

# **Perspektiven einer allgemeinen Entstrickungsnorm für das Einkommensteuerrecht**

**– im Lichte des Verfassungs-, Abkommens- und  
europäischen Gemeinschaftsrechts –**

**Inauguraldissertation  
zur Erlangung des Doktorgrades  
der Juristischen Fakultät  
der Universität Regensburg**

**vorgelegt von  
Martin Zeilhofer**



**Erstgutachter: Professor Dr. Christoph Gröpl**

**Zweitgutachter: Professor Dr. Gerrit Manssen**

**Tag der mündlichen Prüfung: 16. Februar 2004**

# Inhaltsübersicht

	Seite
<b>Inhaltsübersicht</b> .....	II
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	V
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	XIV
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	XXX
<b>Kapitel 1: Einführung</b> .....	1
<b>A. Einleitung</b> .....	1
<b>B. Gang der Untersuchung</b> .....	2
<b>Kapitel 2: Besteuerung bei Gewinnrealisierung</b> .....	4
<b>A. Die Grundregel der Besteuerung bei Gewinnrealisierung</b> .....	4
I. Gewinn und Gewinnermittlung .....	4
II. Gewinnrealisierung .....	9
<b>B. Das Realisationsprinzip</b> .....	13
I. Das Realisationsprinzip im Handelsrecht .....	13
II. Das Realisationsprinzip im Steuerrecht .....	14
III. Verfassungsrechtliche Grundlagen des steuerlichen Realisationsprinzips .....	16
IV. Die Bedeutung des steuerlichen Realisationsprinzips im Rahmen der steuerlichen Einkommensbegriffe .....	26

## **Kapitel 3: Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung ..... 29**

<b>A. Besteuerung bei fehlendem Umsatzakt gegenüber Dritten und fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel .....</b>	<b>30</b>
I.    Beispiele .....	30
II.   Zusammenfassung .....	47
III.  Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisations- prinzips im Allgemeinen .....	48
<b>B. Entstrickung .....</b>	<b>51</b>
I.    Begriffsklärung .....	51
II.   Existenz eines übergesetzlichen allgemeinen Entstrickungsprinzips.....	68
III.  Notwendigkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda...	70

## **Kapitel 4: Die Vereinbarkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda mit Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht .. 74**

<b>A. Substitution der durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift erfolgenden Besteuerung der stillen Reserven durch eine allgemeine Entstrickungsnorm.....</b>	<b>75</b>
I.    Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuerlichen Realisationsprinzip.....	76
II.   Ergebnis.....	109
<b>B. Substitution der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland durch eine allgemeine Entstrickungsnorm .....</b>	<b>110</b>
I.    Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuer- lichen Realisationsprinzip .....	111

II.	Vereinbarkeit einer Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts.....	121
III.	Endergebnis.....	161
<b>C. Substitution des § 6 AStG durch eine allgemeine Entstrickungsnorm ...</b>		<b>162</b>
I.	Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven bei Nichtbestehen eines DBA gemäß § 6 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuerlichen Realisationsprinzip.....	162
II.	Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven bei Bestehen eines DBA gemäß § 6 AStG mit Abkommensrecht.....	163
III.	Vereinbarkeit einer Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts ...	168
IV.	Endergebnis.....	173
<b>D. Substitution des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG durch eine allgemeine Entstrickungsnorm.....</b>		<b>174</b>
<b>Kapitel 5: Zusammenfassende Schlussbetrachtung.....</b>		<b>175</b>

# Inhaltsverzeichnis

	<b>Seite</b>
<b>Inhaltsübersicht.....</b>	<b>II</b>
<b>Inhaltsverzeichnis.....</b>	<b>V</b>
<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>XIV</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>XXX</b>
<b>Kapitel 1: Einführung.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>B. Gang der Untersuchung .....</b>	<b>2</b>
<b>Kapitel 2: Besteuerung bei Gewinnrealisierung .....</b>	<b>4</b>
<b>A. Die Grundregel der Besteuerung bei Gewinnrealisierung .....</b>	<b>4</b>
I.    Gewinn und Gewinnermittlung .....	4
1. Gewinn.....	4
2. Gewinnermittlung .....	5
II.   Gewinnrealisierung .....	9
1. Begriff .....	9
2. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung.....	11
3. Stille Reserven .....	11
a, Begriff.....	11
b, Entstehung .....	12

<b>B. Das Realisationsprinzip</b> .....	13
I. Das Realisationsprinzip im Handelsrecht .....	13
II. Das Realisationsprinzip im Steuerrecht .....	14
III. Verfassungsrechtliche Grundlagen des steuerlichen Realisationsprinzips .....	16
1. Das Kopfsteuerprinzip .....	17
2. Das Äquivalenzprinzip .....	17
3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip .....	19
a, Der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	19
b, Historische Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	20
c, Bemessung der Leistungsfähigkeit .....	23
aa, Allgemeines .....	23
bb, Die Theorien zum steuerlichen Einkommensbegriff .....	24
aaa, Die Reinvermögenszugangstheorie .....	24
bbb, Die Markteinkommenstheorie .....	25
ccc, Die Quellentheorie .....	25
IV. Die Bedeutung des steuerlichen Realisationsprinzips im Rahmen der steuerlichen Einkommensbegriffe .....	26
1. Steuerliches Realisationsprinzip und Quellentheorie .....	26
2. Steuerliches Realisationsprinzip und Markteinkommenstheorie .....	27
3. Steuerliches Realisationsprinzip und Reinvermögens- zugangstheorie .....	27
 <b>Kapitel 3: Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung</b> .....	29
 <b>A. Besteuerung bei fehlendem Umsatzakt gegenüber Dritten und     fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel</b> .....	30
I. Beispiele .....	30
1. Die Entnahmeregelung des § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG .....	30

2. Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland.....	33
a, Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA mit Freistellungsmethode.....	33
b, Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte .....	38
c, Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft .....	38
d, Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen .....	40
3. § 6 AStG.....	41
4. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG .....	44
5. § 12 KStG.....	45
II. Zusammenfassung.....	47
1. Einheitlicher Regelungsgrund und -zweck .....	47
2. Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips.....	47
III. Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisations- prinzips im Allgemeinen .....	48
1. Sachlicher Grund.....	48
2. Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisations- prinzips im Bereich der Markteinkommenstheorie.....	49
3. Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisations- prinzips im Bereich der Reinvermögenszugangstheorie.....	50
4. Ergebnis.....	50
<b>B. Entstrickung.....</b>	<b>51</b>
I. Begriffsklärung .....	51
1. Definition der Entstrickung.....	52
a, Der Entstrickungsbegriff in der Finanzverwaltung .....	52
b, Der Entstrickungsbegriff in der Rechtsprechung des BFH .....	53



c, Der Entstrickungsbegriff in der Literatur .....	55
aa, Die Reichweite des Entstrickungsbegriffs .....	55
aaa, Das Problem der Konzentration auf Einzelfälle oder Einzelvorschriften .....	56
bbb, Vereinzelte Begrenzung auf außensteuerlichen Kontext in der älteren Literatur .....	58
ccc, Das weite Begriffsverständnis in der älteren Literatur .....	59
ddd, Keine explizite Eingrenzung auf außensteuerlichen Kontext in der neueren Literatur .....	60
eee, Der weite Entstrickungsbegriff in der neueren Literatur .....	61
bb, Ergebnis .....	65
d, Zusammenfassung und eigene Stellungnahme .....	66
2. Entstrickungsbesteuerung .....	67
II. Existenz eines übergesetzlichen allgemeinen Entstrickungsprinzips .....	68
III. Notwendigkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda ..	70

