliegen haben. Weil die Gesetzesvorschrift die beschränkte Steuerpflicht – m. E. systematisch nicht überzeugend – lediglich isoliert an einen Veräußerungsvorgang und nicht wie bei unbeschränkter Steuerpflicht an sämtliche erzielten Einkünfte anknüpft, wäre die ausdrückliche Regelung der sich daraus zwangsläufig ergebenden Folgeprobleme für die Einkünftermittlung wünschenswert gewesen.

3. Beginn des Gewerbebetriebs

Aus der Besonderheit des Besteuerungstatbestands darf m. E. nicht die Folgerung gezogen werden, die in der Veräußerung begründete gewerbliche oder als gewerblich fingierte Tätigkeit beginne erst mit der Veräußerung oder den Vorbereitungs-handlungen dazu³²⁾. Unter dieser Annahme wäre i. d. R. eine im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stattfindende Einlage der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Teilwert anzusetzen; ein wesentlicher Veräußerungsgewinn oder -verlust könnte dabei kaum entstehen. Mit einer solchen Lösung würde die gesetzgeberische Intention offenkundig verfehlt.

Ebensowenig ist es aber gerechtfertigt, in Analogie zu den ausdrücklichen Regelungen in § 17 Abs. 2 und § 23 Abs. 4 EStG ausnahmslos auf die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der veräußerten Wirtschaftsgüter abzustellen. Insbesondere soweit nach der umstrittenen Rspr. des BFH für § 17 Abs. 2 EStG unter Durchbrechung des „Verstrickungsgedankens“ die historischen Anschaffungskosten auch dann maßgebend sein sollen, wenn im Zeitpunkt der Anschaffung eine wesentliche Beteiligung oder unbeschränkte oder potentiell beschränkte Steuerpflicht und damit die Voraussetzungen für die Anwendung der Vorschrift noch nicht vorlagen³³⁾, muß die entsprechende Anwendung einer derartigen Regelung jedenfalls zu Lasten der Stpfl. wegen des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ausscheiden. Sie ist aber nach hier vertretener Auffassung als Durchbrechung der allgemeinen Grundsätze der § 4 und § 5 EStG bei Wertverlusten auch nicht zugunsten der Stpfl. anzuwenden.

Die Besteuerung der durch Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb knüpft – entsprechend dem Dualismus des deutschen Einkommensteuerrechts – an die Veräußerung von Betriebsvermögen an³⁴⁾. Konsequenterweise müssen die veräußerten Wirtschaftsgüter für die Ermittlung der Ausgangsgröße der durch die Veräußerung erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in dem Zeitpunkt nach steuerlichen Grundsätzen bewertet werden, in dem sie für die inländische Besteuerung relevantes Betriebsvermögen geworden sind. Da die zu inländischen Einkünften erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sich ausschließlich auf die Veräußerung beziehen, kommt als maßgebender Zeitpunkt nur der Zeitpunkt in Betracht, in dem die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG erstmalig erfüllt wären, wenn die Wirtschaftsgüter in diesem Zeitpunkt veräußert würden. Dies wird bei ohnehin gewerblich tätigen Steuerausländern regelmäßig der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung dieser Wirtschaftsgüter sein. In diesem Fall sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschließlich Anschaffungsnebenkosten) zugrunde zu legen. Bei nicht von vornherein gewerblich tätigen Steuerausländern kann der maßgebende Zeitpunkt aber auch nach der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter liegen, wenn sie später eine gewerbliche Tätigkeit aufnehmen (z. B. einen gewerblichen Grundstückshandel) oder wenn die Voraussetzungen für die Gewerblichkeitsfiktion des Satzes 2 der Vorschrift erstmalig vorliegen. Der maßgebende Zeitpunkt liegt beispielsweise auch in solchen Fällen später als die Anschaffung oder Herstellung, in denen ein Recht erst danach in ein inländisches Register eingetragen wird oder die Verwertung eines Sachinbegriffs oder Rechts in einer inländischen Betriebsstätte (eines Dritten) erst danach, aber vor der Veräußerung beginnt. Die Wirtschaftsgüter sind in solchen Fällen mit ihrem Einlagewert anzusetzen.

²⁹⁾ A. A. Grützner, a.a.O. (Fn. 23), S. 1083.

³⁰⁾ Dies schließt selbstverständlich nicht die Möglichkeit aus, daß solche Wertverluste nach anderen Vorschriften, z. B. als AfA im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.

