

## § 50i

Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung  
von Doppelbesteuerungsabkommen

idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013  
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

<sup>1</sup>Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17 vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden, und ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, so ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist, aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. <sup>2</sup>Auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die die in Satz 1 genannten Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt wurden, sind ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen einer Personengesellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

Autor: Dr. Lars **Rehfeld**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Düsseldorf  
Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater,  
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

## Inhaltsübersicht

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50i

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

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Besteuerung von Entstrickungsgewinnen**

|                                                                                        |                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| Anm.                                                                                   | Anm.                                                             |
| <b>I. Tatbestand der Entstrickung von Anteilen oder Wirtschaftsgütern . . . . .</b> 16 | <b>II. Rechtsfolge der Entstrickungsbesteuerung . . . . .</b> 17 |

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Besteuerung von laufenden Einkünften**

|                                                              |                                                                          |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| Anm.                                                         | Anm.                                                                     |
| <b>I. Tatbestand der Einkünftequalifikation . . . . .</b> 20 | <b>II. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung auf Satz 1 . . . . .</b> 21 |

**D. Erläuterungen zu Satz 3:  
Besteuerung bei Betriebsaufspaltung**

|                                                           |                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| Anm.                                                      | Anm.                                                                            |
| <b>I. Tatbestand der Betriebsaufspaltung . . . . .</b> 25 | <b>II. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung auf Sätze 1 und 2 . . . . .</b> 26 |

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50i**

**Schrifttum:** BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, BB 2008, 864; BLÖCHLE, Anwendungsbereiche für die Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nach Aufgabe der „finalen Entnahmelehre“ beim Wegzug von Personengesellschaftern, IStR 2009, 645; LOOSE/WITTKOWSKI, Folgen der aktuellen BFH-Rechtsprechung zu gewerblich geprägten Personengesellschaften für Wegzugsfälle nach § 6 AStG, IStR 2009, 68; SCHÖNFELD, Keine „Wegzugsbesteuerung“ bei Wegzug mit einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, IStR 2009, 142; GOSCH, Über Entstrickungen, IWB 2012, 779; BILITEWSKI/SCHIFFERDECKER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen in Drittstaaten, Ubg 2013, 559; KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, Inhalt und Stellenwert des neuen § 50i EStG, ISR 2013, 365; LIEKENBROCK, „Steuerfreie“ Entstrickung oder § 50i EStG?, IStR 2013, 690; MITSCHKE, Grenzüberschreitende Sondervergütungen bei PersGes und gewerblich geprägten PersGes im internationalen Steuerrecht nach dem AmtshilfeRL-UmsG, FR 2013, 694; POHL, Die „vermögensverwaltende“ Personengesellschaft im Abkommensrecht – Rechtsänderungen durch den neuen § 50i EStG, IStR 2013, 699; U. PRINZ, Der neue § 50i EStG: Grenzüberschreitende „Gepräge-KG“ zur Verhinderung einer Wegzugsbesteuerung, DB 2013, 1378; SCHULZE ZUR WIESCHE, Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, BB 2013, 2463; TÖBEN, § 50i EStG n.F. – Fälle und Unfälle – Wegzugsbesteuerung nach neuen Regeln außerhalb des § 6 EStG, IStR 2013, 682.

**I. Grundinformation zu § 50i**

1

Satz 1 regelt die stl. Erfassung von stillen Reserven aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 sowie sonstiger WG nach dem 29.6.2013 bei einem abkommensrechtl. nicht in Deutschland ansässigen Stpfl. Voraussetzung hierfür ist, dass die Anteile bzw. WG vor dem 29.6.2013 durch den Stpfl. auf eine „gewerblich infizierte“ oder „gewerblich geprägte“ PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 übertragen oder überführt wurden. Satz 2 regelt, dass auch die laufenden Einkünfte des Stpfl. aus dieser PersGes. versteuert werden müssen. Satz 3 erklärt die Sätze 1 und 2 in Fällen nicht gewerblich tätiger PersGes. für entsprechend anwendbar, wenn ihre Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, da sie im Zusammenhang mit einer sog. Betriebsaufspaltung erzielt werden. Die Rechtsfolgenanordnung der Sätze 1 bis 3 gilt gerade dann, wenn die Bestimmungen eines DBA ausdrücklich entgegenstehen, sog. *treaty override*.

**II. Rechtsentwicklung des § 50i**

2

§ 50i ist durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.6.2013 (AmtshilfeRLUmG) v. 29.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) neu in das EStG eingefügt worden. Die Anwendungsvorschrift zu § 50i findet sich in § 52 Abs. 59d Satz 2. Ursprünglich war die Einführung des § 50i bereits durch das JStG 2013 vorgesehen (vgl. den Vorschlag des Vermittlungsausschusses v. 12.12.2012, BTDrucks. 17/11844 und des Finanzausschusses v. 13.11.2012, BRDrucks. 632/1/12). Der BTag hat das JStG 2013 bzw. die vorstehende Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses gleichwohl am 17.1.2013 abgelehnt (vgl. BTDrucks. 33/13), worauf der BRat mit Beschluss v. 1.2.2013 die ursprüngliche Fassung des JStG 2013 ohne den § 50i v. 25.10.2013 (vgl. BRDrucks. 632/12) nicht verabschiedet hat (vgl. BRDrucks. 33/13). Im RegE des AmtshilfeRLUmG v. 19.2.2013 war § 50i wiederum nicht enthalten (vgl. BTDrucks. 17/12375), war dann aber Teil des Einigungsvorschlags des Vermittlungsausschusses zum AmtshilfeRLUmG v. 5.6.2013 wieder (vgl. BTDrucks. 17/13722).

