

Urteil vom 16. April 2024, IX R 38/21

Zeitpunkt der Berücksichtigung des Gewinns aus einem Wegzugsteuertatbestand gemäß § 6 AStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.160424.IXR38.21.0

BFH IX. Senat

AStG § 6 Abs 1 S 1, AStG § 6 Abs 1 S 2 Nr 4, AStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 4, EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 1 S 3, DBA ESP Art 13 Abs 2, DBA ESP Art 22 Abs 2 Buchst b, DBA ESP Art 30 Abs 2 Buchst b DBuchst ii, AO § 122 Abs 1, AO § 124 Abs 1, AO § 125 Abs 1, AO § 164 Abs 2 S 1, EStG VZ 2013

vorgehend FG Köln, 17. Juni 2021, Az: 15 K 888/18

Leitsätze

Ein Gewinn aus dem Wegzugsteuertatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 des Außensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) ist unmittelbar vor dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland eintritt (entgegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104, Tz 1).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17.06.2021 - 15 K 888/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Eltern des in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) waren Eigentümer eines im Königreich Spanien (Spanien) belegenen Ferienhauses. Sie brachten diese Immobilie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine "Sociedad de responsabilidad limitada" (S.L.), eine Kapitalgesellschaft spanischen Rechts (A-Gesellschaft), ein. Im Jahr 2006 übertrugen die Eltern dem Kläger und dessen Bruder jeweils 24 % der Anteile an der A-Gesellschaft, behielten sich allerdings den Nießbrauch vor.
- 2 Kurze Zeit nach Abgabe seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2013 setzte der Kläger das für ihn seinerzeit zuständige Finanzamt (FA I) mit einem als "Berichtigungserklärung gemäß § 153 AO" benannten Schreiben über den Erwerb des Ferienhauses, dessen Einbringung in die A-Gesellschaft und die Übertragung von Gesellschaftsanteilen in Kenntnis.
- 3 Die Verfügung zur Einkommensteuerveranlagung 2013 für den Kläger wurde am 21.11.2014 durch den zuständigen Sachbearbeiter gezeichnet und ein Bescheid zum maschinellen Versand durch das Rechenzentrum der Finanzverwaltung freigegeben. Die Veranlagung, die nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen sollte, enthielt keine Besteuerungsgrundlagen, die die Anteile des Klägers an der A-Gesellschaft betrafen.
- 4 Noch vor Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids verstärkte sich im FA I die Auffassung, dass die Revision des Abkommens vom 03.02.2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen --DBA Spanien-- (BGBl II 2012, 18, BGBl II 2013, 329) durch die hiermit einhergehende Änderung des Besteuerungsrechts von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen der in Art. 13

Abs. 2 DBA Spanien genannten Immobilien-Kapitalgesellschaften eine Entstrickung der in der Beteiligung des Klägers an der A-Gesellschaft ruhenden stillen Reserven gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 des Außensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (AStG) zur Folge habe.