³¹⁾ Vgl. allerdings das BFH-Urteil vom 9. 9. 1993 IV R 30/92, BStBl. II 1994 S. 105 = DB 1994 S. 192, zu Veräußerungsgewinnen im Zusammenhang mit der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels.

³²⁾ Vgl. auch zum Beginn des gewerblichen Grundstückshandels BMF-Schreiben vom 20. 12. 1990, BStBl. I 1990 S. 884 = DB 1991 S. 203 Rdn. 27.

³³⁾ Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 30. 3. 1993 VIII R 44/90, BFH/NV 1993 S. 597; vom 10. 11. 1992 VIII R 40/89, FR 1994 S. 156 mit kritischer Anm. L. Schmidt; allgemein L. Schmidt, EStG, 12. Aufl., § 17 Rdn. 24 a).

³⁴⁾ Für die Besteuerung beschränkt Stpfl. maßgebendes Betriebsvermögen, das nicht zu einem inländischen Betriebsstättenvermögen gehört, kommt beispielsweise auch im Fall der Bestellung eines inländischen ständigen Vertreters oder im Fall der Beteiligung an einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder einem Pool-Abkommen i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG in Betracht.

Soweit für den beschränkt Stpfl. vor der Veräußerung keine Verpflichtung zur Buchführung bestand und er auch nicht freiwillig Bücher geführt hat, müssen die nach den obigen Grundsätzen ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Einlagewert, gegebenenfalls unter Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dem bei der Veräußerung durchzuführenden Betriebsvermögensvergleich als Ausgangswert zugrundegelegt werden.

4. Teilwertabschreibung und AfA

Da die später veräußerten Wirtschaftsgüter nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG allein im Hinblick auf die spätere Veräußerung zu einem im Inland steuerlich relevanten gewerblichen Betriebsvermögen gehören, sind Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor der Veräußerung im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG nicht zu berücksichtigen; diese Vorschrift knüpft nur an die durch die Veräußerung realisierten Gewinne oder Verluste an.

Allerdings kann die Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zu einem – nur – im Hinblick auf diese Veräußerung beachtlichen Betriebsvermögen auch nicht zur Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen bei der Ermittlung etwaiger zwischenzeitlicher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führen. Die inländischen Einkünfte aus beiden Einkunftsarten stehen selbständig nebeneinander.

Diese (Un-)Systematik hat auf der anderen Seite zur Folge, daß bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter nicht die tatsächlich in Anspruch genommenen oder fiktiven AfA durch Kürzung der maßgebenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des Einlagewerts gewinnerhöhend berücksichtigt werden dürfen³⁵⁾. AfA dienen nicht dazu, einen späteren Veräußerungsgewinn zu erhöhen, sondern sie sollen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, auf den Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung verteilen. Im Hinblick auf die hier allein zur Debatte stehenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch die Veräußerung der Wirtschaftsgüter erzielt werden, erstreckt sich die Nutzung nicht auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr, sondern ist lediglich ein punktueller Vorgang. Ob der Stpfl. die veräußerten Wirtschaftsgüter vor der Veräußerung durch Vermietung und Verpachtung i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG genutzt hat und ob sich die AfA etwa bei der entgeltlichen Überlassung von Rechten infolge Bruttobesteuerung durch Steuerabzug von den Einnahmen nach § 50a Abs. 4 EStG überhaupt im Inland auswirken konnte, kann für die Höhe der gewerblichen Einkünfte aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter keine Rolle spielen. In diesem Sinn hat der BFH zu der vergleichbaren Frage im Rahmen der Ermittlung des Spekulationsgewinns nach § 23 Abs. 4 EStG zu Recht entschieden, daß bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Anspruch genommene AfA mit der Höhe des Spekulationsgewinns nichts zu tun haben³⁶⁾.

Wenn demgegenüber im Schrifttum³⁷⁾ die Auffassung vertreten wird, die Nichtberücksichtigung der AfA bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung dürfe nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprechen, kann dies nicht überzeugen. Die insoweit angeführte „Gleichbehandlung ausländischer vermögensverwaltender Kapitalgesellschaften mit inländischen vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften“³⁸⁾ vermag die Berücksichtigung der AfA schon deswegen nicht zu begründen, weil es bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung in erster Linie um ein allgemeines Problem des Einkommensteuerrechts geht, das sich nicht vom Ergebnis her unter Betrachtung des Sonderfalls der Immobilienveräußerung durch eine ausländische Körperschaft lösen läßt, deren Einkünfte lediglich für diesen Zweck

als gewerblich fingiert werden. Im übrigen hätten der Gesetzgeber und die den Gesetzentwurf einbringende Bundesregierung, wenn sie die systemwidrige Berücksichtigung der AfA gewollt hätten, dies zumindest gesetzlich regeln müssen. Richtigerweise wären AfA – und Teilwertabschreibungen – allerdings nur zu berücksichtigen, wenn der Gesetzgeber auch die Verwendung der Wirtschaftsgüter vor ihrer Veräußerung im Rahmen der inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt hätte.