#### **Kapitel 4: Die Vereinbarkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda mit Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht .. 74**

<b>A. Substitution der durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift erfolgenden Besteuerung der stillen Reserven durch eine allgemeine Entstrickungsnorm .....</b>	<b>75</b>
I. Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuerlichen Realisationsprinzip .....	76
1. Begründung für die Rechtfertigung der Durchbrechung des steuer- lichen Realisationsprinzips im Rahmen der Entnahmevorschrift .....	76
2. Die Auswirkungen von § 17 und § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG auf die Argumentation zur Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips .....	77

a, Die Regelungsinhalte von § 17 und § 22 Nr. 2 i.V.m.	
§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG heute .....	77
aa, Der Regelungsinhalt von § 17 EStG .....	77
bb, Der Regelungsinhalt von § 22 Nr. 2 i.V.m.	
§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG .....	78
b, Die historische Entwicklung der §§ 17, 23 EStG .....	80
aa, Die Regelungen im Einkommensteuergesetz von 1920 .....	80
bb, Die Regelungen im Einkommensteuergesetz von 1925 .....	81
cc, Die Regelungen im Einkommensteuergesetz von 1934 .....	86
dd, Die weitere Entwicklung der Vorschriften .....	89
c, Ausblick .....	90
d, Schlussfolgerung .....	91
aa, Das Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen der grund-	
sätzlichen Nichtbesteuerung von Vermögensveränderungen	
im Privatvermögen und den §§ 17, 23 EStG .....	92
bb, Die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwert-	
bewertung im Rahmen der Entnahmenvorschrift als	
Ultima Ratio .....	95
aaa, Eigene Auffassung .....	95
bbb, Entkräftung möglicher Gegenargumente .....	97
aaaa, Die Behaltensfristen in	
§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG .....	97
bbbb, Der Dualismus der Einkunftsarten .....	98
cccc, Fehlende Erfassung der im Betrieb gebildeten	
stillen Reserven durch § 23 EStG .....	99
dddd, Zurechnung der stillen Reserven an den Betrieb .....	99
eeee, Keine Abrechnung der durch die AfA gewährten	
Vorteile .....	100
ffff, Die Behandlung von sog. Nutzungs- und	
Aufwandsentnahmen .....	102

gggg,	Verwaltungstechnische Schwierigkeiten .....	103
aaaaa,	Verwaltungstechnische Schwierigkeiten auf Grund des Fehlens von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Bereich der Überschusseinkünfte .....	103
bbbbb,	Verwaltungstechnische Schwierigkeiten im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG .....	105
ccccc,	Verwaltungstechnische Schwierigkeiten bei der Wertermittlung .....	107
ddddd,	Zwischenergebnis.....	108
II.	Ergebnis.....	109

## **B. Substitution der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland durch eine allgemeine**

<b>Entstrickungsnorm .....</b>	<b>110</b>
I. Vereinbarung der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuer- lichen Realisationsprinzip .....	111
1. Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA mit Freistellungsmethode .....	111
2. Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte.....	113
3. Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen.....	115
4. Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft.....	119
5. Ergebnis.....	120

II.	Vereinbarkeit einer Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts.....	121
1.	Allgemeines.....	122
a,	Unmittelbare Geltung der Grundfreiheiten und Vorrang des Gemeinschaftsrechts.....	122
b,	Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern.....	123
c,	Existenz eines allgemeinen Beschränkungsverbots in den Grundfreiheiten auf dem Gebiet der direkten Steuern .....	124
2.	Die Warenverkehrsfreiheit.....	126
a,	Konkurrenz zur Niederlassungsfreiheit.....	128
b,	Konkurrenz zur Kapitalverkehrsfreiheit.....	128
c,	Der Begriff der Ware.....	129
d,	Das Verbot von Ein- und Ausfuhrzöllen gemäß Art. 25 EGV .....	129
e,	Das Verbot von Abgaben zollgleicher Wirkung gemäß Art. 25 EGV.....	130
aa,	Kausale Verknüpfung zwischen Grenzüberschreitung und Entstehung der Belastung.....	130
bb,	Die Besteuerung der stillen Reserven als eine der Ware auferlegte Belastung.....	132
f,	Das Verbot mengenmäßiger Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung gemäß Art. 28, 29 EGV .....	133
aa,	Das Verbot mengenmäßiger Einfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung gemäß Art. 28 EGV ....	133
bb,	Das Verbot mengenmäßiger Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung gemäß Art. 29 EGV ....	133
g,	Art. 90, 91 EGV.....	136
h,	Art. 92 EGV.....	136
aa,	Das Kriterium der Produktbezogenheit im Rahmen des Art. 92 EGV .....	138
bb,	Die Besteuerung stiller Reserven als Entlastung bei der Ausfuhr .....	139
cc,	Keine extensive Auslegung des Art. 92 EGV .....	143
dd,	Zwischenergebnis.....	146

k, Ergebnis.....	147
3. Die Niederlassungsfreiheit.....	147
a, Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit gemäß	
Art. 43 EGV.....	148
b, Vorliegen einer Diskriminierung.....	148
c, Vorliegen einer Beschränkung .....	150
d, Rechtfertigung der Beschränkung .....	151
aa, Zwingende Gründe des Allgemeininteresses.....	151
bb, Verhältnismäßigkeit.....	153
aaa, Geeignetheit .....	153
bbb, Erforderlichkeit .....	153
ccc, Zwischenergebnis.....	155
e, Ergebnis.....	155
4. Die Kapitalverkehrsfreiheit.....	155
a, Konkurrenz zur Niederlassungsfreiheit.....	156
b, Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß	
Art. 56 Abs. 1 EGV .....	156
c, Vorliegen einer Diskriminierung oder Beschränkung.....	157
d, Rechtfertigung der Diskriminierung.....	158
e, Ergebnis.....	159
5. Die Dienstleistungsfreiheit.....	160
6. Die allgemeine Freizügigkeit und das allgemeine	
Diskriminierungsverbot.....	160
7. Ergebnis.....	161
III. Endergebnis.....	161
<b>C. Substitution des § 6 AStG durch eine allgemeine Entstrickungsnorm ...</b>	<b>162</b>
I. Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven bei Nichtbestehen	
eines DBA gemäß § 6 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit	
dem steuerlichen Realisationsprinzip.....	162
II. Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven bei Bestehen	
eines DBA gemäß § 6 AStG mit Abkommensrecht.....	163

III. Vereinbarkeit einer Besteuerung der in Anteilen an Kapital-	
gesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des	
Steuerpflichtigen mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts ...	168
1. Die Warenverkehrsfreiheit .....	168
2. Die Niederlassungsfreiheit .....	169
3. Die Kapitalverkehrsfreiheit .....	169
a, Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß	
Art. 56 Abs. 1 EGV .....	169
b, Vorliegen einer Diskriminierung oder Beschränkung.....	170
c, Rechtfertigung der Diskriminierung.....	171
4. Ergebnis.....	172
IV. Endergebnis .....	173

<b>D. Substitution des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG durch eine</b>	
<b>allgemeine Entstrickungsnorm.....</b>	<b>174</b>

<b>Kapitel 5: Zusammenfassende Schlussbetrachtung.....</b>	<b>175</b>
--	------------

## Literaturverzeichnis

**Bader Axel**, Wohnsitzverlegung ins Ausland – Steuerliche

Gestaltungsmöglichkeiten und deren Grenzen, Information StuW 2002,  
S. 523 ff.

**Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan**, Bilanzen, 6. Auflage,  
Düsseldorf 2002.

**Baranowski, Karl-Heinz**, Gewinnverwirklichung bei der

Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte?,  
DB 1962, S. 881 ff.

**Baumbach, Adolf/Hopt, Klaus J.**, Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co.,

Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht),  
30. Auflage, München 2000.

**Becker, Helmut**, Grenzen im Außensteuergesetz, in: *Thoma, Gerhard/*

*Zacharias, O. H./Niemann, Ursula* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1972/73,  
Köln 1973, S. 479 ff.

**Beisse, Heinrich**, Gewinnrealisierung – Ein systematischer

Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche  
Streitfragen, in: *Ruppe, Hans Georg* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht:  
Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch  
Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 13 ff.

**Birk, Dieter**, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein

Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht,  
Köln 1983.

**ders.**, Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft,  
StuW 1983, S. 293 ff.

**Bischoff, Kai/Kotyrba, Marc H.**, Wohnsitzverlegung in die  
Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, BB 2002, S. 382 ff.

**Braun, Leander**, Besteuerung des Vermögenszuwachses wesentlicher  
Beteiligungen beim Wohnsitzwechsel ins Ausland: Beschränkung auf den  
Vermögenszuwachs, der auf die Zeit der inländischen Ansässigkeit entfällt,  
DB 1982, S. 2111 f.

**Brünink, Jan-Hendrik**, Das Verhältnis der Normen des Außensteuergesetzes  
zu den Doppelbesteuerungsabkommen, München 1997, zugleich:  
Univ. Diss. München 1996.

**Buciek, Klaus**, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer,  
in: *Piltz Detlev J./Schaumburg, Harald* (Hrsg.), Internationale  
Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, S. 43 ff.

**ders.**, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext, DStZ 2000, S. 636 ff.

**Burmester, Gabriele**, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung: insbesondere  
bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen inländischem Stammhaus  
und ausländischer Betriebsstätte, Baden-Baden 1986.

**Calliess, Christian/Ruffert, Matthias** (Hrsg.), Kommentar des Vertrages über die  
Europäische Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen  
Gemeinschaft: EUV/EGV, 2. Auflage, Neuwied/Kriftel 2002.

**Cattelaens, Heiner**, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der  
Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, S. 1083 f.



**Cordewener, Axel**, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht:

„Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, Köln 2002, zugleich: Univ. Diss. Bonn 2001.

**Costede, Jürgen**, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, S. 19 ff.

**Dautzenberg, Norbert**, Die Wegzugssteuer des § 6 AStG im Lichte des EG-Rechts, BB 1997, S. 180 ff.

**Debatin, Helmut**, Der deutsch-schweizerische Steuervertrag (IV), DB 1972, S. 2079 ff.

**ders.**, Die sogenannte Steuerentstrickung und ihre Folgen, BB 1990, S. 826 ff.

**Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz** (Hrsg.), Doppelbesteuerung: Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Band I: Kommentierung des OECD-MA, München, Stand: 90. Ergänzungslieferung Juli 2003.

**Diebold, Axel Christian**, Steuerverstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht: Grundsätzliches zur Systematik des Ertragsteuerrechts, Frankfurt am Main/Bern/New York/Nancy 1984.

**Eckhoff, Rolf**, Niederlassungsfreiheit, in: *Birk, Dieter* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, S. 543 ff.

**ders.**, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht: Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Köln 1999, zugleich: Univ. Habil.-Schr. Münster 1999.

**Faut, Eberhard**, Zur Problematik des § 23 Abs. 1 Ziff. 1 a EStG (Spekulationsgeschäfte, Grundstücke betreffend) angesichts der herrschenden Preissteigerungen, StuW 1970, S. 681 ff.

**Füger, Rolf/Rieger, Norbert**, Verdeckte Einlage und verdeckte

Gewinnausschüttung bei Umwandlungen – ein Problemabriss anhand typischer Fallkonstellationen, in: *Wassermeyer, Franz/Mayer, Dieter/Rieger, Norbert* (Hrsg.), *Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000*, Bonn 2000, S. 287 ff.

**Fuisting, Bernhard**, *Die Preußischen direkten Steuern, Vierter Band: Grundzüge der Steuerlehre*, Berlin 1902.

**Geissler, Michael**, Gewinnrealisierung am Ende eines Unternehmens:

die § 16 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG, § 7 Abs. 1 EStDV, §§ 20 ff. UmwStG unter Einbeziehung ausgewählter Rechtsinstitute der BFH-Rechtsprechung, Stuttgart/München/Hannover/Berlin/Weimar/Dresden 1999.

**Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard** (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, Kommentar, Band I: EUV/EGV, München, Stand: 21. Ergänzungslieferung April 2003.

**Gröpl, Christoph**, Intertemporale Korrespondenz und konsumorientierte

Betrachtungsweise im System des geltenden Einkommensteuerrechts, FR 2001, S. 568 ff.

**Grund, Walter**, Gibt es bereits de lege lata einen allgemeinen

Rechtsgrundsatz der „Steuerentstrickung“?: Ein Beitrag zur Frage der Gewinnverwirklichung durch Wegzug ins Ausland, insbesondere bei wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, BB 1972, S. 365 ff.

**Haas, Gerhard**, Zur Umwandlung ausländischer Kapitalgesellschaften, RIW 1981, S. 386 f.

**Hahn, Hartmut**, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, Bonn 1999.

**Halfar, Bernd**, Ein Weg aus der Entstrickungsmisere, FR 1985, S. 281 ff.

**Hellwig, Peter**, Die „Steuerentstrickung“ in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, FR 1976, S. 129 ff.

**ders.**, Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, DStR 1979, S. 335 ff.

**Henke, Reginhard**, Freier Warenverkehr, in: *Birk, Dieter* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, S. 583 ff.

**Herfort, Klaus**, „Entstrickung“ von im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, in: *Kleineidam, Hans-Jochen* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung: Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, Berlin 1999, S. 603 ff.

**Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt/Clausen, Uwe/Kumpf, Wolfgang/Kanzler, Hans-J./Prinz, Ulrich** (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Auflage, Köln, Stand: 210. Ergänzungslieferung Juli 2003.

**Herzig, Norbert/Kessler, Wolfgang**, Steuerfreie Entstrickung stiller Reserven, DB 1988, S. 15 ff.

**dies.**, Tatbestandsmerkmale und Anwendungsbereich des Gepräge-Gesetzes, DStR 1986, S. 451 ff.

**Herzig, Norbert/Lutterbach, Thomas**, Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Diskussion der Gesetzesänderungen unter besonderer Berücksichtigung privater Grundstücksveräußerungen, DStR 1999, S. 521 ff.

**Hey, Johanna**, Viel Unsicherheit, wenig Ertrag! Der lange Weg des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, DB 2003, Heft 18, S. I.

**Hügel, Hanns**, Steuerliche Hindernisse bei der internationalen Sitzverlegung,  
ZGR 1999, S. 71 ff.

**Jakobs, Horst Heinrich**, Die Spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von  
Nachlaßgegenständen: Verhältnis zum steuerrechtlichen Begriff „Einkommen“,  
DB 1970, S. 1099 ff.

**Jüptner, Roland**, Nutzungsentnahme und Veranlassung: Warum einfach, wenn es  
auch schwierig geht?, DStZ 2001, S. 811 ff.

