

Gedanken zu § 50i EStG

eines Umzugs ins Ausland – aufgegeben wird und der Arbeitnehmer, der am neuen Wohnort erneut nichtselbstständig tätig wird, vom bisherigen Arbeitgeber das angesammelte Kapital aus der ihm zugedachten betrieblichen Altersversorgung erhält.⁵⁰ Wenn der Eintritt in den gesetzlichen Ruhestand weniger als ein Jahr entfernt liegt, ist die Aufnahme eines neuen Arbeitsverhältnisses eher unwahrscheinlich.

5. Personal von Schiffen und Flugzeugen (Tz. 8.1)

Probleme können hier bei der Vercharterung von Schiffen entstehen, die inzwischen bis hin zu Rück- und Kettenvercharterungen führen, um steuergünstige Gestaltungen zu ermöglichen. Das neue BMF-Schreiben schließt sich der Auffassung des BFH an, der zufolge im Falle der Verscharterung eines vollständig ausgerüsteten und bemannten Schiffs sowohl der Vercharterer als auch der Charterer Gewinne aus Beförderungsleistungen erzielen. Das Besteuerungsrecht für das Arbeitsentgelt hat dann der Staat, dessen Besteuerungsgrundlage (Unternehmensgewinn) durch das Arbeitsentgelt geschmälert wird.⁵¹

In Rz. 294 wird darauf hingewiesen, dass das Schiffahrtsunternehmen zugleich Arbeitgeber der Besatzungsmitglieder sein muss⁵² und dass daher in den Fällen der Einschaltung von Shipmanagement- und Crewingunternehmen zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA vorliegen. Hier wäre

noch darauf hinzuweisen, dass der BFH den Vercharterer nicht als wirtschaftlichen Arbeitgeber ansieht, soweit die Besatzung bei einem Arbeitnehmerverleiher angestellt ist.⁵³ Da somit das Schiffahrtsunternehmen – gleich ob Charterer oder Vercharterer – nicht Arbeitgeber der betreffenden Besatzungsmitglieder ist, sind die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA nicht erfüllt. Eine subsidiäre Anwendung der Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA lehnt der BFH wegen des lex-specialis-Charakters des Abs. 3 ab.⁵⁴

6. Zusammenfassung

Das neue BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen gibt einen umfassenden, mit vielen Beispielen versehenen, Überblick über die Verwaltungsauffassung zum Recht der DBA, aber auch zu innerstaatlichen Vorschriften, die internationale Sachverhalte betreffen. Gegenüber dem Vorgänger-Schreiben vom 14.9.2006⁵⁵ sind die Ausführungen erheblich umfangreicher und stellenweise präziser geworden. Wie bei BMF-Schreiben üblich, fehlen Hinweise auf die Rechtsprechung des BFH, sofern sie eine andere Auffassung vertritt, vereinzelt werden BFH-Urteile auch – aus der Sicht der Finanzverwaltung – zu „optimistisch“ ausgelegt. Auf solche Punkte sowie auf Neuerungen gegenüber der bisherigen Verwaltungsauffassung hinzuweisen, war das Ziel der vorstehenden Ausführungen.

50 FG Hess. v. 12.5.1998 – 13 K 4864/96, EFG 1998, 1273; FG Düss. v. 3.6.2005 – 8 K 3239/00 L, EFG 2005, 1783; Hick in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 18 OECD-MA Rz. 53.
51 BFH v. 8.2.1995 – I R 42/94, BStBl. II 1995, 405 = FR 1995, 481.
52 Ständige Rechtsprechung seit BFH v. 10.11.1993 – I R 53/91, BStBl. II 1994, 218 = FR 1994, 203 m. Anm. Kempermann; a.A. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA6, Art. 15 OECD-MA Rz. 110.
53 BFH v. 5.9.2001 – I R 55/00, BFH/NV 2002, 478 mit Anm.

FW in IStR 2002, 164; BFH v. 18.5.2010 – I B 204/09, BFH/NV 2010, 1636; ebenso FG BW v. 6.5.2013 – 6 K 645/12, EFG 2013, 1594, NZB Az. BFH I B 105/13.
54 Insoweit skeptisch Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 182; dem BFH zustimmend Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Schweiz, Art. 15 Anm. 97.
55 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532.

*RA, StB Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg**

Gedanken zu § 50i EStG

Seit der Verschärfung durch das sog. Kroatiengesetz wird von der Wirtschaft vehement die Rücknahme der weit überschießenden Regelungen in Abs. 2 des § 50i EStG gefordert. Allerdings leiden bereits die durch das AmtshilfeRLUmsG eingeführten Grundregeln des § 50i EStG (jetzt Abs. 1 der Vorschrift) an erheblichen legislativen Defiziten und bedürfen der Überarbeitung. Der nachfolgende Beitrag zu Ehren von Franz Wassermeyer, den der Verf. seit dem Besuch seiner Vorlesungen an der Universität Bonn vor mehr als 30 Jahren

I. Einführung

Im Rahmen seiner beeindruckenden Gesamtkommentierung des OECD-MA in dem damals unter Debatin/Wassermeyer firmierenden, von ihm herausgegebenen

kennt und als großen Steuerrechtler schätzt, beschäftigt sich ausschließlich mit ausgewählten Problemen dieser Grundregeln (zu § 50i Abs. 2 EStG vgl. Schnitker, FR 2015, 134 in diesem Heft). Die den Anlass zur Schaffung des § 50i EStG gebende Rechtsprechung des BFH beruht nicht zuletzt auf Überlegungen, die der Jubilar nahezu zeitgleich mit seiner Ernennung zum Vorsitzenden Richter im I. Senat des BFH in „seinem“ DBA-Kommentar veröffentlicht hat.

und wiederbelebten DBA-Standardkommentar ist Franz Wassermeyer zunächst der damaligen Praxis und vorherrschenden Meinung im Schrifttum hinsichtlich der Besteuerung gewerblich geprägter Personen-

* Rechtsanwalt und Steuerberater Prof. Dr. Jürgen Lüdicke ist Partner bei PricewaterhouseCoopers in Hamburg und Inha-

ber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am International Tax Institute der Universität Hamburg.