Die bei inländischen Kapitalgesellschaften nicht denkbare, im Schrifttum³⁹⁾ für beschränkt Stpfl. aber gleichwohl geforderte Berücksichtigung auch einer tatsächlich nicht zu Lasten der inländischen Besteuerung in Anspruch genommenen „Mindest-AfA“ nach § 7 EStG erscheint vollends unhaltbar. Die zur Begründung angeführte Rechtsprechung des BFH⁴⁰⁾ betraf die Frage, ob die in der Zeit der Privatnutzung theoretisch angefallene AfA bei der Bemessung der AfA für nachträglich zur Einkunftserzielung im Rahmen von Überschubeinkünften umgewidmete Gegenstände zu berücksichtigen ist. Der BFH hat insoweit in ausdrücklicher Abgrenzung zu den Gewinneinkünften⁴¹⁾ entschieden, daß bei den Überschubeinkünften abweichend vom Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht der Zeitraum der Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. „zur Erzielung von Einkünften“, sondern der der beruflichen *und* privaten Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. maßgebend sei⁴²⁾. Durch diese Entscheidungen des BFH sollten und wurden jedoch nicht die steuerlich unerheblichen AfA für die Zeit der Privatnutzung der Wirtschaftsgüter im Rahmen der Überschubeinkünfte der Besteuerung unterworfen; vielmehr wurde eine zutreffende Aufwandszuordnung eines Teils der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur privaten Lebensführung des Stpfl. erreicht. Eine Übertragung dieser Rechtsprechung auf die Ermittlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für einen Zeitraum, in dem der veräußerte Gegenstand bereits zu einem im Hinblick auf die Veräußerung erheblichen Betriebsvermögen gehört, erscheint dem Verf. abwegig.

5. Veräußerung vor dem 1. 1. 1994 angeschaffter Wirtschaftsgüter

Das Gesetz enthält keine Übergangsregelung für die Fälle, in denen die Anschaffung oder Herstellung des veräußerten unbeweglichen Vermögens, der Sachinbegriffe oder Rechte vor dem Inkrafttreten der Vorschrift am 1. 1. 1994 erfolgt ist. Nach den oben vertretenen Grundsätzen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns besteht keine Rechtsgrundlage dafür, die vor dem 1. 1. 1994 gebildeten stillen Reserven oder noch nicht realisierten Verluste zu berücksichtigen. Infolge der lediglich punktuellen Erfassung des Veräußerungsgewinns als – u. U. fiktive – Einkünfte aus Gewerbebetrieb war in den Fällen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG vor dem Inkrafttreten dieser Vorschrift kein für die inländische Besteuerung in irgendeiner Weise erhebliches Betriebsvermögen vorhanden. Nach deutschen steuerlichen Grundsätzen wurde Betriebsvermögen im Hinblick auf die durch eine spätere Veräußerung zu erzielenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb frühestens mit dem Inkrafttreten der Vorschrift erheblich; in den Fällen des Satzes 2 der Vorschrift waren vor dem Inkrafttreten der Vorschrift nicht einmal potentielle Einkünfte aus Gewerbebetrieb denkbar. Wenn der Gesetzgeber die Wert-

³⁵⁾ A. A. Grützner, a.a.O. (Fn. 23), S. 1083 f.

³⁶⁾ Vgl. BFH-Urteil vom 27. 11. 1962 VI 10/62 S, BStBl. III 1963 S. 116; ebenso die h. M.

³⁷⁾ Grützner, a.a.O. (Fn. 23), S. 1083 f.

³⁸⁾ Grützner, a.a.O. (Fn. 23), S. 1083 f.

³⁹⁾ Grützner, a.a.O. (Fn. 23), S. 1083 f.

⁴⁰⁾ Urteil vom 14. 2. 1989 IX R 109/84, BStBl. II 1989 S. 922 = DB 1989 S. 1445; vom 15. 12. 1989 VI R 44/86, BStBl. II 1990 S. 692 = DB 1990 S. 1382; vom 2. 2. 1990 VI R 22/86, BStBl. II S. 684 = DB 1990 S. 1447.