**III. Bedeutung des § 50i**

3

Bis zur Mitte des letzten Jahrzehnts war es gängige Praxis, die stpfl. Aufdeckung stiller Reserven in Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG aus Anlass eines Wegzugs der Eigentümer ins Ausland dadurch zu verhindern, dass diese vor dem Wegzug steuerneutral auf eine gewerblich geprägte PersGes. – regelmäßig eine GmbH & Co. KG – übertragen wurden; die Versteuerung sollte damit auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Entstrickung bzw. Veräußerung hinausgeschoben werden (vgl. U. PRINZ, DB 2013, 1378 [1379]; BRANDENBERG, BB 2008, 864 [867]). Von der FinVerw. wurde dann der Wegzug regelmäßig nicht als stpfl. Entstrickung qualifiziert, da die Einkünfte aus einer Beteiligung eines im Ausland ansässigen Stpfl. an einer inländ. gewerblich geprägten PersGes. als solche aus einer gewerblichen Betriebsstätte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der deutschen Besteuerung unterworfen wurden (BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2.1, 3.1). Diese Rechtsauffassung wurde von der FinVerw. einheitlich auch für das im Einzelfall einschlägige DBA bestätigt, so dass im Regelfall der Art. 7 OECD-MA mit seinem inländ. Betriebsstättenvorbehalt anzuwenden war, wenn im Inland mindestens eine Ge-

schäftsleitungsbetriebsstätte vorhanden war (BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2.3).

Durch die inländ. DBA-Betriebsstätte iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a sollten die WG der gewerblich geprägten PersGes. weiterhin in der Bundesrepublik Deutschland steuerverstrickt bleiben, d.h. ein Gewinn im Fall der späteren Veräußerung der WG gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA und entgegen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in Deutschland besteuert werden können. Durch den allgemeinen Betriebsstättenvorbehalt des Art. 7 OECD-MA sollten auch die der Betriebsstätte zurechenbaren laufenden Einkünfte der PersGes. uneingeschränkt der inländ. Besteuerung unterworfen werden. Auf der Grundlage dieses Rechtsverständnisses erteilte die FinVerw. im Falle einer Verlegung der stl. Ansässigkeit eines inländ. Stpfl. verbindliche Auskünfte, nach denen die in den WG enthaltenen stillen Reserven im Zeitpunkt der Verlegung der stl. Ansässigkeit des Stpfl. infolge der inländ. Betriebsstättenallokation der übertragenen WG nicht zu versteuern waren.

Diese Auslegung des Betriebsstättenvorbehalts in Art. 7 OECD-MA durch die FinVerw. mittels eines Rückgriffs auf das nationale Recht über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA iVm. § 15 Abs. 3 (Annahme einer DBA-Betriebsstätte auch bei nur gewerblicher Prägung oder Infizierung) wurde in der Literatur allerdings spätestens seit Einführung der Entstrickungsklauseln in § 4 Abs. 1 Sätze 3–4 und unter Verweis auf den restriktiven abkommensrechtl. Betriebsstättenbegriff in Frage gestellt (vgl. DITZ in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 7 OECD-MA Rn. 50 ff.; LOOSE/WITTKOWSKI, IStR 2011, 68 [70]; BLÖCHLE, IStR 2009, 645 [650]; aA SCHÖNFELD, IStR 2009, 142).

In den Jahren 2010 und 2011 lehnte dann der BFH in einer Reihe von Entscheidungen die schematische Subsumtion einer Beteiligung an einer inländ. PersGes. unter Art. 7 OECD-MA ab und forderte die Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer inländ. Betriebsstätte iSd. einschlägigen DBAs durch dessen Auslegung und Subsumtion des einzelnen Sachverhalts unter dasselbe zu beantworten statt auf das nationale StRecht des Anwenderstaats gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA – zB iVm. § 15 Abs. 3 Nr. 2 für die gewerbliche Prägung von eigentlich vermögensverwaltenden PersGes. – zurückzugreifen (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFHE 229, 252; v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63; v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFHE 234, 339).

Dies hätte zur Folge gehabt, dass für DBA-Zwecke die zB in nur gewerblich geprägte Personengesellschaften eingebrachten Beteiligungen und WG nicht mehr Teil des Betriebsvermögens einer inländ. Betriebsstätte eines Gewerbebetriebs und damit – anders als zuvor angenommen – nicht mehr im Inland steuerverstrickt gewesen wären. Da diese neuere Rspr. des BFH somit zu erheblichen Steuerausfällen geführt hätte, hielt der Gesetzgeber eine ausdrückliche Regelung für alle Übertragungs- bzw. Einbringungsfälle vor dem Inkrafttreten des Gesetzes mit dem Tag der Verkündung im BGBl. am 29.6.2013 zur stl. Erfassung der stillen Reserven bzw. laufenden Einkünfte für erforderlich (Empfehlung des FinAussch. zum JStG 2013, BRDrucks. 632/1/12, 18). Den Zusagen der FinVerw. auf den Besteuerungsverzicht fehlte – was die neuere BFH-Rspr. inzwischen nachgewiesen hat – seinerzeit die notwendige Rechtsgrundlage, die mit § 50i jetzt aber „nachgeliefert“ werden soll (GOSCH, IWB 2012, 779 [789]). Insoweit stellt die gesetzliche Neuregelung ein Nichtanwendungsgesetz gegen die BFH-Rspr. dar (U. PRINZ, DB 2013, 1378 [1381]).