Gedanken zu § 50i EStG

gesellschaften nach Maßgabe der DBA gefolgt.¹ Bereits im Jahr 2000 hat er jedoch darauf hingewiesen, dass der Begriff „Unternehmen“ in Art. 7 OECD-MA unter Berücksichtigung der Tatsache auszulegen ist, dass im Abkommensrecht – anders als im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht – das Prinzip des Vorrangs der spezielleren Einkunftsarten im Vordergrund steht.² Auch im übrigen Schrifttum wurde seit dem Beginn der 90er Jahre mit unterschiedlichen Begründungen zunehmend vertreten, dass tatsächlich vermögensverwaltend tätige, aber gewerblich geprägte Personengesellschaften keine Unternehmensgewinne im Sinne der DBA erzielen.³ Im Jahr 2003 hat das FG Hamburg in eben diesem Sinne entschieden.⁴

Die Finanzverwaltung hat das Urteil des FG Hamburg trotz Zulassung der Revision rechtskräftig werden lassen,⁵ obwohl sie auch weiterhin die Auffassung vertrat, dass gewerblich geprägte Personengesellschaften Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA erzielen.⁶ Einzelne Vertreter der Finanzverwaltung scheinen freilich bereits seit Beginn dieses Jahrtausends diesbezüglich Zweifel gehegt zu haben; in Wegzugsfällen haben sie deshalb nach eigenem Bekunden keine verbindlichen Auskünfte dahingehend erteilt, dass der Wegzug nicht zu einer Gewinnrealisierung führt.⁷

Der BFH hatte erstmals im Jahr 2010 Gelegenheit, zu der Rechtsfrage Stellung zu nehmen. Er hat sich der von dem *Jubilar* als einem der Ersten umfänglich begründeten Rechtsauffassung unter Bezugnahme auf die inzwischen überwiegende Zahl ihrer Anhänger sowie das genannte Urteil des FG Hamburg und weitere instanzgerichtliche Urteile angeschlossen.⁸ Die Entscheidung des BFH war von weiten Teilen der Fachwelt in dieser Form erwartet worden und so gesehen wenig überraschend.

Schon eher überraschte die durch das Urteil ausgelöste und mehr als zwei Jahre andauernde verwaltungsinter-

ne Diskussion,⁹ ob das Urteil angewendet werden solle, nachdem – ungeachtet des anhängigen Revisionsverfahrens I R 81/09 und nur wenig Tage vor dessen Entscheidung – in dem BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften¹⁰ erneut die gegenteilige Auffassung zum Ausdruck gebracht worden war.

Die verwaltungsinternen Überlegungen mündeten bekanntlich in der ausdrücklichen Aufgabe der bisherigen Verwaltungsauffassung in der Neufassung des BMF-Schreibens zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften.¹¹ Zur Bewältigung der Übergangsprobleme¹² infolge der früheren abweichenden Verwaltungspraxis wurde – nach dem Scheitern des JStG 2013¹³ – durch das AmtshilfeRLUmG die Vorschrift des § 50i EStG geschaffen.¹⁴ Durch den darin normierten *treaty override* soll der endgültige Wegfall des deutschen Besteuerungszugriffs bei im DBA-Ausland ansässigen Gesellschaftern inländischer gewerblich geprägter Personengesellschaften verhindert werden, wenn in der Vergangenheit (vor dem 29.6.2013) in sog. Wegzugsfällen und in Fällen der Betriebsaufspaltung die stillen Reserven zu dem Zeitpunkt, zu dem sie nach geläuterter Rechtserkenntnis an sich entstrickt wurden, rechtsirrig nicht besteuert worden sind.

Der Gesetzeswortlaut wirft eine Vielzahl von Einzelfragen auf, zu denen im Schrifttum ein bunter Strauß von Auslegungsvarianten und Rechtsansichten vertreten wird.¹⁵ Der nachfolgende Beitrag unternimmt nicht den Versuch, all diese Einzelfragen aufzuführen oder zu klären. Vielmehr sollen das Regelungsziel des Gesetzgebers in Erinnerung gerufen und die Grundzüge der gesetzlichen Bestimmung daran gemessen werden.

1 F. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, MA Art. 7 Rz. 16, 49 (bis zur EL 69, Mai 1997).

2 F. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, MA Art. 7 Rz. 16a, 49 (EL 81, Mai 2000); ebenso FW, IStR 2000, 627, Anm. zu BMF v. 24.9.1999 – IV D 3 - S 1301 Ung - 5/99, FR 2000, 238 – Beteiligung an einer ungarischen vermögensverwaltenden GmbH & Co KG.

3 Vgl. bspw. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Aufl. 1991, S. 498; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl. 1993, S. 633 f.; Hemmelrath, IStR 1995, 570 (572 f.); weitere Nachweise in BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754 = FR 2010, 903 m. Anm. Buciek, unter II.2.b)dd) der Urteilsgründe, und bei Hansen, Einkünfte aus Personengesellschaftsbeteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2009, S. 153.

4 Vgl. FG Hamburg v. 12.6.2003 – VI 6/01, IStR 2004, 205, m. zust. Anm. Lüdicke; nach Lieber, IWB 2004, 445, schließt sich das FG Hamburg der (scil. damals schon) h.M. im Schrifttum an.

5 Vgl. Lüdicke, IStR 2004, 208.

6 BMF v. 24.9.1999 (Fn. 2) m. abl. Anm. FW; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1; BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003 – DOK 2009/0716905, BStBl. I 2010, 354, Tz. 2.2.1.

7 So ausdrücklich Pung für die Zeit ab 2001 während einer Podiumsdiskussion auf dem 66. Fachkongress der Steuerberater in Köln am 28.10.2014; ebenso für die Zeit ab 2008 auch Brandenburg, BB 2008, 864 (869).

8 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754 = FR 2010, 903 m. Anm. Buciek, unter II.2.b)dd) der Urteilsgründe.

9 Vgl. dazu auch Müller-Gatermann in Lüdicke (Hrsg.), Inter-

nationales Steuerrecht – Aufbruch oder Konsolidierung?, 2011, S. 218 ff.