**Kaiser, Joseph H.**, Die „Wegzugssteuer“: Verfassungsrechtliche und  
europarechtliche Beurteilung des § 6 Außensteuergesetz, BB 1991, S. 2052 ff.

**Kirchhof, Paul**, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000.

**ders.**, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen  
Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.

**ders.** (Hrsg.), EStG Kompaktkommentar: Einkommensteuergesetz, 3. Auflage,  
Heidelberg 2003.

**Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf** (Hrsg.),  
Einkommensteuergesetz Kommentar, Heidelberg,  
Stand: 134. Ergänzungslieferung August 2003.

**Kleineidam, Hans-Jochen**, Zur veranlassungsorientierten Steuerentstrickung bei  
grenzüberschreitenden Vorgängen im Unternehmensbereich, IStR 2000,  
S. 577 ff.

**Klein, Franz**, Abgabenordnung Kommentar, 8. Auflage, München 2003.

**Kluge, Volker**, Das Internationale Steuerrecht: Gemeinschaftsrecht,  
Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Auflage, München 2000.

**Knobbe-Keuk, Brigitte**, Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und vice versa, *StuW* 1990, S. 372 ff.

**dies.**, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?, *DB* 1990, S. 2573 ff.

**Kormann, Berthold**, Bilanzierungsprobleme des Anlagevermögens, in: *Thoma, Gerhard/Zacharias, O. H./Niemann, Ursula* (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*, Köln 1973, S. 241 ff.

**Kramer, Jörg-Dietrich**, Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, *StuW* 1991, S. 151 ff.

**ders.**, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, *StuW* 1993, S. 149 ff.

**ders.**, Realisierungsfragen bei Auslandsproduktion, in: *Schaumburg, Harald/Piltz, Detlev J.* (Hrsg.), *Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland*, Köln 2000, S. 39 ff.

**ders.**, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, *IStR* 2000, S. 449 ff.

**Krug, Tobias**, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, Univ. Diss. Bonn 2001.

**Labus, Otto**, Besteuerung von Spekulationsgewinnen, *BB* 1969, S. 1164 f.

**Lang, Joachim**, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in: *Ruppe, Hans Georg* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 46 ff.

**Leuchtenberg, Franz-Josef**, Gemeinschaftsrecht und Betriebstättenbesteuerung, Berlin 2002, zugleich: Univ. Diss. Trier 2002.

**Meurer, Ingetraut**, Totalschaden eines betrieblichen PKW bei einer privaten Unfallfahrt: Anmerkung zum Vorlagebeschluss des BFH v. 23.1.2001 - VIII R 48/98, BB 2001, 1141, BB 2002, S. 503 ff.

**Möstl, Markus**, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: Dargestellt am Beispiel der Vermögensteuer, Veräußerungsgewinnbesteuerung und Abgeltungssteuer, DStR 2003, S. 720 ff.

**Musil, Andreas**, Kein europarechtliches Beschränkungsverbot für die direkten Steuern? – Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur tatbestandlichen Reichweite der Personenverkehrsfreiheiten im Zusammenhang mit dem Recht der direkten Steuern, IStR 2001, S. 482 ff.

**Neeb, Helmut**, Die Besteuerung von Spekulationsgewinnen: Eine kritische Stellungnahme zur Interpretation des § 23 EStG durch den Bundesfinanzhof, StuW 1991, S. 52 ff.

**Patt, Joachim**, Steuerentstrickung ohne Ertragsteuerbelastung mit Hilfe des UmwStG?, DStR 1993, S. 1389 ff.

**Paus, Bernhard**, Änderungen, neue Probleme und neue Gestaltungsmöglichkeiten bei privaten „Spekulationsgeschäften“ mit Grundstücken, Information StuW 1999, S. 513 ff.

**ders.**, Der Unfall auf einer privaten Fahrt mit einem betrieblichen PKW:  
Anmerkungen zu dem Vorlagebeschluss des BFH vom 23.1.2001 -  
VIII R 48/98, FR 2001, S. 1045 ff.

**Pohl, Dirk**, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in:  
*Lüdicke, Jürgen* (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen  
Unternehmensbesteuerung, Köln 2002, S. 33 ff.

**Quack, Engelbert**, Gewinnverwirklichung durch zwischenbetriebliche Entnahmen  
bei Auslandsbeziehungen, BB 1975, S. 830 ff.

**Quast, Dieter**, Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung: Entstrickungsfälle,  
Kritik, Lösungsansätze, DB 1972, S. 2226 ff.

**Reiß, Wolfram**, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei  
Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF,  
BB 2001, S. 1225 ff.

**Ritzrow, Manfred**, Private Wertpapier- und Termingeschäfte  
(Spekulationsgeschäfte) i.S. des § 23 EStG, BuW 2000, S. 658 ff.

**Rödder, Thomas**, Gestaltungsbeispiele für die Verbesserung des  
Steuerstatus des Unternehmensverkäufers, in: *Schaumburg, Harald* (Hrsg.),  
Unternehmenskauf im Steuerrecht, 2. Auflage, Stuttgart 2000, S. 75 ff.

**Roth, Andreas**, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung unter  
Berücksichtigung des Entwurfs eines Betriebsstättenerlasses, in: *Herzig,  
Norbert/Günkel, Manfred/Niemann, Ursula* (Hrsg.), Steuerberater-  
Jahrbuch 1997/98, Köln 1998, S. 427 ff.

**Salditt, Franz**, Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen:  
§ 6 des Außensteuergesetzes und Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1972,  
S. 573 ff.

**ders.**, Verlagerung von Wirtschaftsgütern in die auslandsbelegene Betriebsstätte eines einheitlichen Unternehmens: Grundsätzliches zur steuerlichen Realisation stiller Reserven, Diss. jur. Köln 1969.

**Schanz, Georg**, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch. 1896, S. 1 ff.

**Schaumburg, Harald**, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: *Lang, Joachim* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 125 ff.

**ders.**, Die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht – Teil II, Stbg 1999, S. 156 ff.

**ders.**, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg, Harald/Piltz, Detlev J.* (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, Köln 2000, S. 1 ff.

**ders.**, Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Auflage, Köln 1998.

**ders.**, Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, in: *Ruppe, Hans Georg* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs, Köln 1981, S. 247 ff.

**Schmidt, Kurt**, Die Steuerprogression, Tübingen 1960.

**Schmidt, Ludwig** (Hrsg.), Einkommensteuergesetz: Kommentar, 22. Auflage, München 2003.

**Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert/Stratz, Rolf-Christian** (Hrsg.), Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 3. Auflage, München 2001.



**Schön, Wolfgang**, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht – Teil I: Die Grundlagen und das Verbot der Zölle und zollgleichen Abgaben, EuR 2001, S. 217 ff.

**ders.**, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht – Teil II: Das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgaben und das Problem der Belastung „exotischer“ Waren, EuR 2001, S. 341 ff.

**Schöne, Wolf-Dieter**, Entstrickung – immer noch eine Misere?, FR 1985, S. 582 ff.

**Schulz, Andreas/Petersen, Sven**, Die Europa-AG: Steuerlicher Handlungsbedarf bei Gründung und Sitzverlegung, DStR 2002, S. 1508 ff.

**Seidl, Christian**, Die Renaissance des Opfergleichheitsprinzips der Besteuerung, StuW 1988, S. 93 ff.

**Söhn, Hartmut**, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: *Lang, Joachim* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 343 ff.