#### IV. Vereinbarkeit des § 50i mit höherrangigem Recht

**Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht:** Ein – höchststrichterlich bisher ungeklärtes – verfassungsrechtl. Problem von § 50i ist darin begründet, dass die Besteuerungsanordnung des Gesetzgebers ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines im Einzelfall anwendbaren DBA beim Stpfl. durchzusetzen ist. Insofern handelt es sich bei § 50i um ein sog. *treaty-override* durch bewusste Dero-gation der Abkommenswirkung. Zur Verfassungswidrigkeit eines sog. *treaty-override* vgl. Vorlagebeschlüsse des BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056, Az. BVerfG 2 BvL 1/12; v. 11.12.2013 – I R 4/13, DStR 2014, 306, Az. BVerfG 2 BvL 15/14; die Entscheidung des BVerfG wird auch für § 50i eine zumindest mittelbare Bedeutung entfalten (aA MITSCHKE, FR 2013, 694 [698]).

Unseres Erachtens sollte § 50i nicht in die Bestandskraft von bereits erteilten verbindlichen Auskünften eines Stpfl. konkret-individuell eingreifen und damit gegen das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG iVm. dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung verstoßen.. Bereits erteilte verbindliche Auskünfte im Zusammenhang mit der Übertragung von WG auf gewerblich geprägte PersGes. im Vorfeld einer Wohnsitzverlegung des übertragenden Stpfl. ins Ausland werden sich regelmäßig nur auf die Steuerneutralität des Übertragungsaktes und der anschließenden Beendigung der stl. Ansässigkeit des Stpfl. beziehen. Es wird dagegen gerade nicht die steuerneutrale Behandlung der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG aus dem BV thematisiert worden sein, da die StPfl. des beschriebenen Vorgangs bereits vor Einführung des § 50i von der FinVerw. angenommen wurde und durch die gesetzliche Neuregelung lediglich die beschriebene Rechtsprechungsänderung des BFH zugunsten der bisherigen Verwaltungspraxis umgekehrt werden soll (verfassungsrechtliche Bedenken äußert dagegen GOSCH in KIRCHHOFF XIII. § 50i Rn. 10). Letzteres gilt erst recht, wenn die verbindlichen Auskünfte unter dem Vorbehalt erteilt wurden, dass der jeweilige andere Vertragsstaat eine nachgelagerte Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland nicht in Frage stellen würde, mithin eine inländische Besteuerung obligatorisch sein sollte.

Vertrauensschutz des Stpfl. im Hinblick auf eine aufgeschobene Besteuerung bis zur tatsächlichen Entstrickung und nicht bereits bei der Übertragung bzw. Überführung von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG auch nach Änderung der BFH-Rspr. mit BFH v. 28.4.2010 (I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550) ist nach der hier vertretenen Auffassung durch § 50i gleichwohl gesichert, da der Wortlaut des Gesetzes ausnahmslos alle Übertragungsfälle vor dem 29.6.2013 erfasst und der Gesetzgeber das Vertrauen des Stpfl. auf die deutsche Besteuerung erst im Veräußerungs- bzw. Entnahmefall ausdrücklich zum Gegenstand der Gesetzesbegründung zu § 50i macht (Empfehlung des FinAussch. zum JStG 2013, BRDrucks. 632/12, 18). Insofern ist nicht von einem gegenläufigen Verhalten der FinVerw. auszugehen (vgl. BILITEWSKI/SCHIFFERDECKER, Ubg 2013, 559 [565]).

Verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet dagegen die für die laufende Besteuerung von Einkünften der PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 durch § 52 Abs. 59d Satz 2 angeordnete Rückwirkung bzw. tatbestandliche Rückanknüpfung. Hier-nach ist Satz 2 auf alle noch nicht bestandskräftig festgesetzten Fälle anzuwenden. Der Gesetzgeber begründet die Rückwirkung mit einem – vermeintlich – positiven Wissen des Stpfl. um die spätere Versteuerung der stillen Reserven in Deutschland (Empfehlung des FinAussch. zum JStG 2013, BRDrucks. 632/1/12, 18). Diese Begründung ist unzureichend, da ein positives Wissen des

Stpfl. um die aufgeschobene Besteuerung von stillen Reserven auf den Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt keine Rückschlüsse auf die Besteuerung von laufenden Erträgen zulässt, selbst wenn sie in einem inneren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den WG oder Anteilen iSd. § 17 stehen. Es ist daher zweifelhaft, ob das BVerfG eine undifferenzierte Rückwirkung tolerieren wird (POHL, IStR 2013, 699 [703]).