10 BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003 – DOK 2009/0716905, BStBl. I 2010, 354, Tz. 2.2.1.

11 Vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 – DOK 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.2.1 und 2.3.1; ebenso schon der Entwurf v. Nov. 2013.

12 Eine gesetzliche Bewältigung der zukunftsgerichteten Problematik der Wegzugsbesteuerung, namentlich in Drittstaatenfällen, wurde bislang nicht in Angriff genommen.

13 Vgl. zum Gang der Gesetzgebung und zu den – unübersichtlichen – amtlichen Materialien Rehfeld in HHR, § 50i EStG (April 2014), Anm. 2.

14 Art. 2 Nr. 37 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

15 Vgl. bspw. Bäuml in Frotzcher/Geurts, EStG, § 50i (5/2014), passim; Bilitewski/Schifferdecker, Ubg 2013, 559; Bodden in Korn, EStG, § 50i (Sept. 2013), passim; Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl. 2014, § 50i, passim; Jehl-Magnus, NWB 2014, 1649; Kudert/Kahlenberg/Mroz, ISR 2013, 365; Liekenbrock, IStR 2013, 690; ders. in FWBS, § 50i EStG (Okt. 2014), passim; Loschelder in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 50i, passim; Mitschke, FR 2013, 694 (697); Neumann in Lademann, EStG, § 50i (Sept. 2013), passim; Pohl, IStR 2013, 699; ders. in Blümich, § 50i EStG (Aug. 2014), passim; Prinz, DB 2013, 1378; Rehfeld in HHR, EStG, § 50i (Apr. 2014), passim; Salzmann, IWB 2013, 405 (409); Schnitger in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik, IFS-Schrift Nr. 492, S. 84; Schulze zur Wiesche, BB 2013, 2463; Strunk, PISB 2014, 272; Töben, IStR 2013, 682.

Gedanken zu § 50i EStG

II. Regelungsziel und Regelung des § 50i EStG idF. des AmtshilfeRLUMsG (2013)
1. Legislatorsische Erwägungen

Die der Anrufung des Vermittlungsausschusses zugrunde liegende Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates zum JStG 2013 benennt drei Fallgruppen, „in denen aufgrund des bisherigen Rechtsverständnisses der Finanzverwaltung ... auf die Besteuerung verzichtet wurde.“ Es handelt sich darum, dass dies „im Zeitpunkt des Wegzugs ins Ausland, einer Umstrukturierung oder Überführung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen“ geschah.¹⁶

Angesprochen ist jeweils derjenige Zeitpunkt, zu dem nach allgemeinen Regeln eine Besteuerung hätte stattfinden müssen, weil anschließend das deutsche Besteuerungsrecht nach einem anwendbaren DBA abgeschlossen war. Der jeweils fragliche Vorgang wurde indessen nicht besteuert, weil „aufgrund des bisherigen Rechtsverständnisses der Finanzverwaltung“ die fraglichen stillen Reserven¹⁷ ungeachtet der – schon bestehenden oder im Wegzugsfall künftigen – Ansässigkeit im ausländischen DBA-Staat weiterhin der deutschen Besteuerung unterlagen.

Es geht mit anderen Worten darum, eine nachträglich als rechtsfehlerhaft erkannte (Nicht-)Besteuerung nachzuholen. Dabei soll die Nachholung allerdings nicht auf die zu dem jeweiligen Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven begrenzt sein, sondern sämtliche bis zur tatsächlichen Realisierung zugewachsenen stillen Reserven umfassen. Dies wird vom Finanzausschuss des Bundesrates damit gerechtfertigt, dass die Steuerpflichtigen selbst davon ausgegangen seien, durch ihre Gestaltungen die sofortige Besteuerung zwar vermeiden zu können, dass sie aber „dafür die deutsche Besteuerung im späteren Veräußerungsfall und ebenso die uneingeschränkte deutsche Besteuerung der laufenden Einkünfte hinzunehmen haben.“¹⁸

Zur Untermauerung der Berechtigung des Zugriffs auf sämtliche zugewachsenen stillen Reserven und seitherigen laufenden Einkünfte wird in den Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates darauf hingewiesen, dass die Finanzbehörden auf der Grundlage dieses bisherigen Rechtsverständnisses auf Antrag verbindliche Auskünfte erteilt haben.¹⁹ „Grundlage“ hierfür sei „regelmäßig auch die Zusage ausländischer Finanzbehörden [gewesen], die das deutsche Besteuerungsrecht in Bezug auf den späteren Veräußerungsgewinn ausdrücklich bestätigt haben.“²⁰ In der ursprünglichen Begründung der Prüfbitte des Bundesrates war allerdings nur davon die Rede, dass ausländische Finanzbehörden dies „[in] Einzelfällen“²¹ bestätigt hätten.

Festzuhalten ist, dass durch § 50i EStG in seiner ursprünglichen Fassung zur Verhinderung „größerer Steuerausfälle“²² bzw. „von Steuerausfällen in Milliar-

denhöhe“²³ nicht nur die im Zeitpunkt des Wegzugs ins Ausland, einer Umstrukturierung oder Überführung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen rechtsfehlerhaft nicht besteuerten stillen Reserven, sondern auch die später zugewachsenen stillen Reserven sowie die laufenden Einkünfte im Wege des *treaty override* erfasst werden sollten, weil dies, so suggeriert die Gesetzesbegründung, dem Verständnis von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung entsprach.

Für die Fälle, in denen die fraglichen Maßnahmen auf der Grundlage einer beantragten und erteilten verbindlichen Auskunft durchgeführt wurden, wird dem Vorliegen eines gemeinsamen – wenn auch rechtsfehlerhaften – Verständnisses beizupflichten sein.