- 5 In einer verakteten Notiz des Sachgebietsleiters (Herr S) der Veranlagungsstelle des FA I vom 01.12.2014 heißt es: "[...] Die ESt-Veranlagung 2013 für [...] wurde am 21.11.2014 abschließend gezeichnet, mithin nach Eingang der Selbstanzeige. Der Vorgang § 6 AStG ist dort noch nicht berücksichtigt. Der Bescheid ist auf den 02.12.2014 datiert (Zentralversand). Um sämtliche Optionen offen zu halten ist der Bekanntgabewille für diesen Bescheid aufzugeben [...] und der Bescheid inhaltsgleich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erneut bekanntzugeben."
- 6 Ebenfalls am 01.12.2014 verfügte Herr S ein an die damaligen steuerlichen Vertreter des Klägers gerichtetes Schreiben, in dem auf die Aufgabe des Bekanntgabewillens für den Bescheid vom 02.12.2014 hingewiesen und zugleich angekündigt wurde, dass in Kürze ein neuer Bescheid ergehe. Aufgrund eines Postrückläufers wurde dieses Schreiben später erneut versandt und ging den steuerlichen Vertretern am 15.12.2014 zu. Bereits zuvor, am 03.12.2014, erhielten die steuerlichen Vertreter den Einkommensteuerbescheid vom 02.12.2014.
- 7 Das FA I erließ am 16.12.2014 und erneut am 25.02.2015 Einkommensteuerbescheide für das Streitjahr, die hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen keine Änderungen zum Bescheid vom 02.12.2014 enthielten, aber jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergingen.
- 8 Am 29.06.2015 änderte das FA I die Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und berücksichtigte erstmals einen Entstrickungsgewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es schätzte hierbei, dass in der Beteiligung des Klägers an der A-Gesellschaft zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des revidierten DBA Spanien (01.01.2013) stille Reserven von 96.000 € (24 % von 400.000 €) geruht hätten, die nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens mit 57.600 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG zu besteuern seien.
- 9 Ebenfalls mit Bescheid vom 29.06.2015 sprach das FA I eine zinslose Stundung der auf den Entstrickungsgewinn entfallenden Steuer gemäß § 6 Abs. 5 AStG in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417) --ZollkodexAnpG, im Weiteren AStG i.d.F. des ZollkodexAnpG-- aus.
- 10 Den gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid eingelegten Einspruch wies der inzwischen zuständig gewordene Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zurück.
- 11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1876 veröffentlichtem Urteil statt. Ein Entstrickungsgewinn habe bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht nachträglich berücksichtigt werden dürfen. Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO sei nicht möglich gewesen, da der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid vom 02.12.2014, der nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sei, wirksam bekanntgegeben worden sei. Das FA I habe die Aufgabe des Bekanntgabewillens nicht hinreichend dokumentiert. Im Übrigen sei der Kläger weder zeitnah noch inhaltlich eindeutig über die Aufgabe des Bekanntgabewillens in Kenntnis gesetzt worden. Unabhängig hiervon lägen die Voraussetzungen für die Besteuerung eines Entstrickungsgewinns gemäß § 6 AStG nicht vor.
- 12 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht. Die angegriffene Entscheidung verletze § 122, § 124 AO, in dem sie davon ausgehe, der Einkommensteuerbescheid vom 02.12.2014 sei wirksam bekanntgegeben worden. Die Würdigung des FG, die Aufgabe des Bekanntgabewillens sei nicht klar und eindeutig dokumentiert worden, sei unzutreffend. Eine Mitteilung an den Steuerpflichtigen sei von Rechts wegen nicht erforderlich. Die Entscheidung des FG verletze zudem § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG. Wortlaut und Intention des Gesetzgebers ließen es zu, dass eine Entstrickungsbesteuerung auch bei der Revision eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), die zu einem Ausschluss oder --wie im Streitfall-- einer Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts führe, vorzunehmen sei. Steuertatbestände seien nicht zwingend von einer Handlung des Steuerpflichtigen abhängig. Eine unzulässige Rückwirkung liege nicht vor. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG sei durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) eingeführt worden; in jenem Jahr seien dem Kläger die Anteile an der A-Gesellschaft von den Eltern übertragen worden. Abweichend zur Ansicht der Vorinstanz sei die --den Kläger begünstigende-- Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG i.d.F. des ZollkodexAnpG zeitlich bereits anwendbar.