**Vereinbarkeit mit Europarecht:** Aus europarechtl. Perspektive ist die Vereinbarkeit eines sog. *treaty override* mit europäischem Gemeinschaftsrecht – insbes. mit den Grundfreiheiten des AEUV – seit der Entscheidung des EuGH v. 6.12.2007 (C-298/05 – Columbus Container Services, EuGHE 2007, I-10451) insofern geklärt, dass darin kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht liegt. Für den Stpfl. bleibt nach der hier vertretenen Auffassung gleichwohl zu prüfen, ob die Anwendung des § 50i im Zusammenhang mit seinem individuellen grenzüberschreitenden Wegzugsfall im Gemeinschaftsgebiet einen Verstoß gegen die Niederlassungs- oder Arbeitnehmerfreizügigkeit auslöst. Das sollte in der Mehrzahl der Fälle zwar nicht der Fall sein, da die grenzüberschreitende (aufgeschobene) Besteuerung von stillen Reserven durch den Wegzugsstaat bis zur tatsächlichen Realisierung durch den EuGH inzwischen in stRspr. anerkannt ist (vgl. zuletzt EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, EuGHE 2011, I-12273). Gleichwohl kann sich für die Besteuerung laufender Einkünfte durch Satz 2 die Frage stellen, ob darin nicht eine ungerechtfertigte Diskriminierung des beschränkt Stpfl. gegenüber anderen beschränkt Stpfl. außerhalb des Anwendungsbereichs von Satz 1 liegt, wenn für letztere die Abschirmwirkung eines DBA eingreift und die beschränkte EStPfl. im Inland ausgeschlossen wird.

5

## V. Geltungsbereich des § 50i

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

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

**Der zeitliche Geltungsbereich** ist wie folgt geregelt: § 50i gilt für Entstrickungen (Veräußerung oder Entnahme) nach dem 29.6.2013, § 52 Abs. 59d Satz 1, wenn die (vermeintliche) Verstrickung vor dem 29.6.2013 erfolgt war. Folglich ist die Vorschrift auf am 29.6.2013 stattfindende Entstrickungen nicht anwendbar. Hinsichtlich der laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft ist die Vorschrift gem. § 52 Abs. 59d Satz 2 auf alle bis zum 29.6.2013 noch nicht bestandskräftig veranlagten Fälle anzuwenden.

6

## VI. Verhältnis des § 50i zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3:** § 4 Abs. 1 Satz 3 nimmt eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke an, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt ist. Im Unterschied zu § 50i führt § 4 Abs. 1 Satz 3 jedoch zu einer Sofortversteuerung des Entstrickungsgewinns. Insofern besteht Idealkonkurrenz zwischen den beiden Rechtsnormen, die bei tatbestandlicher Einschlägigkeit von § 50i nach dem *lex-specialis*-Grundsatz zu-

gunsten einer aufgeschobenen Besteuerung aufzulösen ist (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [696]).

**Verhältnis zu § 49:** Grundsätzlich wären sowohl Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne iSd. Satzes 1 als auch laufende Einkünfte iSd. Satzes 2 als gewerbliche Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a im Rahmen der beschränkten StPflcht im Inland zu erfassen. Dem steht jedoch im Einzelfall das einschlägige DBA in Übereinstimmung mit der beschriebenen Rechtsauffassung des BFH entgegen (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550; v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602; v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165). Folglich würden die allgemeinen Vorschriften über die beschränkte StPflcht gem. § 49 hier ins Leere laufen. § 50i ermöglicht in diesem Zusammenhang die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften durch die Verdrängung der Abkommenswirkung im Einzelfall.

**Verhältnis zu § 50d Abs. 10:** Die Sondervorschrift zur Allokation von Einkünften im SonderBV einer PersGes. findet gem. § 50d Abs. 10 Satz 7 Nr. 1 auf gewerblich geprägte PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 keine Anwendung. Folglich kommt es hier nicht zu einer steuertatbestandlichen Erfassung als laufende Einkünfte durch Satz 2. Lediglich für laufende Einkünfte von gewerblich infizierten PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und im Rahmen einer Betriebsaufspaltung tritt § 50d Abs. 10 in Realkonkurrenz zu § 50i.

**Verhältnis zu § 6 AStG:** § 50i Satz 1 erfasst nur solche Anteile iSd. § 17, die infolge einer Übertragung bzw. Überführung im Besteuerungszeitpunkt im BV einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 gehalten werden. Demgegenüber ist die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG nur auf Anteile iSd. § 17 im PV anwendbar. Folglich weisen § 50i und § 6 AStG keine steuertatbestandliche Schnittmenge auf.

**Verhältnis zum KStG:** Einkünfte von juristischen Personen als Gesellschafter einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 EStG oder einer Besitz-PersGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind über die Rechtsgrundverweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG erfasst.

**Verhältnis zum GewStG:** Die gewerbsteuerliche Erfassung der einmaligen oder laufenden Einkünfte wird über § 7 GewStG bei der PersGes. gem. § 15 Abs. 3 EStG sichergestellt. Auf Ebene der Gesellschafter kommt es zu einer Kürzung des Gewerbeertrags gem. § 9 Nr. 2 GewStG. Im Fall einer Betriebsaufspaltung kommt es aufgrund der Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte auch zu einer gewerbsteuerlichen Erfassung über § 7 GewStG.

Einstweilen frei.