Zu bezweifeln ist dieser einvernehmliche Rechtsirrtum allerdings in Fällen, in denen eine solche verbindliche Auskunft entweder schon gar nicht beantragt oder – s. oben²⁴ – jedenfalls nicht erteilt wurde, die Maßnahme aber dennoch erfolgte. In letzteren Fällen liegt schlicht eine (inzwischen bestandskräftige) fehlerhafte Veranlagung vor. Es fällt schon schwer, hierin eine legislatorische Rechtfertigung dafür zu erkennen, den damaligen Fehler (Nichtbesteuerung der damaligen stillen Reserven) zu beseitigen; eine legislatorische Rechtfertigung für die DBA-widrige Erfassung auch noch der seither zugewachsenen stillen Reserven und der laufenden Einkünfte ist erst recht nicht erkennbar. Bestandskräftige fehlerhafte Steuerbescheide oder in rechtsverjährter Zeit unterbliebene Steuerfestsetzungen werden aus Gründen der Rechtssicherheit auch sonst hingenommen. Die Einzelfallgerechtigkeit muss insoweit zurückstehen. Das gilt im Übrigen auch zu Lasten der Steuerpflichtigen, wenn sich die Rechtsprechung später zu ihren Gunsten ändert, und zwar auch dann, wenn es um größere Steuerbelastungen, selbst in Milliardenhöhe geht.

2. Inhalt der gesetzlichen Regelung

Liest man vor dem Hintergrund der Gesetzgebungsmaterialien den Gesetzestext des § 50i EStG idF. des AmtshilfeRLUMsG, fallen zwei vorhandene bzw. nicht vorhandene Tatbestandsmerkmale als überraschend auf.

Erstens stellt Satz 1 der Vorschrift auf das Unterbleiben der Besteuerung im „Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung“ von Wirtschaftsgütern oder von Anteilen i.S.d. § 17 EStG ab. Nach sämtlichen im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens gegebenen Begründungen würde man erwarten, dass es auf das Unterbleiben der Besteuerung im „Zeitpunkt des Wegzugs ins Ausland, einer Umstrukturierung oder Überführung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen“ ankommt und dass die unterbliebene Besteuerung infolge der durch den fraglichen Vorgang – nach geläuterter Rechtsansicht – ausgelösten Entstrickung jedenfalls aus heutiger Sicht zu erwarten gewesen wäre. Bei genauer Lektüre der tat-

16 Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates zur Anrufung des Vermittlungsausschusses v. 13.11.2012, BR-Drucks. 632/1/12, S. 18.

17 In Einbringungsfällen die stillen Reserven in den gewährten Anteilen, § 20 Abs. 3 UmwStG (vor SEStEG).

18 BR-Drucks. 632/1/12 (Fn. 16), S. 18.

19 BR-Drucks. 632/1/12 (Fn. 16), S. 18.

20 BR-Drucks. 632/1/12 (Fn. 16), S. 18, Hervorhebung nur hier.

21 Stellungnahme (Prüfbitte) des Bundesrates v. 6.7.2012, BR-Drucks. 302/12 (Beschluss), S. 58, Hervorhebung nur hier.

22 BR-Drucks. 302/12 (Beschluss) (Fn. 21), S. 59.

23 BR-Drucks. 632/1/12 (Fn. 16), S. 18.

24 Im Text bei Fn. 7.

Gedanken zu § 50i EStG

bestandlichen Voraussetzungen stellt man fest, dass es nach dem Wortlaut nicht einmal darauf ankommt, ob überhaupt ein Wegzug einer Person in einen DBA-Staat oder eine Umstrukturierung während der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in einem DBA-Staat stattgefunden haben.

Zweitens kommt es nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige im „Zeitpunkt des Wegzugs ins Ausland, einer Umstrukturierung oder Überführung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen“ eine verbindliche Auskunft beantragt oder erhalten hat.

Die Regelung mag zufällig auch solche Fälle erfassen, die intendiert sind. Prototypisch dürfte der sog. Wegzugsfall bei Vorhandensein einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG sein. Bekanntlich haben Steuerpflichtige wegen der drohenden Sofortbesteuerung gem. § 6 AStG seit dessen Inkrafttreten im Jahr 1972 solche Anteile vor dem Wegzug zu Buchwerten in gewerblich geprägte Personengesellschaften eingebracht. Dies war – vorbehaltlich eines auf Gesamtplanüberlegungen gestützten Missbrauchsvorwurfs – unproblematisch möglich und für Anteile im Betriebsvermögen nach dem Mitunternehmererlass und später gem. § 6 Abs. 5 EStG in vielen Konstellationen sogar zwingend. Solange der Steuerpflichtige noch im Inland ansässig war, bestand keine Gefahr einer Entstrickung. Die DBA-rechtliche Beurteilung gewerblich geprägter Personengesellschaften war dafür ohne Belang. Wurden später im Zeitpunkt des Wegzugs die stillen Reserven „aufgrund des bisherigen Rechtsverständnisses der Finanzverwaltung“ nicht besteuert (mit oder ohne verbindliche Auskunft), soll die Besteuerung nach dem Willen des Gesetzgebers nunmehr bei tatsächlicher Veräußerung oder Entnahme nach dem 29.6.2013, und zwar einschließlich der seither weiter zugewachsenen stillen Reserven, „nachgeholt“ werden. Diese Fallgestaltung wird vom Gesetzeswortlaut auch tatsächlich erfasst.

Wurden die stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs besteuert, besteht an sich kein Grund für den *treaty override*. Da Wegzug und Nichtbesteuerung in diesem Zeitpunkt aber im Tatbestand der Vorschrift nicht vorkommen, hindert diese Besteuerung bei wörtlicher Anwendung der Vorschrift den *treaty override* nicht.

Dasselbe gilt – ebenso unverständlich –, wenn im Zeitpunkt des Wegzugs gar keine stillen Reserven vorhanden waren, die man hätte besteuern können.

Bei wörtlicher Anwendung der Vorschrift dürfte, wie kritisch anzumerken ist, auch eine weitere geringfügige Abwandlung des Grundfalls erfasst werden, obwohl auch dies weder intendiert noch in der Sache gerechtfertigt ist. Dazu stelle man sich vor, dass der Steuer-

pflichtige im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile i.S.d. § 17 EStG in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG bereits in einem DBA-Staat ansässig war, also gar nicht weggezogen ist. Der Vorgang der Übertragung konnte dann wegen des DBA-Schutzes jedenfalls keine tatsächliche Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland auslösen.²⁵ Da das Gesetz – entgegen der amtlichen Begründung – keinen Wegzug erfordert,²⁶ ist ein späterer Veräußerungs- oder Entnahmegewinn nach dem Gesetzeswortlaut im Wege des *treaty override* in Deutschland zu versteuern.