**Spiegelberger, Sebastian/Wälzholz, Eckhard**, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmerschaft: Zugleich eine Stellungnahme zum Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, S. 1093 ff.

**Statzkowski, Thomas**, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht - de lege lata und de lege ferenda -, Univ. Diss. Berlin 1986.

- Steichen, Alain**, Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus  
oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: *Lang, Joachim* (Hrsg.), Die  
Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum  
70. Geburtstag, Köln 1995, S. 365 ff.
- Streck, Michael/Lagemann, Folker**, Verpachteter Gewerbebetrieb und Übergang  
zur beschränkten Steuerpflicht, DStR 1976, S. 13 ff.
- Strunk, Günther/Kaminski, Bert**, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlaß,  
IStR 2000, S. 33 ff.
- Strutz, Georg**, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925  
nebst den Ausführungsbestimmungen, Erster Band: Einleitung, §§ 1-18,  
Berlin 1927.
- ders.**, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den  
Durch- und Ausführungsbestimmungen, Zweiter Band: §§ 19-117, Anhang,  
Berlin 1929.
- Stuhrmann, Gerd**, Einkunftserzielungsabsicht unter Berücksichtigung der  
Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, StB 2003, S. 82 f.
- Suhrbier-Hahn, Ute**, Besteuerung von Spekulationserträgen – Vorschläge zur  
Neugestaltung, DStR 2003, S. 354 ff.
- Telkamp, Heinz-Jürgen**, Der Außensteuergesetz-Entwurf, StuW 1972, S. 97 ff.
- ders.**, Ist die Konzeption der „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“  
auf wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen  
übertragbar?, StuW 1972, S. 211 ff.

**Thiel, Jochen**, Aufschieb der Gewinnrealisierung durch §§ 6b, 6c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz – Eine systemkritische Untersuchung, in: *Ruppe, Hans Georg* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschiebs, Köln 1981, S. 183 ff.

**Thiel, Rudolf**, Die Gewinnverwirklichung, in: Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Bonn/Deutsches wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerbevollmächtigten e.V., Bonn, Steuer-Kongress-Report 1968, München 1968, S. 273 ff.

**Thimmel, Klaus/Fuchs, Hans Peter**, Lösung wesentlicher Beteiligungen i. S. d. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c, 17 EStG aus der deutschen Besteuerung: Gestaltungserwägungen am Beispiel einer luxemburgischen Holding, RIW 1986, S. 788 ff.

**Tipke, Klaus**, Die Steuerrechtsordnung, Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 1. Auflage, Köln 1993.

**ders.**, Die Steuerrechtsordnung, Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Auflage, Köln 2000.

**ders.**, Die Steuerrechtsordnung, Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Auflage, Köln 2003.

**ders.**, Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, in: *Ruppe, Hans Georg* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschiebs, Köln 1981, S. 1 ff.

**ders.**, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“: Zugleich Rezension der BFH-Urteile I R 266/65 vom 16.7.69, I R 55/66 vom 28.4.71 und I R 205/66 vom 9.2.72, *StuW* 1972, S. 264 ff.

**Tipke, Klaus/Lang, Joachim**, Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002.

**Urban, Bernd**, Kritische Würdigung der Neuregelung des § 23 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, *Information StuW* 1999, S. 389 ff.

**Vangerow, Friedrich**, Zur Tragweite des Begriffes der Spekulationsgeschäfte (§ 23 EStG), *StuW* 1970, S. 329 ff.

**Vogel, Horst**, Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des „Steuerasengesetzes“ unter Berücksichtigung des neuen DBA mit der Schweiz, *BB* 1971, S. 1185 ff.

**ders.**, Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, *DB* 1972, S. 1402 ff.

**Vogel, Klaus**, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, *StuW* 1974, S. 193 ff.

**ders.**, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur „heimlichen Steuerrevolte“ und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, *Der Staat* 1986, S. 503 ff.

**ders.**, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: *Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst* (Hrsg.), *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*, Köln 1994, S. 361 ff.

**von Bornhaupt, Kurt Joachim**, System- und Verfassungsverstöße des § 23 EStG in seiner jetzigen Fassung und erst recht nach Maßgabe des dem Bundesrat vorliegenden Entwurfs des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, BB 2003, S. 125 ff.

**Wagner, Michael**, in: Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung – Podiumsdiskussion, in: *Lüdicke, Jürgen* (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, Köln 2002, S. 65 ff.

**Wassermeyer, Franz**, Dealing-at-arm's-length Prinzip, in: *Piltz, Detlev J./Schaumburg, Harald* (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, S. 25 ff.

**ders.**, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen: Anmerkungen zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Außensteuerrechts, IStR 2001, S. 113 ff.

**ders.**, in: Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung – Podiumsdiskussion, in: *Lüdicke, Jürgen* (Hrsg.), Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, Köln 2002, S. 65 ff.

**Weber-Grellet, Heinrich**, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, S. 896 ff.

**Widmann, Siegfried**, Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne – eine Crux des deutschen Steuerrechts, in: *Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst* (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 865 ff.

**Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter** (Hrsg.), Umwandlungsrecht: Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz/Kommentar, 3. Auflage, Berlin, Stand: 71. Ergänzungslieferung Juli 2003.

**Wittmann, Rolf**, Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, S. 35 ff.

**Wöhe, Günter**, Die Handels- und Steuerbilanz: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze der Bilanzierung, 4. Auflage, München 2001.

**Wolff-Diepenbrock, Johannes**, Zur Entstehungsgeschichte und Systematik des § 17 des Einkommensteuergesetzes, in: *Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst* (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 875 ff.



## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
AWD	Allgemeiner Wirtschaftsdienst (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BR-Plenarprot.	Plenarprotokolle des Deutschen Bundesrats
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksachen des Deutschen Bundestags
BT-Plenarprot.	Plenarprotokolle des Deutschen Bundestags
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe, dieselben
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)

EGV, EG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957 in der konsolidierten Fassung vom 24.12.2002 des Vertrages von Nizza vom 26.2.2001
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FinArch.	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau – Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
Information StuW	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i. R. d.	im Rahmen des/der
i. S. d.	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
ObFGH	Oberster Finanzgerichtshof
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen



RGBl.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz
sog.	sogenannt
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Teilziffer
u. a.	und andere, unter anderem
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht



## Lebenslauf

<b>Name, Vornamen:</b>	Zeilhofer, <u>Martin</u> Helmut
<b>Geburtsdatum, -ort:</b>	21.11.1974, Regensburg
<b>Eltern:</b>	Zeilhofer Erich, geb. 2.12.1939, Steuerberater Zeilhofer Notburga, geb. Heinz, geb. 22.9.1940, kaufm. Angestellte
<b>Familienstand:</b>	verheiratet
<b>Bekenntnis:</b>	römisch - katholisch
<b>Staatsangehörigkeit:</b>	deutsch
<b>Schulbildung:</b>	
1981 - 1985	Grundschule Kareth
1985 - 1994	Werner - von - Siemens - Gymnasium Regensburg
<b>Beruflicher Werdegang:</b>	
1994 – 1996	Ausbildung zum Fachgehilfen in steuer- und wirtschafts- beratenden Berufen in der Steuerkanzlei Zeilhofer in Regensburg
1995 - 1999	Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Regensburg
März 1999 - Juli 1999	Erste Juristische Staatsprüfung
Oktober 1999 - Januar 2002	Rechtsreferendar
Juni 2001	Schriftlicher Teil der Zweiten Juristischen Staatsprüfung
Juli 2001 - Oktober 2001	Teilnahme am Lehrgang für Steuerrecht der Münchner Steuer- akademie zum Erwerb besonderer theoretischer Kenntnisse im Steuerrecht gem. § 4 Abs. 1 der Fachanwaltsordnung
Dezember 2001 - Februar 2004	Promotion an der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg
Januar 2002	Mündlicher Teil der Zweiten Juristischen Staatsprüfung
Januar 2002	Zulassung zur Rechtsanwaltschaft
seit Januar 2002	Freier Mitarbeiter in der Steuer- und Rechtsanwaltskanzlei Zeilhofer in Regensburg