7–9

## VII. Ermittlung der Einkünfte

10

Bei der Einkünfteermittlung der Veräußerungsgewinne ist insbes. § 17 Abs. 2 (s. § 17 Anm. 160 ff.) für die Veräußerung von Anteilen an KapGes. und § 16 Abs. 2 (s. § 16 Anm. 400 ff.) für die Veräußerung von sonstigen WG des BV zu beachten. Eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1 (s. § 6 Anm. 1190 ff.) mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 bzw. § 10 BewG (s. § 6 Anm. 572) zu bewerten. Der Fall einer Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 3 (s. § 6 Anm. 1201a) mit der Folge einer Bewertung mit dem gemeinen Wert gem. § 9 Abs. 2 BewG ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht einschlägig, da das von § 50i ange-

ordnete sog. *treaty-override* den Verlust des deutschen Besteuerungsrechts iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 gerade ausschließt. Darüber hinaus sind die laufenden Einkünfte der PersGes. nach den allgemeinen Vorschriften für beschränkt Stpfl. zu ermitteln.

11

## VIII. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Doppelbesteuerung zu Lasten des Stpfl. wird vom deutschen Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen. Eine Anrechnung ausländ. Steuern auf die beschränkt stpfl. Einkünfte im Inland ist – im Unterschied zu § 50d Abs. 10 Satz 5 – nicht vorgesehen, da § 34c auf den vorliegenden Fall mangels unbeschränkter StPfl. und § 34d mangels ausländ. Einkünfte nicht anwendbar sind. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung kann damit nur durch den Ansässigkeitsstaat des Stpfl. auf Basis des dort einschlägigen nationalen StRechts erfolgen. Alternativ kann sich Stpfl. nur durch ein Verständigungsverfahren gem. Art. 25 OECD-MA mit regelmäßig ungewissem Ausgang helfen.

12–15 Einstweilen frei.

### B. Erläuterungen zu Satz 1: Besteuerung von Entstrickungsgewinnen

16

## I. Tatbestand der Entstrickung von Anteilen oder Wirtschaftsgütern

Der Tatbestand von Satz 1 erfasst Einkünfte eines abkommensrechtl. nicht-ansässigen Gesellschafters einer PersGes. aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Anteilen iSd. § 17 oder sonstigen WG. Taugliches Einkünfteerzielungs- und Gewinnermittlungsobjekt ist ausschließlich eine der in § 15 Abs. 3 abschließend aufgezählten PersGes. Zeitlich ist der Tatbestand begrenzt auf Anteile iSd. § 17 bzw. WG, die vor dem 29.6.2013 steuerneutral auf die PersGes. übertragen oder überführt wurden, während die Entstrickung nach dem 29.6.2013 erfolgt bzw. erfolgt sein muss.

**Anteile iSd. § 17 Abs. 1 Satz 3, Abs. 7** sind Aktien, Anteile an einer GmbH, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen (s. § 17 Anm. 145 ff.) sowie Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft (s. § 17 Anm. 370). Zusätzlich müssen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 über die Mindesthaltefrist und die Mindesthaltequote erfüllt sein, da es sich im vorliegenden Fall um eine Rechtsgrundverweisung auf § 17 handelt (s. § 17 Anm. 60 ff.). Hierfür ist erforderlich, dass der Veräußerer der Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zumindest mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Sind diese Voraussetzungen kumulativ nicht erfüllt, können im Fall von einbringungsgebornen Anteilen unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 6 gleichwohl Anteile iSd. § 17 Abs. 1 Satz 1 vorliegen (s. § 17 Anm. 360 ff.). Ausgeschlossen sind alt-einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG aF, da sich deren Besteuerung nach den Vorschriften von § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG aF iVm. § 21 UmwStG aF richtet und damit ein *lex-specialis*-Verhältnis zu Lasten von § 17 begründet wird (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [693], mwN).

**Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens** sind alle Sachen, Rechte oder sonstigen Vorteile, die selbständig bewertbar oder entgeltlich erworben und dem Betrieb des Stpfl. objektiv zugeordnet bzw. gewidmet worden sind sowie subjektiv dem Betrieb des Stpfl. zu dienen bestimmt bzw. geeignet sind (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 4 Anm. 28 ff.). Zum BV einer PersGes. gehört nach der hier vertretenen Auffassung auch das SonderBV des Stpfl., da der Gesetzgeber den BV-Begriff des § 50i ohne Einschränkungen ausgestaltet hat (vgl. BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76; R 4.2 Abs. 2 EStR).

**Personengesellschaft iSd. § 15 Abs. 3** kann entweder eine gewerblich infizierte PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 (s. § 15 Anm. 1422 ff.) oder eine gewerblich geprägte PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 (s. § 15 Anm. 1435 ff.) sein. Die vollständige Einbeziehung von § 15 Abs. 3 ist vor dem Hintergrund der aktuellen BFH-Rspr. auch sachgerecht, da der BFH für die abkommensimmanente Auslegung der Gewerblichkeit nicht zwischen geprägten und infizierten PersGes. differenziert (BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFHE 229, 252; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63). Die Übertragung von Anteilen bzw. WG auf eine originär gewerbliche PersGes. gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 ist nicht erfasst (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [692]). Insofern ist die allgemeine Entstrickungsregel des § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden, wenn verstrickte WG einer inländ. Betriebsstätte aus der deutschen Besteuerungshoheit herausfallen (s. § 4 Anm. 225 ff.; vgl. BLÖCHLE, IStR 2009, 645 [648]).