Eher mit Verwunderung anzumerken ist, dass eine andere geringfügige Abwandlung des Grundfalls nicht zur späteren Besteuerung von Veräußerungs- oder Entnahmegewinn im Wege des *treaty override* führt, obwohl man dies nach der Gesetzesbegründung erwarten würde. Dazu stelle man sich vor, dass die gewerblich geprägte Personengesellschaft Wirtschaftsgüter oder eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft am Markt zu fremdüblichen Bedingungen erworben hat und bis zum Wegzug des Steuerpflichtigen stille Reserven zugewachsen sind. Selbst wenn die Finanzverwaltung aufgrund ihres bisherigen Rechtsverständnisses per verbindlicher Auskunft auf die Besteuerung im Wegzugszeitpunkt verzichtet hat, ist der Tatbestand des § 50i Satz 1 EStG nicht erfüllt. Denn dieser stellt auf eine Übertragung oder Überführung der fraglichen Wirtschaftsgüter oder Anteile in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft ohne Besteuerung der stillen Reserven ab, an welcher es hier fehlt,²⁷ nicht jedoch auf den Wegzug ohne Sofortbesteuerung.

Schließlich dürfte es nach allem auch kaum noch überraschen, dass selbst die im Wege des *treaty override* erfolgende Besteuerung in dem oben als prototypisch dargestellten Grundfall der Buchwertübertragung mit anschließendem Wegzug unter Nutzung einer verbindlichen Auskunft in dieser Allgemeinheit mit höherrangigem Recht nicht vereinbar erscheint. Ist der Wegzug nämlich in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes erfolgt,²⁸ hätte er infolge der Vorgaben des EWG-Vertrages und seiner Nachfolgeregelungen bis zum AEUV sowie des EWR-Abkommens nicht zum Anlass für eine Sofortbesteuerung genommen werden dürfen. Die diese Anforderungen berücksichtigenden Änderungen in § 6 Abs. 5 bis 7 AStG wurden allerdings, wenngleich rückwirkend, erst im Jahr 2006 durch das SESTEG geschaffen.²⁹ Die in § 50i EStG „sanktionierten“ Buchwertübertragungen in Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG haben lediglich die in früheren Jahren im Gesetz noch vorgesehene europarechtswidrige Sofortbesteuerung „weggestaltet“. War aber die Sofortbesteuerung der

25 Unklar ist, ob es – nur – auf die unterbliebene Besteuerung in Deutschland oder auch in dem (in irgendeinem?) ausländischen Staat ankommt.

26 Vgl. auch BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 – DOK 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.3.3.1: „Es ist nicht von Bedeutung, zu welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige in dem DBA-Staat ansässig geworden ist.“

27 Die gegenteilige Auffassung, wonach eine Aufdeckung der stillen Reserven unterbleibe, weil der Buchwert den Anschaffungskosten entspreche, erscheint fernliegend, weil sie die Aufdeckung beim Veräußerer ausblendet; so aber

Hruschka, ISr 2014, 785 (787); DSr 2014, 2421 (2423).

28 Bezeichnenderweise ist in dem BMF, Schr. v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 – DOK 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.3.3, das Beispiel zu einem Wegzugsfall unter gestalterischer Vermeidung der Anwendung des § 6 AStG so gebildet, dass der Steuerpflichtige „in den nicht zum EU/EWR-Wirtschaftsraum gehörenden Staat D“ verzieht.

29 An einer entsprechenden Stundungsregelung für Betriebsvermögen in Wegzugsfällen (ohne Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zu einer ausländischen Betriebsstätte, vgl. § 4g EStG) fehlt es bis heute.

Gedanken zu § 50i EStG

stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs europarechtlich unzulässig und nur ein „Einfrieren“ derselben zum Zwecke des späteren steuerlichen Zugriffs zulässig, verstößt der in § 50i EStG angeordnete Zugriff auf eben jene nach dem Wegzug zugewachsenen Reserven und auf die laufenden Einkünfte gegen Europarecht. Hierfür ist es im Übrigen unerheblich, ob der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung sich im Wegzugszeitpunkt einvernehmlich über die Rechtslage geeinigt haben.

Die bisherigen Überlegungen gelten *ceteris paribus* auch für die in § 50i Satz 3 EStG angesprochenen Fälle der Betriebsaufspaltung, hinsichtlich derer das legislatorische Regelungsziel ebenso wie dessen Umsetzung im Gesetzeswortlaut vielerlei Unklarheiten enthalten³⁰ und auf die hier nicht weiter eingegangen wird.

Eher schon *colorandi causa* sei noch vermerkt, dass es kaum einzuleuchten vermag, wenn sich die in Satz 2 der Vorschrift angeordnete Besteuerung nicht auf laufende Einkünfte aus den in Satz 1 genannten Wirtschaftsgütern und Anteilen beschränkt,³¹ sondern der Wortlaut kurzerhand „die [!] laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft“ erfasst, also offenbar *alle* Einkünfte, die sonst DBA-geschützt wären.³² Womöglich hindert selbst das Ausscheiden der einstmals ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter oder Anteile den so umfassend formulierten *treaty override* hinsichtlich der laufenden Einkünfte nicht.

Die Überlegungen dürften ausreichend belegen, dass ungeachtet aller durch die nachträgliche Einführung des Abs. 2 durch das sog. Kroatiengesetz³³ geschaffenen Probleme für die – vor allem mittelständische – Wirtschaft bei der zwingend notwendigen gesetzlichen Nachbesserung auch die schon 2013 geschaffene Grundregel des § 50i (Abs. 1) EStG gründlicher Überarbeitung bedarf. Namentlich muss dem Gesetz mit hinreichender Klarheit entnommen werden können, ob entscheidender Auslöser für den angeordneten *treaty override* die aus DBA-Sicht zunächst irrelevante, zum Buchwert erfolgte Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft oder vielmehr die unterbliebene Besteuerung im Zeitpunkt des Wegzugs in einen DBA-Staat, also unmittelbar vor dem Eingreifen des rechtsirrig nicht erkannten DBA-Schutzes sein soll. Für die übrigen Fallgruppen sind entsprechende gesetzliche Neuregelungen erforderlich.