## Kapitel 1: Einführung

### A. Einleitung

„Die Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestandes setzt (...) weitergehende und tiefere Untersuchungen und Erörterungen der damit einhergehenden Fragen voraus, bevor eine praktische Umsetzung möglich ist.“<sup>1</sup> Dieser im Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts<sup>2</sup> gewonnenen Erkenntnis der Notwendigkeit weitergehender und tieferer Untersuchungen im Hinblick auf die Einführung einer allgemeinen Entstrickungsnorm widmet sich diese Arbeit. Das Erfordernis eingehender Untersuchungen wird im Rahmen dieser Arbeit jedoch nicht dahingehend verstanden, alles bisher Dagewesene könne unreflektiert übernommen werden und Aufnahme in den Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm finden und die Untersuchungen hätten sich auf die Klärung der Fragen zu beschränken, wie mit Hilfe einer allgemeinen Entstrickungsnorm bekannte und möglicherweise unbekannte Erfassungslücken geschlossen und neue Finanzquellen erschlossen werden können. Vielmehr bedarf es gerade im Vorfeld der Einführung einer allgemeinen Norm eines Innehaltens und Nachdenkens darüber, ob und inwieweit eventuell seit Jahren oder Jahrzehnten praktizierte und damit dem aktuellen Problembewusstsein möglicherweise entschwundene Vorschriften und Regelungen systemkonform sind und den verfassungsrechtlich gebotenen Grundprinzipien des Ertragsteuerrechts entsprechen. Insbesondere dem Themenbereich der Entstrickung, der in einem Spannungsverhältnis zu dem als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung verfassungsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeits-

---

<sup>1</sup> So der Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, abgedruckt in Beilage zu FR 11/2001, S. 12.

<sup>2</sup> Abgedruckt in Beilage zu FR 11/2001, S. 12.

prinzip und dessen Subprinzip, dem steuerlichen Realisationsprinzip, steht, ist in diesem Sinne besondere Beachtung zu schenken. In nicht geringerem Maße ist die Aufmerksamkeit auch auf die Konformität einer allgemeinen Entstrickungsnorm mit dem international-steuerrechtlichen Abkommensrecht und dem europäischen Gemeinschaftsrecht zu richten.

## **B. Gang der Untersuchung**

Im Anschluss an das einleitende Kapitel 1 befasst sich Kapitel 2<sup>3</sup> zunächst mit der Grundregel der Besteuerung bei Gewinnrealisierung. Hierbei werden die Grundzüge der Gewinnermittlung und Gewinnrealisierung dargestellt sowie der Begriff und die Entstehung der stillen Reserven aufgezeigt. Im Anschluss daran werden das Realisationsprinzip und dessen verfassungsrechtliche Grundlagen aufgearbeitet.

Bevor in Kapitel 3<sup>4</sup> auf die Entstrickung, insbesondere auf das Verständnis des Entstrickungsbegriffs, auf die Frage der Existenz eines übergesetzlichen allgemeinen Entstrickungsprinzips sowie auf die Notwendigkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm eingegangen wird, erfolgt zu Anfang eine Darstellung beispielhafter Regelungen für die ausnahmsweise Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung und deren Regelungszwecken.

Kapitel 4<sup>5</sup> hat schließlich die Vereinbarkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda mit Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht zum Thema. Hierbei sollen insbesondere die bisher als Beispielsfälle einer Entstrickung genannten Regeln-

---

<sup>3</sup> Seiten 4 ff.

<sup>4</sup> Seiten 29 ff.

<sup>5</sup> Seiten 74 ff.

gen einer eingehenden Prüfung daraufhin unterzogen werden, ob diese im Hinblick auf das Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht einer Substitution durch eine allgemeine Entstrickungsnorm zugänglich sind, mithin Aufnahme in deren Anwendungsbereich finden können.

## Kapitel 2: Besteuerung bei Gewinnrealisierung

### A. Die Grundregel der Besteuerung bei Gewinnrealisierung

#### I. Gewinn und Gewinnermittlung

##### 1. Gewinn

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG<sup>6</sup> ist im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG, also Land- und Forstwirtschaft gemäß §§ 13 ff. EStG, Gewerbebetrieb gemäß §§ 15 ff. EStG und selbstständiger Arbeit gemäß § 18 EStG, als Einkünfte der Gewinn anzusetzen.<sup>7</sup> Gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen<sup>8</sup> am Schluss des Wirtschaftsjahres<sup>9</sup> und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Die Hinzurechnung der Entnahmen und der Abzug der Einlagen erfolgt im Hinblick auf die Gewinnermittlung deshalb, da außerbetrieblich

---

<sup>6</sup> Einkommensteuergesetz 2002 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl. I 2002, 4210, ber. BGBl. I 2003, 179, zuletzt geändert durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660. Alle weiteren Zitate des EStG beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>7</sup> Die Unterscheidung zwischen Gewinneinkunftsarten und Überschusseinkunftsarten in § 2 Abs. 2 EStG wird gemeinhin als Dualismus der Einkunftsarten bzw. als Dualismus der Einkünfteermittlung bezeichnet. Vgl. hierzu *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 181 ff.

<sup>8</sup> Betriebsvermögen in diesem Sinne ist das eingesetzte Eigenkapital, mithin die Differenz zwischen der Summe aller aktiven Wirtschaftsgüter und der Summe aller passiven Wirtschaftsgüter. Vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 4, Rn. 42, 100 ff. Zum Wirtschaftsgutbegriff siehe Fn. 11.

<sup>9</sup> Wirtschaftsjahr ist bei Gewerbetreibenden grundsätzlich das Kalenderjahr gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 3 EStG, bei Land- und Forstwirten gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG grundsätzlich der Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni.

veranlasste, vom Betrieb nicht erwirtschaftete Vermögensänderungen das Betriebsergebnis nicht verfälschen dürfen.<sup>10</sup> Entnahmen sind in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG definiert als alle Wirtschaftsgüter<sup>11</sup> (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Einlagen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat.

## 2. Gewinnermittlung

Gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG ist der Gewinn durch Vergleich des am Ende und am Anfang des Wirtschaftsjahres vorhandenen Betriebsvermögens zu ermitteln.

Der Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG ist von allen Gewerbetreibenden<sup>12</sup> durchzuführen, die gemäß

---

<sup>10</sup> Crezelius, in: *Kirchhof*, EStG, § 4, Rn. 26; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 19.