**Übertragung bzw. Überführung** der Anteile iSd. § 17 bzw. WG auf die PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 muss vor dem 29.6.2013 stattgefunden haben. Eine Übertragung erfordert einen zivilrechtl. Rechtsträgerwechsel, wohingegen eine Überführung zB bei einem Wechsel der Zuordnung des WG zwischen BV und SonderBV eines Stpfl. vorliegt (vgl. BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888). Weder als Übertragung noch als Überführung ist ein Formwechsel iSd. § 25 UmwStG von einer KapGes. in eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 zu qualifizieren, da zum einen kein Rechtsträgerwechsel und zum anderen keine Änderung der BV-Zuordnung erfolgt. Nicht erfasst ist auch der Fall, dass ein beschränkt stpfl. Mitunternehmer einer originär gewerblich tätigen GmbH & Co. KG iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 den Gewerbebetrieb in eine KapGes. gegen Anteile einbringt und die GmbH & Co. KG dadurch zu einer gewerblich geprägten, weil ausschließlich vermögensverwaltenden PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 wird, da die Anteile an der KapGes. iSd. § 17 im Wege des Tausches und nicht durch einen Übertragungs- bzw. Überführungsakt des Stpfl. in das BV gelangen (vgl. TÖBEN, IStR 2013, 682 [685]; POHL, IStR 2013, 699 [700]). Auch sind dem Zweck des § 50i entsprechend sog. fiktive Einlagen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 (s. § 4 Anm. 321 ff.) nicht in den Anwendungsbereich einzubeziehen, da hierdurch die inländ. Verstrickung originär begründet wird und damit erst ein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven ab diesem Zeitpunkt im Inland entsteht (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [694]). Satz 1 stellt nicht darauf ab, dass die Übertragung vor dem Ansässigkeitswechsel des Stpfl. stattgefunden haben muss. Folglich können dem Wortlaut der Vorschrift entsprechend auch Übertragungen von nichtansässigen Personen den Steuertatbestand erfüllen. Das ist nicht sachgerecht, wenn vor der Übertragung bzw. Überführung ein deutsches Besteuerungsrecht an den stillen Reserven nicht bestanden hat, so dass der Steuertatbestand von Satz 1 insoweit teleologisch zu reduzieren ist (vgl. POHL, IStR 2013, 699 [702]).

**Stichtag für den Eigentumserwerb** an den WG bzw. Anteilen iSd. § 17 durch die Übertragungsempfängerin ist der 28.6.2013 um Mitternacht. Für alle zeitlich nachfolgenden Vorgänge ist davon auszugehen, dass die FinVerw. in Übereinstimmung mit der Auffassung des BFH eine sofortige Entstrickung mit der Folge der Sofortbesteuerung annehmen wird (vgl. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf PersGes. – IV B 5 - S 1300/09/10003, Stand: Nov. 2013, Tz. 2.3; MITTSCHKE, FR 2013, 694 [697]). Die für eine Entstrickungsbesteuerung erforderliche Rechtsgrundlage ist mit § 4 Abs. 1 Satz 3 bereits vorhanden.

**Veräußerung** ist begrifflich zunächst jede wirksame Verfügung über das Eigentum an den Anteilen iSd. § 17 oder WG Zug um Zug gegen ein Entgelt des Erwerbers auf Basis eines schuldrechtl. Vertrags. Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. steht der Veräußerung der Anteile gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 gleich (s. § 17 Anm. 140 ff.). Als Veräußerung gilt gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 auch die Auflösung einer KapGes. (s. § 17 Anm. 286 ff.), die Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt wird (s. § 17 Anm. 320 ff.) und die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beiträgen aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG (s. § 17 Anm. 324 ff.). Nach der hier vertretenen Auffassung ist auch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der PersGes. vom Wortlaut und Zweck des Satzes 1 erfasst, da der Gesetzgeber die Besteuerung der stillen Reserven im weitesten Sinne verstanden wissen will (vgl. POHL, IStR 2012, 699 [701], mwN; aA LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [696]).

**Entnahme** ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 die Überführung eines WG aus dem BV – hier einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 – ins PV oder die Verwendung für sonstige betriebsfremde Zwecke des Stpfl. (s. § 4 Anm. 151 ff.). Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 auch der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG gleich (s. § 4 Anm. 206 ff.). Hierbei ist auch das Regelbeispiel der Überführung des WG in eine ausländ. Betriebsstätte des Stpfl. gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 zu beachten (s. § 4 Anm. 225 ff.).

**Eine Besteuerung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt** darf nicht stattgefunden haben, dh. es muss sich um eine steuerneutrale Übertragung bzw. Überführung zum Buchwert gehandelt haben. Das kann aufgrund einer rechtl. Anordnung – zB § 6 Abs. 5 – geschehen sein oder die Folge eines schlichten Realaktes – zB die tatsächliche (Mitbe-)Nutzung eines WG durch eine in- oder ausländ. Betriebsstätte – sein, der (zunächst) ohne strechtl. Wertung geblieben ist.

**Die abkommensrechtliche Ansässigkeit des Steuerpflichtigen** muss sich in einem anderen Vertragsstaat befinden. Insofern greift § 50i auf die abkommensrechtl. und hier innerhalb des § 50i zu prüfende Wertung im konkreten Fall zurück. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA qualifiziert eine Person als ansässig in einem Vertragsstaat, wenn sie dort einer der unbeschränkten StPfl. entsprechenden Besteuerung unterliegt (vgl. POHL in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 4 OECD-MA Rn. 25 ff.). Ist eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, bestimmt Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, in welchem Vertragsstaat die Person als ansässig gilt (vgl. POHL in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 4 OECD-MA Rn. 59 ff.). Die Anwendung der sog. *Tie-breaker-rule* in Art. 4 Abs. 2 OECD-MA muss demnach hier zu dem Ergebnis kommen, dass der Stpfl. für Zwecke der Anwendung des DBA im anderen Vertragsstaat als ansässig gilt.