III. Begründung des deutschen Besteuerungsrechts am 30.6.2013

Bislang wenig diskutiert ist die Problematik einer möglichen Verstrickung der Wirtschaftsgüter und Anteile mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des § 50i EStG.³⁴ Gemäß § 52 Abs. 59d Satz 1 EStG³⁵ ist § 50i EStG auf Veräußerungen oder Entnahmen von Wirtschaftsgütern oder Anteilen nur anzuwenden, wenn diese nach dem 29.6.2013 stattfinden. Die – ebenfalls im Wege des *treaty override* erfolgende – Besteuerung der laufenden Einkünfte soll nach § 52 Abs. 59d Satz 2 EStG jedoch alle noch nicht bestandskräftigen Fälle umfassen.

Die Gesetzgebungsmaterialien schweigen nicht nur zu dieser Unterscheidung, sondern zu den Bestimmungen über das Inkrafttreten insgesamt. Die vom Finanzausschuss des Bundesrates im Rahmen seiner Prüfbitte gegebene Begründung befasst sich mangels konkreter Formulierungsvorschläge noch nicht mit Fragen der Rückwirkung oder des Vertrauensschutzes.³⁶ In den Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates zur Anrufung des Vermittlungsausschusses wird hingegen ausgeführt, dass „§ 50i EStG ... keine Vertrauensstatbestände [verletzt], denn die Steuerpflichtigen sind, wie die Gestaltungen klar zeigen, selbst davon ausgegangen, dass sie die Besteuerung im Zeitpunkt des Wegzuges, der Umstrukturierung oder des vermeintlichen Ausschlusses oder der vermeintlichen Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts zunächst vermeiden können und dafür die deutsche Besteuerung im späteren Veräußerungsfall und ebenso die uneingeschränkte deutsche Besteuerung der laufenden Einkünfte hinzunehmen haben.“³⁷ Die Anwendungsregelung beschränke sich „entsprechend dieses Ziels auf ‚Altfälle‘.“³⁸

Mit dem Ausdruck „Altfälle“ wird erkennbar die in § 50i Satz 1 EStG enthaltene Beschränkung auf Übertragungen und Überführungen in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft vor dem 29.6.2013 erläutert. Der Ausdruck bezieht sich nicht auf die in § 52 Abs. 59d Satz 2 EStG angeordnete rückwirkende Erfassung der laufenden Einkünfte aus den fraglichen Wirtschaftsgütern und Anteilen. Erst recht kann dem Ausdruck und der übrigen oben (vollständig) wiedergegebenen Begründung nichts dafür entnommen werden, warum Veräußerungs- und Entnahmegewinne nur erfasst werden, wenn sie nach dem 29.6.2013 an-

30 Vgl. nur *Liekenbrock* in FWBS, § 50i EStG (Okt. 2014), Rz. 133 ff. m.w.N.

31 Unklar insoweit BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003 – DOK 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 2.3.3.5: „... die bis dahin anfallenden laufenden Einkünfte einschließlich der Sondervergütungen des im Ausland ansässigen Mitunternehmers aus der Beteiligung an der Personengesellschaft ...“; mglw. einschränkend aber Tz. 2.3.3: „... die laufenden Einkünfte aus den betreffenden Wirtschaftsgütern oder Anteilen ...“; a.A. (nicht einschränkend) bspw. *Gosch* in Kirchhof, EStG, 13. Aufl. 2014, § 50i Rz. 7: „eindeutig geregelt“.

32 Darunter fallen, wenn man das Gesetz wörtlich nimmt, sogar solche, die von *inländischen* Gesellschaftern der inkriminierten Personengesellschaft erzielt werden und an sich unter eine DBA-Befreiung fallen, etwa weil sie in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen.

33 Art. 2 Nr. 33 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266.

34 Vgl. allerdings eine solche Verstrickung bejahend *Strunk*, PStB 2014, 272 (275); im Erg. ähnlich für Fälle fehlenden Vertrauensschutzes jetzt auch *Liekenbrock* in FWBS, § 50i EStG (Okt. 2014), Rz. 27; a.A. *Hruschka*, DStR 2014, 2421 (2422 f.).

35 I.d.F. des AmtshilfeRLUMsG; nunmehr § 52 Abs. 48 Satz 1 EStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 34 des sog. Kroatiengesetzes (Fn. 33).

36 BR-Drucks. 302/12 (Beschluss), S. 58 f.

37 BR-Drucks. 632/1/12 (Fn. 16), S. 18.

38 BR-Drucks. 632/1/12 (Fn. 16), S. 18; gemeint ist wohl „entsprechend diesem Ziel“.

Gedanken zu § 50i EStG

fallen. Zu der rückwirkenden Erfassung aller laufenden Einkünfte passt das jedenfalls nicht. Entweder ist letztere aus Gründen des verfassungsrechtlich abgesicherten Vertrauensschutzes im hier vorliegenden Regelungszusammenhang unzulässig oder die rückwirkende Erfassung auch der Veräußerungs- und Entnahmegewinne wäre gleichermaßen zulässig. Festzuhalten bleibt, dass das Gesetz hinsichtlich dieser Gewinne jedenfalls bis zum 29.6.2013 den durch die geläuterte Rechtserkenntnis offenbar gewordenen Rechtszustand anerkennt und unangetastet lässt, nämlich dass solche Veräußerungs- und Entnahmegewinne infolge DBA-Schutzes in Deutschland nicht besteuert werden können, mit anderen Worten an ihnen kein deutsches Besteuerungsrecht besteht.

Das deutsche Besteuerungsrecht ist kraft des gesetzlich angeordneten *treaty overrides* am 30.6.2013 begründet worden. Es bestand zuvor nicht, auch wenn dies von der Finanzverwaltung jedenfalls bis zu dem Zeitpunkt anders gesehen wurde, an dem die Entscheidung fiel, die BFH-Rechtsprechung zur Bedeutung der gewerblichen Prägung³⁹ und der Betriebsaufspaltung⁴⁰ künftig anzuwenden. Seit den klaren und begründeten Äußerungen des *Jubilars* und anderer⁴¹ und spätestens seit der Veröffentlichung der rechtskräftig gewordenen Entscheidung des FG Hamburg⁴² konnte die frühere Auffassung der Finanzverwaltung nicht mehr als das Maß aller Dinge gelten.