⁴¹⁾ Vgl. BFH vom 14. 2. 1989, a.a.O. (Fn. 40), S. 924.

⁴²⁾ BFH vom 15. 12. 1989, a.a.O. (Fn. 40), S. 693.

erhöhungen und Wertminderungen vor dem 1. 1. 1994 hätte erfassen wollen – die amtliche Gesetzesbegründung schweigt zu dieser Frage⁴³⁾ –, wäre eine ausdrückliche gesetzliche Regelung notwendig gewesen. In Ermangelung einer solchen Regelung ist es jedenfalls nicht zulässig, die Vorschrift des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG⁴⁴⁾ analog zu Lasten der Stpfl. anzuwenden⁴⁵⁾.

Die nach dem 1. 1. 1994 veräußerten Wirtschaftsgüter können daher infolge der neuen gesetzlichen Regelung frühestens zum 1. 1. 1994 einem im Hinblick auf die spätere Veräußerung i. S. der Vorschrift steuerlich relevanten Betriebsvermögens zugeordnet werden; sie sind erst ab diesem Zeitpunkt „steuerverstrickt“. Entsprechend den auch sonst zur Abgrenzung von Werterhöhungen oder -minderungen im betrieblichen und im nicht betrieblichen Bereich geltenden Grundsätzen sind sie mit dem Teilwert anzusetzen. Dies gilt insbesondere nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bei Einlagen, die hier freilich mangels einer Einlagehandlung nicht vorliegen, und nach § 13 Abs. 2 und 3 KStG für die Anfangsbilanz einer Körperschaft, deren Steuerbefreiung endet; auch beim „Strukturwandel“ gelten entsprechende Grundsätze. Schließlich ist auch nach dem sog. Überführungserlaß⁴⁶⁾ bei der Verbringung von Wirtschaftsgütern durch unbeschränkt Stpfl. in DBA-Betriebsstätten und bei ihrer Rückführung der „Fremdvergleichspreis“ anzusetzen.

Hingegen besteht für eine analoge Anwendung der Regelungsgedanken des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a und Satz 2 EStG zu Lasten der Stpfl. kein Anlaß. Die von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG beabsichtigte Mißbrauchsabwehr ist mangels willentlicher Einlagehandlung gegenstandslos. Ebenso ist § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG unanwendbar, weil die AfA auch nach der Zuführung der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen unberücksichtigt bleiben (vgl. Abschn. IV. 4.). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß auch § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG selbst im Fall des Vorliegens einer Einlagehandlung keine Anwendung findet, wenn der Zweck dieser Vorschrift (Umgehung der Besteuerung nach § 17 EStG) wegen fehlender persönlicher Steuerpflicht der einlegenden juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht berührt sein kann⁴⁷⁾.

6. Internationale Gewinnabgrenzung

Fragen der internationalen Gewinnabgrenzung werden sich bei den hier zu besprechenden Tatbeständen aus deutscher Sicht im Regelfall nicht stellen, da die Veräußerungsgewinnbesteuerung nicht an das Ergebnis einer inländischen Betriebsstätte anknüpft, deren Ergebnis von dem Gesamtunternehmens abzugrenzen ist, sondern der Veräußerungsgewinn bezogen auf das einzelne veräußerte Wirtschaftsgut zu ermitteln ist. Die Frage der Gewinnabgrenzung kann sich aber gleichwohl stellen, wenn beispielsweise ein Teil des für einen einheitlichen Preis veräußerten Gegenstands nicht die inländischen Anknüpfungsmerkmale der Nr. 6 erfüllt, etwa im Fall der Veräußerung eines im Inland und im Ausland eingetragenen Rechts, bei der ein Teil des Gesamtaufpreises wirtschaftlich auf das Ausland entfällt. In derartigen Fällen ist m. E. nur ein – ggf. im Schätzungsweg – zu ermittelnder Anteil des insgesamt erzielten Ergebnisses der inländischen Besteuerung zugrunde zu legen.

V. Gemeinschaftsrechtliche Aspekte

Wie in Abschn. III. 2. bereits dargestellt wurde, ist als Veräußerung i. S. der Vorschrift auch die Einbringung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten anzusehen. Die gemeinschaftsrechtliche Problematik dieser Bestimmung ist im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens offenbar nicht gesehen worden.