- 13 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Der Kläger tritt der Auffassung des FG sowohl im verfahrensrechtlichen als auch im materiell-rechtlichen Streitpunkt bei. Er weist zudem darauf hin, dass die Würdigung der Vorinstanz, das FA I habe die Aufgabe des Bekanntgabewillens nicht hinreichend dokumentiert, als Tatsachenfeststellung nicht revisibel sei. Zudem meint der Kläger, ein Entstrickungsgewinn könne jedenfalls nicht im Streitjahr 2013 besteuert werden. Das revidierte DBA Spanien sei mit Wirkung zum 01.01.2013 (00:00 Uhr) in Kraft getreten. Das uneingeschränkte Recht Deutschlands, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer in Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien benannten Kapitalgesellschaft zu besteuern, habe bis zum 31.12.2012 (24:00 Uhr) bestanden. Ein Entstrickungsgewinn hätte daher allenfalls im Veranlagungszeitraum 2012 steuerlich erfasst werden können.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 17 Die Entscheidung der Vorinstanz, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 29.06.2015 und die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 26.03.2018 aufzuheben, ist im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 18 Die angegriffene Entscheidung verletzt zwar Bundesrecht, als das FG angenommen hat, die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2013 habe bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden können (dazu unten 1.). Allerdings hat die Vorinstanz im Ergebnis zutreffend befunden, dass für das Streitjahr keine materielle Rechtsgrundlage bestand, einen Entstrickungsgewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen (unten 2.).
- 19 1. Die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr stand zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Bescheids vom 29.06.2015 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und hätte somit im Fall der Erforderlichkeit nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO aufgehoben oder geändert werden können.
- 20 a) Steuern können, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, ohne dass dies einer Begründung bedarf (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO). Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO aufgehoben oder geändert werden.
- 21 b) Im Streitfall hat das FA I den Vorbehalt der Nachprüfung, eine Nebenbestimmung zum Verwaltungsakt, im Einkommensteuerbescheid vom 16.12.2014 wirksam gesetzt. Dem stand der Bescheid vom 02.12.2014, der keinen Vorbehaltsvermerk enthielt, nicht entgegen. Jener Bescheid wurde infolge einer vorherigen Aufgabe des Bekanntgabewillens nicht wirksam gemäß § 122 Abs. 1, § 124 Abs. 1 AO bekanntgegeben.
- 22 aa) Ein Verwaltungsakt wird nach § 124 Abs. 1 AO wirksam, wenn er dem Adressaten mit Bekanntgabewillen der Behörde zur Kenntnis gebracht wird. Durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist geklärt, dass ein Steuerbescheid trotz eines formellen Bekanntgabeakts im Sinne von § 122 Abs. 1, § 124 Abs. 1 AO nicht wirksam wird, wenn der Wille zur Bekanntgabe aufgegeben wird, bevor der Bescheid den Herrschaftsbereich der Behörde verlassen hat und dies in den Akten eindeutig dokumentiert wird. Unabhängig hiervon gilt Gleiches, wenn die Behörde dem Empfänger vor oder mit dem Zugang des Bescheids mitteilt, der Bescheid solle nicht gelten und ein neuer Bescheid werde erlassen (zuletzt BFH-Urteil vom 28.05.2009 - III R 84/06, BFHE 225, 11, BStBl II 2009, 949, unter II.1.c und d, m.w.N.).
- 23 bb) Diese Rechtssätze liegen --im Wesentlichen-- auch der angefochtenen Entscheidung zu Grunde.
- 24 aaa) Zutreffend ist hierbei noch die Erkenntnis des FG, die Unwirksamkeit des Einkommensteuerbescheids vom 02.12.2014 lasse sich nicht mit dem Schreiben des FA I vom 01.12.2014 begründen. Denn jenes Schreiben ging den damaligen steuerlichen Vertretern des Klägers erst am 15.12.2014 und somit nach dem Bekanntgabeakt des Bescheids, der nach den Feststellungen des FG am 02.12.2014 versandt worden war, zu.