## II. Rechtsfolge der Entstrickungsbesteuerung

17

Auf Rechtsfolgenseite ordnet Satz 1 eine umfassende Besteuerung der Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne beim nichtansässigen Mitunternehmer ohne Ansehen der entgegenstehenden Vorschriften eines im Einzelfall anwendbaren DBA an. § 50i erlaubt damit aber nur eine Besteuerung im Inland, die jedoch durch einen Steuertatbestand aus dem Katalog des § 49 ausgefüllt werden muss (vgl. POHL, IStR 2013, 699 [702]). Insofern ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. §§ 15 f. einschlägig.

**Gewinne aus der späteren Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter** sind zunächst die positiven Einkünfte infolge Realisierung der den WG innewohnenden stillen Reserven am Markt. Für Anteile iSd. § 17 kann die Legaldefinition in § 17 Abs. 2 Sätze 1–2 zur Bestimmung des Gewinns herangezogen werden (s. § 17 Anm. 160 ff.). Nach dem Wortlaut sind auch solche Gewinne stpfl., die nach der Übertragung bzw. Überführung und dem Ansässigkeitswechsel des Stpfl. entstanden sind, mithin also nicht mehr innerhalb der deutschen Fiskalhoheit erzielt werden. Diesbezüglich ist eine teleologische Reduktion der Vorschrift geboten, da der Zweck nur auf die Erfassung von stillen Reserven gerichtet ist, die bis zum Ansässigkeitswechsel des Stpfl. entstanden sind (aA GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 50i Rn. 10). Eine zusätzliche Erfassung von stillen Reserven, die nach der Einbringung bzw. Überführung der WG und dem Wechsel des Stpfl. in die beschränkte StPfl. entstanden sind, ist nur dann sachgerecht, wenn hierfür ein Steuertatbestand existiert. Ist die PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 eine Betriebsstätte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, ist eine Besteuerung gerechtfertigt (aA LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [697]). Ein Veräußerungsverlust wird vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfasst, da dieser nur auf einen Gewinn aus der Veräußerung bzw. Entnahme abstellt. Nach der hier vertretenen Auffassung ist jedoch auch eine Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten geboten, da durch die frühere Verwaltungsauffassung eine Selbstbindung der Verwaltung vorliegt (BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2; aA GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 50i Rn. 10).

**Besteuerung der Gewinne erfolgt ungeachtet entgegenstehender Doppelbesteuerungsabkommens-Bestimmungen**, mithin also ausschließlich nach den estrechtl. Vorschriften der Bundesrepublik Deutschland. Eine Allokation des Besteuerungsrechts im Hinblick auf die Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne zu einem anderen DBA-Vertragsstaat wird vom Gesetzgeber damit ausdrücklich ausgeblendet. Grundsätzlich ist das konkret anwendbare DBA daraufhin zu prüfen, ob es eine Freistellung der Einkünfte entsprechend Art. 13 OECD-MA vorsieht oder im Einzelfall eine von Art. 13 OECD-MA abweichende Regelung über die Pflicht zur Freistellung bzw. Anrechnung der deutschen Steuer im Ansässigkeitsstaat vorsieht (vgl. LIEBER in SCHÖNFELD/DITZ, Art. 13 OECD-MA Rn. 111 ff.; KUDERT/KAHLENBERG/MROZ, ISR 2013, 365 [368], mwN).

Einstweilen frei.

18–19

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Besteuerung von laufenden Einkünften**

20

### I. Tatbestand der Einkünftequalifikation

Satz 2 erweitert den Steuertatbestand von Satz 1 auf alle laufenden Einkünfte, die der Stpfl. aus der Beteiligung an der PersGes. erzielt. Personengesellschaft iSd. Satzes 2 ist die die Anteile gem. § 17 oder sonstigen WG empfangende Mitunternehmerschaft iSd. Satzes 1. Laufende Einkünfte aus der Beteiligung an der PersGes. sind solche, die im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gem. §§ 179 ff. AO dem einzelnen Mitunternehmer zugewiesen werden, sowie auch Einkünfte aus Sonderbetriebsvermögen.

21

### II. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung auf Satz 1

Die dem nichtansässigen Stpfl. aufgrund seiner mitunternehmerischen Beteiligung an der inländischen PersGes. zuzurechnenden sonstigen Einkünfte werden im Inland der beschränkten StPfl. nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 49 ff. unterworfen.

Die Besteuerungsfolgen des Satzes 2 treten unabhängig von möglicherweise entgegenstehenden Vorschriften eines einschlägigen DBA ein und können damit im Einzelfall zu einer Doppelbesteuerung der laufenden Erträge führen, deren Vermeidung sich im Einzelfall schwierig gestalten kann. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage einer möglichen Anrechnung bzw. Erstattung von Quellensteuern in bestimmten Sachverhaltskonstellationen. Hiervon unberührt bleiben Besteuerungsrechte, die der Bundesrepublik Deutschland auch bei ordnungsgemäßer Anwendung des DBA zugestanden hätten, wie zB der Quellensteuereinkhalt auf Dividenden inländ. KapGes. (TÖBEN, IStR 2013 682 [688]).