Nach Art. 9 der Fusionsrichtlinie (FRL)⁴⁸⁾ darf die Einbringung von Unternehmensteilen durch eine EU-Kapitalgesellschaft in eine andere EU-Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesell-

schaftsrechten keine Besteuerung auslösen, wenn die übernehmende in- oder ausländische EU-Kapitalgesellschaft die Buchwerte fortführt. Die FRL enthält keinen Anhaltspunkt dafür, daß diese Bestimmung nur für den Ansässigkeitsstaat der beteiligten Kapitalgesellschaften oder für Staaten gilt, in denen sich eingebrachte Betriebsstätten befinden. Vielmehr ist davon auszugehen, daß ein derartiger Vorgang auch in anderen Mitgliedsstaaten der EU keine Besteuerung auslösen darf. Deutschland hätte daher anläßlich der Schaffung eines nicht an eine inländische Betriebsstätte anknüpfenden Besteuerungstatbestands die auf die FRL bezogenen Ausnahmetatbestände des § 20 UmwStG ergänzen müssen. § 20 Abs. 8 Satz 3 UmwStG regelt bislang nur den Fall der Einbringung einer inländischen Betriebsstätte im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs, nicht aber den nunmehr ebenfalls möglichen Fall der Einbringung von inländischen Grundstücken, Sachinbegriffen oder Rechten i. S. der Nr. 6, die zu einer ausländischen Betriebsstätte der einbringenden EU-Kapitalgesellschaft gehören. Wegen des sonst gegebenen Verstoßes der deutschen Regelungen gegen die FRL sollte bis zu einer Gesetzesänderung § 20 Abs. 8 Satz 3 UmwStG entsprechend angewendet werden, soweit die deutsche Besteuerung nicht ohnehin nach einem DBA ausgeschlossen ist.

VI. Gestaltungsüberlegungen

Das Bekanntwerden der gesetzgeberischen Pläne, die Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG einzuführen, hat im zweiten Halbjahr 1993 in erheblichem Umfang zur Umstrukturierung des aus dem Ausland gehaltenen inländischen Immobilienvermögens geführt. Gleichwohl stellt sich nicht nur hinsichtlich der umstrittenen (siehe Abschn. IV. 5.) Erfassung der vor dem 1. 1. 1994 gebildeten stillen Reserven, sondern auch hinsichtlich der nach diesem Zeitpunkt entstehenden Wertsteigerungen die Frage, ob die neue Vorschrift derartige Wertsteigerungen lückenlos erfaßt.

Dabei ist vom Wortlaut der Vorschrift auszugehen, in dem lediglich der Tatbestand der „Veräußerung“ genannt ist. Nach der zum Veräußerungsbegriff des § 17 Abs. 1 EStG ergangenen Rechtsprechung des BFH⁴⁹⁾ liegt in der verdeckten Einlage eines Wirtschaftsguts in eine Kapitalgesellschaft keine Veräußerung. Diese Rechtsprechung ist auf den Veräußerungsbegriff der neuen Vorschrift entsprechend anwendbar, da für die vom BFH gefundene Auslegung keine besonderen, in § 17 Abs. 1 EStG angesiedelten Gründe maßgebend waren. Wenn der Gesetzgeber in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG mit dem Begriff der Veräußerung auch die verdeckte Einlage hätte erfassen wollen, hätte eine entsprechende Regelung wie in § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG gerade angesichts der gleichzeitigen Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG nahegelegen, durch die die Anwendbarkeit der entsprechenden gesetzlichen Gleichstellung in § 17 EStG im Bereich der beschränkten Steuerpflicht klargestellt wurde⁵⁰⁾.

⁴³⁾ Vgl. BR-Drucks. 612/93 S. 66 = BT-Drucks. 12/5630 S. 64.

⁴⁴⁾ Zur Kritik an der nach der Rspr. gegebenen Maßgeblichkeit der Anschaffungskosten vor dem Vorliegen der Voraussetzungen der Vorschrift vgl. Fn. 33. Vgl. aber den Vorschlag des Bundesrats zum StMBG, die Grenze für wesentliche Beteiligungen i. S. des § 17 EStG auf 10 v. H. abzusenken, wobei zur Vermeidung einer rückwirkenden Steuerverschärfung mindestens der gemeine Wert zum 1. 1. 1994 angesetzt werden sollte (BT-Drucks. 12/5940 S. 4 f.).

⁴⁵⁾ So aber – insoweit ohne Begründung – Grütznert, a.a.O. (Fn. 23), S. 1083 ff.

⁴⁶⁾ BMF-Schreiben vom 12. 2. 1990, BStBl. I 1990 S. 72 = DB 1990 S. 351.