- 25** bbb) Dagegen ist die Würdigung der Vorinstanz, die Aufgabe des Bekanntgabewillens für den Bescheid vom 02.12.2014 durch die zuständigen Amtsträger des FA I sei nicht hinreichend in den Akten dokumentiert, unzutreffend. Sie bindet den Senat nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, da sie Denkgesetze verletzt.
- 26** (1) Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnende Würdigung des FG ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (statt vieler BFH-Urteil vom 19.02.2020 - III R 28/19, BFHE 268, 308, BStBl II 2020, 562, Rz 24, m.w.N.).
- 27** (2) Abweichend zur Würdigung des FG hat Herr S als für die Steuerfestsetzung des Klägers zuständiger Sachgebietsleiter des FA I am 01.12.2014 und damit rechtzeitig vor dem Versand des auf den 02.12.2014 datierten Einkommensteuerbescheids den Bekanntgabewillen aufgegeben. Der hierzu verfasste --von der Vorinstanz festgestellte-- Aktenvermerk des Herrn S lässt die vom FG gezogene, gegenteilige Schlussfolgerung unter keinen Umständen zu. Hinzu kommt, dass in der von Herrn S am selben Tag paraphierten und verakteten Verfügung des Schreibens an die seinerzeitigen steuerlichen Vertreter des Klägers vom 01.12.2014 ebenfalls unzweideutig der fehlende Bekanntgabewille des Bescheids zum Ausdruck gebracht wird. Die Würdigung des FG, die tatsächlichen Abläufe seien "im Detail" nicht hinreichend dokumentiert, ist für den Senat in Anbetracht der aufgezeigten klaren Aktenlage und der ebenso klaren Rechtslage, dass ein für die Steuerfestsetzung zuständiger Sachgebietsleiter zur Aufgabe des Bekanntgabewillens für einen Steuerverwaltungsakt berechtigt ist (BFH-Urteile vom 27.06.1986 - VI R 23/83, BFHE 147, 205, BStBl II 1986, 832, unter 2.a; vom 24.11.1988 - V R 123/83, BFHE 155, 466, BStBl II 1989, 344, unter 1. und 2.; vom 23.08.2000 - X R 27/98, BFHE 193, 19, BStBl II 2001, 662, unter II.1.b), nicht nachvollziehbar.
- 28** ccc) Der Senat muss nicht entscheiden, ob er der von Rechtswegen erhobenen Forderung der Vorinstanz, die oben genannte höchstrichterliche Rechtsprechung sei nur anzuwenden, wenn dem Steuerpflichtigen "zeitnah und eindeutig" die Aufgabe des Bekanntgabewillens mitgeteilt werde, folgt. Selbst wenn dies aus Transparenzerwägungen geboten erschiene, könnte eine Mitteilung, die den Steuerpflichtigen --wie im Streitfall-- noch vor Erlass eines "neuen" Bescheids erreicht, nicht als verspätet angesehen werden.
- 29** ddd) Einen Anspruch auf Begründung, weshalb der Bekanntgabewille aufgegeben worden ist, hat der Steuerpflichtige nicht. Trotz Bekanntgabeakts bleibt ein nicht von einem durchgängigen Bekanntgabewillen getragener "Bescheid" ein Verwaltungsinternum. Zudem ist unerheblich, aus welchem Grund die Finanzbehörde ihren Willen, einen bereits verfügten Steuerbescheid bekanntzugeben, aufgegeben hat.
- 30** c) Der Einkommensteuerbescheid vom 16.12.2014, in dem der Vorbehalt der Nachprüfung angebracht wurde, ist nicht gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig.
- 31** Der Einwand des Klägers, jener Bescheid stehe ohne Verhältnis zum Bescheid vom 02.12.2014 und sei deshalb unbestimmt (Hinweis auf BFH-Urteil vom 23.08.2000 - X R 27/98, BFHE 193, 19, BStBl II 2001, 662, unter II.2.), geht bereits deshalb fehl, weil es an einem wirksamen Bescheid vom 02.12.2014 mangelt. Ob der zum Bescheid vom 16.12.2014 inhaltsgleiche Bescheid vom 25.02.2015, der ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, nichtig ist, bedarf keiner Entscheidung. Wäre dies der Fall, berührte dies jedenfalls nicht die Wirksamkeit des zeitlich vorangegangenen Bescheids.
- 32** 2. Trotz wirksamen Vorbehalts der Nachprüfung bestand im Streitfall jedenfalls aus den vom FA angeführten Gründen keine Veranlassung, die Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres zu ändern.
- 33** Es bedarf keiner Entscheidung des Senats, ob das zum 01.01.2013 in Kraft getretene --revidierte-- DBA Spanien den steuerlichen Entstrickungstatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst hat (dazu unten a). Selbst wenn dies zu bejahen wäre, hätte ein Entstrickungsgewinn für das Streitjahr 2013 nicht erfasst werden dürfen (unten b).
- 34** a) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG). Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind nach Satz 3 der Vorschrift unter anderem Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und "ähnliche Beteiligungen". Zu letzteren gehören auch Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, wenn

sie nach dem betreffenden ausländischen Recht Gesellschafterrechte verkörpern, wie sie nach deutschem Recht beispielsweise mit Aktien oder GmbH-Anteilen verbunden sind (Senatsurteil vom 14.02.2023 - IX R 23/21, BFHE 280, 12, BStBl II 2023, 557, Rz 20, m.w.N.).