**Die teleologische Reduktion der Rechtsfolgen von Satz 2** ist gleichwohl persönlich, sachlich wie auch zeitlich geboten. Zunächst schränkt der Wortlaut von Satz 2 den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift nicht ein, so dass wie bei Satz 1 auch hier eine Anwendung auf Stpfl. in Betracht kommt, die zu keinem Zeitpunkt in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl. waren. Damit erfährt das sog. *treaty override* aus Satz 1 eine erhebliche Ausweitung, die nach der hier vertretenen Auffassung nicht zu rechtfertigen ist, da sie über den Zweck des Gesetzes – eine Erosion des inländ. Besteuerungssubstrats bei sog. Wegzugsfällen zu schaffen – weit hinausgeht. Folglich ist eine teleologische Reduktion des Satzes 2 auf solche Fälle geboten, bei denen der Stpfl. im Inland unbeschränkt stpfl. gewesen ist und seine stl. Ansässigkeit – unabhängig vom Zeitpunkt der Übertragung iSd. Satz 1 – in den anderen DBA-Staat verlegt hat (aA GOSCH in KIRCHHOF XIII. § 50i Rn. 10).

**Eine sachliche Einschränkung von Satz 2** auf solche Einkünfte, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den übertragenen bzw. überführten Anteilen bzw. WG stehen, hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Hierdurch unterstreicht der Steuergesetzgeber seinen Anspruch auf Einbeziehung sämtlicher Einkünfte von nichtansässigen Stpfl. aus mitunternehmerischen Beteiligungen an inländ. gewerblichen PersGes. iSd. § 15 Abs. 3. Eine sachliche Einschränkung von Satz 2 auf der Grundlage des Zwecks von Satz 1 ist nach der hier vertretenen Auffassung gleichwohl geboten, da die Steuerobjekte gem. Satz 1 der Aus-

löser für die Besteuerung sind und damit eine indizielle Wirkung für die tatbestandliche Reichweite von Satz 2 bilden (vgl. POHL, IStR 2013, 699 [702]).

**Auch der zeitliche Anwendungsbereich von Satz 2** ist nach der hier vertretenen Auffassung entgegen dem Wortlaut auf den Zeitraum bis zur Veräußerung bzw. Entnahme der WG oder Anteile iSd. Satzes 1 zu begrenzen. Zunächst ist die tatbestandliche Reichweite eines sog. *treaty override* als Ausnahmeregelung zum allgemeinen Anwendungsbefehl eines DBA als materielles Gesetz zu begrenzen. Schließlich gebietet auch der gesetzgeberische Zweck des Satzes 1 eine restriktive Anwendung von Satz 2, da mit dem Abschluss des Entstrickungsvorgangs der Rechtsgrund für die Besteuerung der laufenden Einkünfte der PersGes. entgegen dem DBA entfallen ist (vgl. LIEKENBROCK, IStR 2013, 690 [698]).

Einstweilen frei.

22–24

## D. Erläuterungen zu Satz 3: Besteuerung bei Betriebsaufspaltung

### I. Tatbestand der Betriebsaufspaltung

25

Satz 3 erweitert den Anwendungsbereich der Sätze 1 und 2 auf Einkünfte einer vermögensverwaltenden PersGes. Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen einer sog. Betriebsaufspaltung (s. § 15 Anm. 770 ff.) dadurch, dass ein sog. Besitzunternehmen einem sog. Betriebsunternehmen eine oder mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und die beteiligten Mitunternehmer in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können (personelle Verflechtung). Bei dem Besitzunternehmen wird es sich regelmäßig entweder um eine PersGes. oder eine natürliche Person handeln, während das Betriebsunternehmen regelmäßig in der Rechtsform einer KapGes. geführt wird; sog. echte Betriebsaufspaltung (vgl. BAUSCHÜTZ in CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl., Rn. 386 ff.). Liegen diese Voraussetzungen vor, kommt es bei dem eigentlich vermögensverwaltenden Besitzunternehmen zu einer Umqualifizierung der Einkünfte aus Vermietung bzw. Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlage(n) an das Betriebsunternehmen in gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 (vgl. BAUSCHÜTZ in CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl., Rn. 386 ff.). Auch werden Dividenden sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der BetriebsKapGes. bei der Besitz-PersGes. als gewerbliche Einkünfte behandelt. Folglich bedurfte es einer ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers über die Besteuerung von Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinnen sowie sonstigen laufenden Einkünften für vermögensverwaltende Besitzunternehmen, da es sich hierbei regelmäßig nicht um eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 handelt. Die Betriebsaufspaltung und die Übertragung oder Überführung von WG auf die PersGes. müssen – dem Wortlaut von Satz 3 entsprechend – vor dem 29.6.2013 vollzogen worden sein.

### II. Rechtsfolge der Rechtsgrundverweisung auf Sätze 1 und 2

26

Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor und sind die Einkünfte des sog. Besitzunternehmens hiernach als gewerblich einzustufen, gilt

dies nach Satz 3 für die einmaligen Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne iSd. Satzes 1 und für alle sonstigen laufenden Einkünfte der PersGes. iSd. Satzes 2. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob für die erzielten Einkünfte nach innerstaatlichem deutschem StRecht und vorbehaltlich der Anwendung eines konkreten DBA ein deutsches Besteuerungsrecht besteht (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2013, 2463 [2465]).