<sup>11</sup> Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts in den §§ 4, 5, 6 EStG ist grundsätzlich zu unterscheiden vom handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands in den § 246 Abs. 1, §§ 252, 253, 266, 240, 241 HGB. Kennzeichen des handelsrechtlichen Begriffs des Vermögensgegenstands ist die selbstständige Verwertbarkeit. Dies ergibt sich aus der der Handelsbilanz zu Grunde liegenden Aktivierungskonzeption des § 242 Abs. 1 HGB, wonach die Handelsbilanz eine Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden ist und ein Vermögensgegenstand demnach als charakteristische Eigenschaft die Schuldendeckungsfähigkeit besitzen muss. Kennzeichen des steuerrechtlichen Wirtschaftsgutsbegriffs ist demgegenüber die selbstständige Bewertbarkeit und die bilanzielle Greifbarkeit. Dies basiert auf der steuerrechtlichen Aktivierungskonzeption, welche entgegen der handelsrechtlichen Konzeption auf die Übertragbarkeit eines Guts zusammen mit dem Betrieb abstellt. Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 124 ff. m. w. N. Jedoch werden die Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut im Steuerrecht gleichgestellt. BFH GrS, Beschluss v. 7.8.2000, 2/99, BStBl. II 2000, 632 = BFHE 192, 339; *Schmidt/Weber-Grellet*, § 5, Rn. 93.

<sup>12</sup> Gewerbebetrieb ist gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,

§ 140 AO<sup>13</sup> oder § 141 AO zur Führung von Büchern verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen.

§ 140 AO bestimmt die derivativen, also abgeleiteten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Danach hat derjenige, der auf Grund anderer Gesetze Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, diese Pflicht auch für die Besteuerung zu erfüllen. Insoweit seien beispielhaft die Pflichten nach dem Handelsrecht gemäß §§ 238 ff. HGB<sup>14</sup> für alle Kaufleute<sup>15</sup>, gemäß §§ 264 ff. HGB für Kapitalgesellschaften, gemäß §§ 290 ff. HGB für Konzerne, die Pflichten nach dem Aktienrecht gemäß §§ 91, 270, 286 AktG<sup>16</sup> und die Pflichten nach dem GmbH-Recht gemäß § 41 GmbHG<sup>17</sup> genannt.

Eine originär steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht kann sich für gewerbliche Unternehmer zudem unter bestimmten Voraussetzungen aus § 141 AO ergeben. Hierfür müssen

---

wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist. Wie sich aus § 14 AO ergibt, darf des Weiteren keine private Vermögensverwaltung vorliegen. Zum Gewerbebegriff vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 488 ff. m. w. N.

<sup>13</sup> Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.10.2002, BGBl. I 2002, 3866, ber. BGBl. I 2003, 61, zuletzt geändert durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660. Alle weiteren Zitate der AO beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>14</sup> Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897, RGBL. 1897, 219, zuletzt geändert durch Gesetz vom 24.8.2002, BGBl. I 2002, 3412. Alle weiteren Zitate des HGB beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>15</sup> Kaufmann ist gemäß § 1 Abs. 1 HGB, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Handelsgewerbe ist gemäß § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert. Für den Begriff des Gewerbebetriebs gilt das unter Fn. 12 Gesagte entsprechend. Zum handelsrechtlichen Gewerbebegriff vgl. auch *Baumbach/Hopt*, HGB, § 1, Rn. 11 ff. Gemäß § 2 HGB gilt ein gewerbliches Unternehmen, dessen Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist, als Handelsgewerbe im Sinne des HGB, wenn die Firma des Unternehmens ins Handelsregister eingetragen ist. Für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft findet § 1 HGB keine Anwendung. Hier gilt im Grundsatz § 2 HGB. Die Handelsgesellschaften gemäß §§ 105 ff. HGB, also die offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG), sind gemäß § 6 Abs. 1 HGB den Kaufleuten gleichgestellt.

<sup>16</sup> Aktiengesetz vom 6.9.1965, BGBl. I 1965, 1098, zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.7.2002, BGBl. I 2002, 2681.

<sup>17</sup> Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20.4.1892, RGBL. 1892, 477, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBL. 1898, 846, zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.7.2002, BGBl. I 2002, 2681.



gemäß § 141 Abs. 1 AO bestimmte Umsatz- oder Gewinn Grenzen<sup>18</sup> überschritten werden, und es muss vom Finanzamt gemäß § 141 Abs. 2 AO ein Hinweis<sup>19</sup> auf diese Verpflichtung erfolgen.

Der Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG gilt für Steuerpflichtige, die, ohne Gewerbetreibende zu sein, entweder gemäß § 141 AO buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Dies ergibt sich aus einer Gesamtschau von § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG und § 4 Abs. 3 EStG. § 4 Abs. 1 EStG gilt demgemäß für Land- und Forstwirte mit einer Buchführungspflicht gemäß § 141 AO<sup>20</sup>, für Land- und Forstwirte mit freiwilliger Buchführung sowie für selbstständig Tätige gemäß § 18 EStG mit freiwilliger Buchführung.

Unterschiede in der Gewinnhöhe ergeben sich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG im Vergleich zu der nach § 4 Abs. 1 EStG nur geringfügig.<sup>21</sup> Zwar ist gemäß dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Zudem sind gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben. Jedoch gelten auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gemäß § 141 Abs. 1 S. 2 AO die §§ 238, 240 bis 242 Abs. 1 und die §§ 243 bis 256 HGB, also die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sinngemäß.

<sup>18</sup> Die Umsatzgrenze liegt gemäß § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bei 260.000,- Euro. Die Gewinngrenze liegt gemäß § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO bei 25.000,- Euro.

<sup>19</sup> Dieser Hinweis stellt einen rechtsgestaltenden belastenden Verwaltungsakt mit Dauerwirkung dar, der konstitutiv den Beginn der Buchführungspflicht auslöst. Vgl. hierzu *Klein/Brockmeyer*, AO, § 141, Rn. 12.

<sup>20</sup> Die Umsatzgrenze liegt gemäß § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe bei 260.000,- Euro. Die Gewinngrenze liegt für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO ebenfalls bei 25.000,- Euro. Eine Buchführungspflicht ergibt sich für Land- und Forstwirte gemäß § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO auch, wenn die selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen einen Wirtschaftswert (§ 46 des Bewertungsgesetzes) von mehr als 20.500,- Euro gehabt haben.

<sup>21</sup> *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 4, Rn. 10.

Ausnahmsweise ist es Steuerpflichtigen gemäß § 4 Abs. 3 EStG erlaubt, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen. Dies gilt nur für Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch freiwillig keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen. Hierfür kommen demzufolge Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte ohne Buchführungspflicht gemäß §§ 140, 141 AO und ohne freiwillige Buchführung sowie vor allem selbstständig Tätige gemäß § 18 EStG ohne freiwillige Buchführung in Betracht.

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ergeben sich im Vergleich zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG erhebliche Unterschiede beim Gewinn innerhalb einer Gewinnermittlungsperiode, nicht aber hinsichtlich des Totalgewinns innerhalb des Zeitraums der gesamten Lebensdauer des Betriebs.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Schmidt/Heinicke, EStG, § 4, Rn. 10.

## II. Gewinnrealisierung

### 1. Begriff

Nach § 6 EStG, der die Vorschriften über die Bewertung von Wirtschaftsgütern enthält, erfolgt der Ansatz des Betriebsvermögens im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs grundsätzlich mit den Anschaffungs-<sup>23</sup> oder Herstellungskosten<sup>24</sup>. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestimmt dies für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens<sup>25</sup>, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG für andere Wirtschaftsgüter wie Grund und Boden oder das Umlaufvermögen<sup>26</sup>.