- 35** aa) Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, ist auf Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 EStG auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG), sogenannte Wegzugsteuer. Der im Streitfall einzig in Betracht kommende --die vorgenannte Norm ersetzende-- Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG stellt den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile aufgrund anderer als der in Satz 1 oder Satz 2 Nr. 1 bis 3 der Vorschrift genannten Ereignisse der Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gleich.
- 36** bb) Die Regelungen sollen sicherstellen, dass dem deutschen Fiskus durch den Wegzug oder die von § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG erfassten Ersatztatbestände kein im Inland entstandener Wertzuwachs entzogen wird. Deshalb erstreckt § 6 AStG systematisch den Anwendungsbereich des § 17 EStG auf Sachverhalte, in denen es jenseits einer transaktionsbedingten Realisierung der in den Anteilen angesammelten Wertzuwächse nach dem Willen des Gesetzgebers einer vorgelagerten Abrechnung der stillen Reserven bedarf, um das deutsche Besteuerungsrecht hieran abzusichern (BFH-Urteil vom 08.12.2021 - I R 30/19, BFHE 275, 331, BStBl II 2022, 763, Rz 13, m.w.N.).
- 37** Der mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 eingeführte --erstmalig ab dem Veranlagungszeitraum 2007 geltende-- Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG soll "alle sonstigen Fälle" erfassen, in denen Deutschland nach einem DBA den Veräußerungsgewinn freistellen oder die ausländische Steuer anrechnen muss; nach der Vorstellung des Gesetzgebers des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften sind dies Fälle, in denen das geltende DBA dem ausländischen Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft ein Besteuerungsrecht zuweist (BTDrucks 16/3369, S. 14). Der Gesetzgeber des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 22.12.2014 konkretisierte durch § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG i.d.F. des ZollkodexAnpG für Fälle, in denen das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund der Änderung eines DBA, das erstmals dem Quellenstaat in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung der Anteile einer Kapitalgesellschaft zuweist, ausgeschlossen oder beschränkt wird (BTDrucks 18/3017, S. 54).
- 38** cc) Nach Art. 13 Abs. 3 des ursprünglichen DBA Spanien vom 05.12.1966 (BGBl II 1968, 9, BGBl II 1968, 140) konnten Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Vermögensgegenstände, zu denen auch Anteile an Kapitalgesellschaften gehörten, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig war. Dagegen sieht das am 03.02.2011 revidierte, durch Gesetz vom 16.01.2012 (BGBl II 2012, 18) ratifizierte und am 01.01.2013 in Kraft getretene DBA Spanien in Art. 13 Abs. 2 vor, dass Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft --oder vergleichbarer Beteiligungen-- erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 % unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, (nunmehr auch) im anderen Staat besteuert werden können. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgrund des fortbestehenden Besteuerungsrechts Deutschlands besteht die Pflicht, die gezahlte spanische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. ii DBA Spanien sowie § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG).
- 39** dd) Ob bereits die Einführung einer Anrechnungsverpflichtung durch ein revidiertes DBA zu einer Beschränkung des Besteuerungsrechts führt und damit den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG erfüllt (sogenannte passive Entstrickung), wird nicht einheitlich beurteilt.
- 40** Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG --ebenso wie für Fälle des Betriebsvermögens § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes-- unabhängig von einer aktiven Handlung des Steuerpflichtigen nur durch eine Änderung der rechtlichen Ausgangssituation ausgelöst werde (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104, Tz 1; ebenso BMF-Schreiben vom 22.12.2013, BStBl 2023, Sondernummer 1/2023, 2, Rz 88). Dieser Sichtweise haben sich weite Teile des Schrifttums angeschlossen (vgl. u.a. Kraft in Kraft, AStG, 2. Aufl., § 6 Rz 382; BeckOK AStG/Benecke, 7. Ed. [01.11.2023], AStG § 6 Rz 68; Blank in Haase, Wegzugsbesteuerung, 1. Aufl., Teil 3: Steuerrecht, Rz 558;

Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 6.421 i.V.m. Rz 6.386; trotz Zweifeln Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rz 116.4; Schöbel, Internationale SteuerRundschau 2023, 337, 339 ff.).