⁴⁷⁾ Vgl. FinMin. Niedersachsen, Erlaß vom 18. 1. 1989 S 2706 – 58 – 31 2, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 22.

⁴⁸⁾ Vom 23. 7. 1990, ABIEG Nr. L 225 S. 1.

⁴⁹⁾ Urteil vom 27. 7. 1988 I R 147/83, BStBl. II 1989 S. 271 = DB 1989 S. 357.

⁵⁰⁾ Eine andere Frage ist es, ob die aufnehmende Kapitalgesellschaft das eingelegte Wirtschaftsgut mit dem Teilwert ansetzen kann oder ob etwa § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG entsprechend anzuwenden ist.

Auch in der verdeckten Ausschüttung von Wirtschaftsgütern durch eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft an ihre Anteilseigner liegt mangels Gegenleistung keine Veräußerung⁵¹⁾.

Bei Gestaltungsüberlegungen ist auch zu berücksichtigen, daß die Veräußerung eines Anteils an einem Gesamthandsvermögen, zu dem unbewegliches Vermögen, Sachinbegriffe oder Rechte i. S. der Vorschrift gehören, der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter nicht gleichsteht. Die entsprechende Rechtsprechung des BFH zu § 23 EStG, der durch Änderung des § 23 Abs. 1 Satz 2 und des § 49 Abs. 1 Nr. 8 letzter Teilsatz EStG durch das StMBG für diesen Bereich die Rechtsgrundlage entzogen worden ist, läßt sich auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG übertragen, da auch im Rahmen dieser Vorschrift die möglichen Gegenstände eines unter den Besteuerungstatbestand fallenden Veräußerungsvorgangs über die Verweisung auf § 21 EStG zivilrechtlich bestimmt sind⁵²⁾.

Hinsichtlich zukünftiger Neuinvestitionen ist schließlich an die Nutzung ausländischer Rechtsgebilde zu denken, die nicht unter die Gewerblichkeitsfiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG fallen (vgl. dazu Abschn. III. 3. b)).

VII. Zusammenfassung

Die neue Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG ist ein weiterer Beleg für den gesetzgeberischen Aktionismus der letzten Jahre, der mehr oder weniger wichtige Probleme zum Anlaß für Gesetzesänderungen nimmt, die ihrerseits nicht in Ruhe durchdacht sind und oft mehr Fragen aufwerfen als sie lösen. Durch die neue Vorschrift wird – und insoweit ist sie nicht zu kri-

tisieren – die bisherige Besteuerungslücke hinsichtlich ausländischer Immobilieninvestitionen in Deutschland weitgehend beseitigt. Die Vorschrift erfaßt allerdings nur die Wertsteigerungen und Wertminderungen, die nach ihrem Inkrafttreten am 1. 1. 1994 eintreten. Die Höhe des Veräußerungsgewinns wird von der Art der zwischenzeitlichen Nutzung des veräußerten Gegenstands ebensowenig berührt wie von tatsächlich in Anspruch genommenen oder fiktiven AfA. Wegen anderslautender Äußerungen im Schrifttum⁵³⁾ wäre es wünschenswert, daß die Finanzverwaltung beides baldmöglichst klarstellt. Anderenfalls könnte bis zu einer endgültigen Klärung durch die Rechtsprechung eine für den Wirtschaftsstandort Deutschland kaum zu begrüßende Behinderung des inländischen Immobilienmarkts eintreten.

Soweit die neue Vorschrift neben der Veräußerung inländischer Immobilien auch die Veräußerung von eingetragenen Schiffen, Sachinbegriffen und sonstigen Rechten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erfaßt, ist dies als international mißbilligte Besteuerung von unternehmerischen Liefergewinnen gesetzepolitisch verfehlt. Da wegen des weitgehenden Besteuerungsausschlusses infolge der von Deutschland abgeschlossenen DBA das mögliche Steueraufkommen keine besondere Bedeutung haben dürfte, sollte der Gesetzgeber die Kraft aufbringen, die Vorschrift insoweit wieder zu streichen.

⁵¹⁾ Vgl. auch *Lüdicke*, a.a.O. (Fn. 3), § 49 EStG Rdn. 512, zu der entsprechenden Frage hinsichtlich der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen.

⁵²⁾ Vgl. BFH-Urteil vom 4. 10. 1990 X R 148/88, BStBl. II 1992 S. 211 = DB 1991 S. 143.

⁵³⁾ Vgl. *Grützner*, a.a.O. (Fn. 23), S. 1083 ff.