Die Begründung des Besteuerungsrechts scheitert auch nicht daran, dass die fraglichen Wirtschaftsgüter und damit die in ihnen ruhenden stillen Reserven nach innerstaatlichem Steuerrecht ununterbrochen Betriebsvermögen der gewerblich geprägten Personengesellschaft oder der Besitzgesellschaft und damit „stets betrieblich steuerverstrickt“⁴³ waren. Denn Deutschland konnte aus der betrieblichen Steuerverstrickung nach Maßgabe des anwendbaren DBA keine Besteuerungsfolgen ziehen. Eben deswegen führte der Wegzug zur „Entstrickung“ jener innerstaatlich betrieblich weiterhin „verstrickten“ Wirtschaftsgüter. Und eben deswegen wird nunmehr „diese ununterbrochene nationale Steuerverstrickung“ auch nicht „lediglich abkommensbrechend nachvollzogen“⁴⁴, sondern das Besteuerungsrecht wird abkommensbrechend begründet. Nach § 4 Abs. 1 Satz 8 letzter Satzteil EStG steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Einlage in das Betriebsvermögen gleich. Das Wirtschaftsgut ist nach

§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen.⁴⁵

Der Ansatz mit dem gemeinen Wert widerspricht offensichtlich der Intention des Gesetzgebers, bei Veräußerungen oder Entnahmen nach dem 29.6.2013 sämtliche zuvor entstandenen stillen Reserven der deutschen Besteuerung zuzuführen. Wird der gemeine Wert angesetzt, kann nämlich nur der zwischen dem 30.6.2013 und der Veräußerung oder Entnahme entstehende weitere Wertzuwachs besteuert werden. Die Intention des Gesetzgebers, mehr als diesen weiteren Wertzuwachs zu besteuern, hat sich freilich im Wortlaut des Gesetzes nicht niedergeschlagen. Zwar erfordert § 50i Satz 1 EStG tatbestandlich die Übertragung oder Überführung der Wirtschaftsgüter oder Anteile vor dem 29.6.2013. Damit wird aber nur der Tatsache Rechnung getragen, dass nach dem Inkrafttreten der Vorschrift, die mit der „Anwendung“ der BFH-Rechtsprechung einhergeht, „Neufälle“ nicht mehr entstehen können. Dass der Gesetzgeber rechtsfolgenreich indessen Regelungsbedarf – und unter Vertrauensschutzgesichtspunkten auch eine Regelungsmöglichkeit – für die DBA-widrige Besteuerung von in der Vergangenheit (bis zum 29.6.2013) erzielten Einkünften gesehen hat, belegt wiederum § 52 Abs. 59d Satz 2 EStG, der eben dieses für „die laufenden Einkünfte“ i.S.d. § 50i Satz 2 EStG anordnet.

Vor diesem Hintergrund ist es nicht erkennbar, wie im Falle der Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen ab dem 30.6.2013 der Zugriff auf sämtliche in der Vergangenheit gebildeten stillen Reserven gerechtfertigt sein soll, wenn die Veräußerung der nämlichen Gegenstände bis zum 29.6.2013 nach der bis zu diesem Tag geltenden Rechtslage infolge DBA-Schutzes nicht der deutschen Besteuerung unterliegt und wenn der Gesetzgeber – trotz der von ihm ausgemachten, etwaige „Vertrauenstatbestände“ ausschließenden „Gestaltungen“⁴⁶ – auch keinen Anlass für einen Besteuerungszugriff sieht. Für die Nichtanwendung des § 4 Abs. 1 Satz 8 letzter Satzteil EStG besteht daher kein Anlass.⁴⁷

Sofern diese These Gefolgschaft findet, ist der Gesetzgeber gefordert. Nachdem die Finanzverwaltung etwa ein Jahrzehnt lang ihre Rechtsauffassung vom Durchschlagen der gewerblichen Prägung und der Betriebsaufspaltung auf die Auslegung des Art. 7 OECD-MA gegen die instanzgerichtliche Rechtsprechung und sich mehrende Stimmen im Schrifttum verfochten hat, lassen sich kaum sämtliche von dem ohnehin misstrate-

39 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2010, 754 = FR 2010, 903 m. Anm. *Buciek*; v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482 = FR 2011, 683; v. 4.5.2011 – II R 51/09, BStBl. II 2011, 751; v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2011, 764 = FR 2012, 39 m. Anm. *Elser/Bindl*.

40 BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2011, 760 = FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann*.

41 Vgl. oben Fn. 2 und Fn. 3.

42 Vgl. oben Fn. 4.

43 So aber *Hruschka*, DStR 2014, 2421 (2423).

44 *Hruschka*, a.a.O. (Fn. 43).

45 Ebenso *Strunk*, PStB 2014, 272 (275); im Erg. für Fälle einer mangels Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich reduzierten Normanwendung des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG ebenso (Wiederverstrickung gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 letzter Satzteil EStG) *Lienbrock* in FWBS, § 50i EStG (Okt. 2014), Rz. 27.

46 Vgl. erneut BR-Drucks. 632/1/12 (Fn. 16), S. 18, wiedergegeben oben bei Fn. 37.

47 Nur ergänzend ist auf die Rspr. des BVerfG zur Begrenzung der Besteuerung auf die nach der Begründung einer zuvor nicht bestehenden Steuerpflicht entstehenden Wertzuwächse hinzuweisen (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, FR 2011, 40 = BFH/NV 2010, 1968); ob strukturelle Unterschiede zwischen fehlender Steuerbarkeit und DBA-Befreiung bestehen und ob die lange Zeitspanne von drei Jahren zwischen dem – wie dargestellt keineswegs überraschenden – BFH-Urteil v. 28.4.2010 und dem Inkrafttreten des AmtshilfeRLUMsG am 30.6.2013 für möglichen Vertrauensschutz von Bedeutung ist, mag hier dahinstehen.