- 41** Nach der Gegenansicht müsse der zu weit geratene Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG teleologisch reduziert werden. Zum einen genüge für eine Beschränkung des deutschen Steuerrechts nicht die nur abstrakte Verpflichtung, im (späteren) Veräußerungsfall ausländische auf die inländische Steuer anzurechnen (Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Lfg. 93, April 2020, § 6 AStG Rz 354). Vielmehr sei zum Zeitpunkt des Eintritts des tatbestandsrelevanten Ereignisses zu fragen, ob eine konkrete Gefahr der Anrechnung ausländischer Steuer bestehe, was nicht der Fall sei, wenn der ausländische Quellenstaat zu jenem Zeitpunkt keine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen vorsehe (Möller-Gosoge in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., § 6 AStG Rz 113). Zum anderen könne ein Ereignis im Sinne von § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG kein solches sein, das ohne aktives Zutun des Steuerpflichtigen, sondern nur durch staatliches Handeln in Gestalt einer Rechtsänderung einen Besteuerungstatbestand gemäß § 38 AO begründe (Binnewies/Wollweber, Deutsches Steuerrecht 2014, 628, 632; Brandis/Heuermann/Pohl, § 6 AStG Rz 61).
- 42** b) Der Senat muss in diesem Verfahren nicht entscheiden, welcher der vorgenannten Ansichten er folgt. Selbst wenn auch passive Entstrickungen dem Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG unterfielen, wäre der vom FA I ermittelte Gewinn von 57.600 € im Streitjahr 2013 nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Hierbei kann wiederum offenbleiben, ob der Kläger als nießbrauchsbelasteter Inhaber der Anteile an der A-Gesellschaft überhaupt Subjekt einer Wegzugsbesteuerung sein kann (dazu unten aa). Bejahendenfalls wäre dies allenfalls im Veranlagungszeitraum 2012 zu berücksichtigen gewesen (dazu unten bb).
- 43** aa) Die Beteiligten gehen offenkundig davon aus, dass der Kläger infolge der Übertragung von Anteilen an der A-Gesellschaft durch die Eltern im Jahr 2006 eine relevante Beteiligung im Sinne von § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 EStG erlangt hat und somit als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person (§ 1 Abs. 1 EStG) grundsätzlich Subjekt einer Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 und § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG hätte sein können.
- 44** Hieran trifft zu, dass es sich bei der A-Gesellschaft um eine der GmbH typenvergleichbare ausländische Kapitalgesellschaft handelt, die für den Gesellschafter eine "ähnliche Beteiligung" im Sinne von § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG vermittelt. Zwischen den Beteiligten steht zu Recht auch nicht im Streit, dass die A-Gesellschaft eine Immobilien-Kapitalgesellschaft im Sinne von Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien ist, bei der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen seit dem 01.01.2013 auch im Quellenstaat (Spanien) besteuert werden können. Das FG hat allerdings nicht geprüft, ob dem Kläger in Anbetracht des Nießbrauchvorbehalts der Eltern die Beteiligung steuerrechtlich überhaupt zuzurechnen war. Dies wäre ausgeschlossen, wenn die Beteiligung in der wirtschaftlichen Inhaberschaft (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) der Eltern verblieben wäre (vgl. hierzu Senatsurteil vom 24.01.2012 - IX R 51/10, BFHE 236, 356, BStBl II 2012, 308, Rz 15 ff.; Oellerich in Bordewin/Brandt, § 17 EStG Rz 138).
- 45** bb) Selbst wenn dem Kläger die Beteiligung für Zwecke des § 6 AStG, § 17 EStG steuerrechtlich zuzurechnen gewesen wäre, verböte sich der Ansatz eines Entstrickungsgewinns.
- 46** aaa) Der Senat teilt zwar nicht die Ansicht des FG, die Berücksichtigung eines Entstrickungsgewinns für das Streitjahr verletze sowohl Unions- als auch Verfassungsrecht. Zum einen wurde durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften --gerade zwecks Wahrung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten (BTDrucks 18/3017, S. 54)-- eine umfassende, dauerhafte und zinslose Stundung der Steuer auch auf Fälle des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG erstreckt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG i.d.F. des ZollkodexAnpG). Diese Neuregelung ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die geschuldete Steuer noch nicht entrichtet ist (§ 21 Abs. 23 AStG i.d.F. des ZollkodexAnpG). Die von der Vorinstanz gerügte --verfassungsrechtlich unzulässige-- echte Rückwirkung jener Regelung kann der Senat nicht erkennen, da die Stundung einer Steuer im Kern ausschließlich begünstigende Wirkung hat (so auch Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Lfg. 93, April 2020, § 6 AStG Rz 562). Zum anderen hat der I. Senat des BFH jüngst entschieden, dass etwaige Mängel im nationalen Recht, eine Wegzugsteuer aus unionsrechtlichen Gründen zinslos und dauerhaft bis zur Veräußerung zu stunden, die Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Steuer nicht berührt (BFH-Urteil vom 06.09.2023 - I R 35/20, BFHE 282, 252, Rz 26, 28). Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat an.
- 47** bbb) Allerdings wäre ein Entstrickungsgewinn gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG nicht im Streitjahr, sondern im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2012 zu erfassen gewesen.