Der neue § 50i Abs. 2 EStG

nen § 50i EStG idF. des AmtshilfeRLUMsG erfassten Fälle über einen Kamm scheren. Die bereits oben gesondert erwähnten Fälle, in denen Wegzug oder Umstrukturierung mit verbindlicher Auskunft erfolgten, mögen gesetzgeberisch ohne allzu große Rücksichtnahme auf übliche rechtsstaatliche Vertrauensschutzüberlegungen abzarbeiten sein. Für Fälle, in denen schlicht fehlerhaft veranlagt wurde, womöglich unbewusst und unerkant, womöglich aber auch bewusst, jedoch in Jahren, in denen die Verwaltungsauffassung bereits überwiegend als rechtsfehlerhaft erkannt war, berührte es eigentümlich, wenn nun auch noch die im SEStEG mit guten Gründen⁴⁸ eingeführten Regelungen zur Bewertung von Wirtschaftsgütern bei erstmaliger steuerlicher Verstrickung im Inland in Zweifel gezogen würden. Die Alternative, ebenso wie die laufenden Einkünfte nun – erneut nachträglich und rückwirkend – auch noch die vor dem 29.6.2013 entstandenen Veräußerungs- und Entnahmegewinne zu besteuern, besteht aus Gründen des mit dem AmtshilfeRLUMsG geschaffenen Vertrauens ohnehin nicht mehr.

IV. Schlussbemerkung

§ 50i EStG ist schon in seiner Ursprungsfassung ein Beispiel für eine gesetzliche Bestimmung, bei deren Erlass dem Gesetzgeber bestimmte Einzelfälle und nicht ein abstrakt-genereller Regelungsbedarf vor Augen standen. Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale spiegeln das gesetzgeberische Ziel nur zum Teil wider; sie enthalten Wertungswidersprüche hinsichtlich der erfassten und der nicht erfassten Fallgestaltungen. Euro-

parechtliche Gegebenheiten werden schlicht ignoriert. In Bezug auf die zum 30.6.2013 angeordnete (Wieder-)Verstrickung per *treaty override* scheint der Gesetzgeber die übrige Gesetzessystematik aus den Augen verloren zu haben. Letztlich erscheint der gesetzgeberische Versuch, die Übergangsprobleme nach der gescheiterten Anwendung der Geprägegesetzgebung im DBA-Recht zu lösen, als Fortsetzung des Bemühens, mittels eben jener – im Kern gleichermaßen unsystematischen – Geprägegesetzgebung die Übergangsprobleme nach Aufgabe der sog. Geprägerechtsprechung durch den Großen Senat⁴⁹ zu lösen.⁵⁰

Franz Wassermeyer hat in den vergangenen Jahren oft und nachdrücklich die schlechte Qualität von Gesetzen gerügt. Auch wenn man anerkennen muss, dass Vorschriften wie § 50i EStG aus der Sicht des Gesetzgebers erforderlich sein mögen, um Steuerausfälle zu vermeiden, die durch das Ineinandergreifen verschiedener Vorschriften in verschiedenen Besteuerungszeiträumen zunächst unerkant entstehen können, rechtfertigt ein solcher Regelungsbedarf nicht jede gesetzliche Regelung. Gerade in einem Eingriffsrecht, dessen (Besteuerungs-)Gegenstände nicht naturgegeben sind, sondern allein durch das Diktum des Gesetzgebers bestimmt werden, muss der Gesetzgeber nicht nur ein anwendbares, sondern auch ein rechtsstaatlichen Ansprüchen genügendes Gesetz abliefern. § 50i EStG wird dieser Anforderung schon in seiner Grundfassung nicht gerecht. Der *Jubilar* mag froh sein, die Vorschrift nicht mehr als Richter anwenden zu müssen.

48 Vgl. BT-Drucks. 16/2710, 28: „Korrespondierend zur Behandlung des Verlusts des Besteuerungsrechts als Entnahme wird die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland als Einlage behandelt.“

49 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = FR 1984,

619, 3. Leitsatz.

50 Vgl. dazu eindringlich *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 374 ff.: „Eine systematische Auslegung ist nicht möglich. Denn es handelt sich gerade um eine systemwidrige Regelung.“

*RA Dr. Helder Schnittker, LL.M., Berlin**

Der neue § 50i Abs. 2 EStG – „Umgehungsvermeidungstatbestand“ oder „Bereichsausnahme“ für gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften?

Kaum eine andere einzelne Vorschrift hat in den zurückliegenden Monaten so viel Aufmerksamkeit im Schrifttum erfahren wie der neu ins Gesetz gekommene § 50i Abs. 2 EStG. Dies liegt vor allem daran, dass diese Vorschrift möglicherweise weit überschießende Wirkungen entfaltet, die einen relativ großen Kreis von Steuerpflichtigen unerwartet treffen könnten.

I. Einleitung

§ 50i EStG ist mit Gesetz vom 29.6.2013¹ eingeführt worden und enthielt zunächst („§ 50i EStG a.F.“) nur

Da dieses Thema zudem einem Bereich des deutschen Steuerrechts zuzuordnen ist, der engstens mit dem Namen Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer verbunden ist, darf ein Beitrag dazu in dieser besonderen Ausgabe der FR nicht fehlen (zu ausgewählten Problemen des Grundtatbestands des § 50i Abs. 1 EStG, vgl. Lüdicke, FR 2015, 128 in diesem Heft).

den im Abs. 1 der heutigen Fassung des § 50i EStG („§ 50i EStG n.F.“) geregelten *Treaty Override*: Soweit Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile

* Dieser Beitrag basiert auf Recherchen, die der Autor gemeinsam mit *Dr. Jan Gallert* für einen umfassenden Beitrag zum selben Thema unternommen hat. Der umfassendere Beitrag wird in Kürze in der 2. Aufl. des Werks *Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, Köln 2015, erscheinen.

1 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 29.6.2013, BGBl. I 2013, 1809, geändert durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Kroatien-AnpG) v. 30.7.2014, BGBl. I 2014, 1266.