- 48** (1) Die Wegzugsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG tritt im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ein. Der BFH hat klargestellt, dass der Steuerzugriff letztmals an der unbeschränkten Steuerpflicht des Wegziehenden anknüpft und eben nicht als deren erster Akt nach Eintritt der beschränkten Steuerpflicht erfolgt (BFH-Beschluss vom 23.09.2008 - I B 92/08, BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524, unter II.2.c). Besteuert wird somit in der letzten juristischen Sekunde der unbeschränkten Steuerpflicht des Wegziehenden (Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Lfg. 93, April 2020, § 6 AStG Rz 377).
- 49** Für den Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG, der den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands einer Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gleichstellt, gilt zur Überzeugung des Senats im Ergebnis nichts anderes. Ein Entstrickungsgewinn ist somit in dem Zeitpunkt in Ansatz zu bringen, in dem Deutschland abkommensrechtlich *letztmalig* das (unbeschränkte) Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn inne hatte (vgl. auch Kühn/Weiss, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht 2020, 46, 49). Die gegenteilige --allerdings nicht begründete-- Ansicht der Finanzverwaltung, die insoweit den Zeitpunkt der *erstmaligen* Anwendbarkeit des erstmals abgeschlossenen oder revidierten DBA für maßgeblich hält (BMF-Schreiben vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104, Tz 1), ist mit den obigen Ausführungen zum Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG nicht in Einklang zu bringen.
- 50** Das vom Senat vertretene Verständnis wird inzwischen auch vom Gesetzgeber getragen. Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2035) wurde für Fälle des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG (jetzt § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG) erstmals ausdrücklich --grundsätzlich mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2022-- festgelegt, dass die "Veräußerung" unmittelbar *vor* dem Zeitpunkt, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt, erfolgt (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG i.d.F. des ATADUmsG). In der Gesetzesbegründung wird angeführt, dass die fingierte Veräußerung im Fall eines beispielsweise zum 01.01.01 anzuwendenden DBA mit Ablauf des 31.12.00 erfolge (BTDrucks 19/28652, S. 48). Nach Auffassung des Senats handelt es sich dabei um eine Klarstellung der schon zuvor geltenden Rechtslage. Anhaltspunkte für eine Kehrtwende in der rechtlichen Beurteilung des maßgeblichen Zeitpunkts für die Besteuerung eines Entstrickungsgewinns gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG finden sich in der Gesetzesbegründung nicht.
- 51** (2) Nach diesen Maßstäben wäre im Streitfall ein Entstrickungsgewinn nur im Veranlagungszeitraum 2012 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen gewesen. Das revidierte DBA Spanien ist gemäß Art. 30 Abs. 2 Buchst. b DBA Spanien erstmals zum 01.01.2013 anzuwenden. Ein Entstrickungsgewinn gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG, § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG wäre daher mit Ablauf des 31.12.2012 zu berücksichtigen gewesen.
- 52** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de