Dies führt dazu, dass in der Regel nur realisierte Gewinne, also durch einen Verwertungsakt am Markt erzielte Gewinne, Eingang in den Betriebsvermögensvergleich finden.<sup>27</sup> Diese Grundregel entspricht dem Realisationsprinzip, auf welches später noch näher eingegangen wird.<sup>28</sup> Folglich haben nicht realisierte Wertzuwächse, so genannte stille Reserven<sup>29</sup>, grundsätzlich keine Auswirkungen

---

<sup>23</sup> Gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB zählen zu den Anschaffungskosten auch die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten. Zum inhaltsgleichen steuerrechtlichen Anschaffungskostenbegriff vgl. *Schmidt/Glanegger*, EStG, § 6, Rn. 81 ff.

<sup>24</sup> Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Zum inhaltsgleichen steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff vgl. *Schmidt/Glanegger*, EStG, § 6, Rn. 170 ff.

<sup>25</sup> Gemäß § 247 Abs. 2 HGB sind beim Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Vgl. auch *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 251 ff.

<sup>26</sup> Das HGB definiert den Begriff des Umlaufvermögens nicht ausdrücklich. Mit Hilfe der Definition des Anlagevermögens in § 247 Abs. 2 HGB kann aber das Umlaufvermögen negativ abgegrenzt werden. Demnach ist das Umlaufvermögen nicht dazu bestimmt, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Gemäß § 266 Abs. 2 B HGB wird das Umlaufvermögen in die vier Hauptgruppen Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere sowie liquide Mittel eingeteilt. Vgl. zum Ganzen *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, S. 303 ff.

<sup>27</sup> *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 19.

<sup>28</sup> Vgl. Kapitel 2.B. auf Seiten 13 ff.

<sup>29</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.A.II.3. auf Seiten 11 ff.

auf das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs. Anders als noch in § 12 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925<sup>30</sup> findet nach geltendem Recht eine Wertzuwachsbesteuerung demnach in der Regel nicht statt.<sup>31</sup>

Die Gewinnrealisierung ist demzufolge zum einen durch einen Umsatzakt gegenüber einem Dritten und zum anderen durch den Zufluss liquider oder illiquider Mittel gekennzeichnet. Unter Zufluss liquider Mittel ist der Zufluss des Gegenwerts des Wirtschaftsguts in Form von Zahlungsmitteln wie Bargeld oder Buchgeld oder in Form leicht zu verflüssigender Mittel wie der Erwerb von Forderungen beim Verkauf auf Ziel zu verstehen. Unter Zufluss nicht liquider Mittel ist dagegen der Zufluss des Gegenwerts des Wirtschaftsguts in Form anderer nicht liquider Wirtschaftsgüter zu verstehen. Ein Beispiel hierfür ist der Tausch.<sup>32</sup>

Im Rahmen der Gewinnermittlungsart der Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG sowie bei den übrigen Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG<sup>33</sup>, bei denen gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten anzusehen sind, stellen sich im Hinblick auf die Gewinnrealisierung grundsätzlich keine Probleme, da hier das Zufluss- und Abflussprinzip des § 11 EStG gilt.<sup>34</sup> Hiernach sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen,

<sup>30</sup> Einkommensteuergesetz v. 10.8.1925, RGBI. I 1925, 189. § 12 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925 lautete: „Der Gewinn (§ 7 Abs. 2 Nr. 1) ist der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des Mehrwerts oder abzüglich des Minderwerts der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs, der dem Betriebe dienenden Gebäude nebst Zubehör sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schlusse des Steuerabschnitts gegenüber dem Stande am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts.“

<sup>31</sup> *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 19.

<sup>32</sup> *Beisse*, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: *Ruppe*: Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 20; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 31 f. Freilich ist damit noch nichts über den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung gesagt. Dazu im Anschluss unter Kapitel 2.A.II.2. auf Seite 11.

<sup>33</sup> Dies sind die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 EStG, die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG und die sonstigen Einkünfte gemäß § 22 EStG.

indem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Wertansatz von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebsvermögensvergleichs erfolgt nicht.

## **2. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung**

Für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und damit den Zeitpunkt des Ansatzes im Betriebsvermögensvergleich kommen im Hinblick auf einen Umsatzakt grundsätzlich drei Zeitpunkte in Betracht. Zum einen der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, weiter der Zeitpunkt der Leistung und schließlich der Zeitpunkt des Zuflusses der Gegenleistung, also der liquiden bzw. illiquiden Mittel. Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, welche auch im Steuerrecht gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich Geltung beanspruchen, hat sich der Zeitpunkt der Leistung als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung durchgesetzt.<sup>35</sup>

## **3. Stille Reserven**

### **a, Begriff**

Die Nichtberücksichtigung von (noch) nicht realisierten Wertzuwächsen im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs hat zur Folge, dass einzelne Wirtschaftsgüter nicht mit ihrem tatsächlichen, am Markt erzielbaren Wert angesetzt und bewertet werden.

---

<sup>34</sup> So auch *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 402.

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem im Betriebsvermögensvergleich ausgewiesenen Wert, dem so genannten Buchwert, und dem tatsächlichen Wert (gemeiner Wert<sup>36</sup> oder Teilwert<sup>37</sup>) des Wirtschaftsguts wird als stille Reserve bezeichnet.

## **b, Entstehung**

Zu den Wertunterschieden zwischen Buchwert und tatsächlichem Wert, mithin zur Bildung der stillen Reserve, kommt es vorrangig durch das Prinzip der Bewertung nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, welches zur Folge hat, dass Wertzuwächse, die ein Wirtschaftsgut nach seinem Erwerb im Vermögen des Steuerpflichtigen erfährt, nicht berücksichtigt werden. Weiter können stille Reserven durch nicht der tatsächlichen Wertminderung des Wirtschaftsguts entsprechende Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung gemäß § 7 EStG (AfA), erhöhte Absetzungen wie gemäß §§ 7b, 7c, 7d, 7h, 7i, 7k EStG oder Sonderabschreibungen wie gemäß §§ 7f und 7g EStG entstehen. Schließlich bilden sich stille Reserven durch zulässige Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 EStG, durch Nichtaktivierung selbst geschaffener

---

<sup>35</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 408. Vgl. hierzu BFH, Urteil v. 2.3.1990, III R 70/87, BStBl. II 1990, 733 = BFHE 161, 22; BFH, Urteil v. 12.5.1993, XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786 = BFHE 171, 448.

<sup>36</sup> Der gemeine Wert eines Wirtschaftsguts wird gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG (Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.2.1991, BGBl. I 1991, 230, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794. Alle weiteren Zitate des BewG beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.) durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der gemeine Wert entspricht dem Verkehrswert (Veräußerungs-, Verkaufs-, Marktwert). Vgl. hierzu *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 13, Rn. 12.

<sup>37</sup> Der Teilwert eines Wirtschaftsguts ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, § 10 Satz 2 und 3 BewG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

immaterieller Wirtschaftsgüter gemäß § 5 Abs. 2 EStG und letztlich durch inflationsbedingte Preissteigerungen.<sup>38</sup>

## **B. Das Realisationsprinzip**

Die Grundregel der Besteuerung bei Gewinnrealisierung basiert auf dem Realisationsprinzip, welches sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht Geltung beansprucht.

### **I. Das Realisationsprinzip im Handelsrecht**

Das Realisationsprinzip hat seine historischen Wurzeln im Handelsrecht, wo es in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB kodifiziert ist. Es besagt, dass nicht verwirklichte Gewinne in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen und bewertet werden dürfen. Mit dem Realisationsprinzip korrespondiert das ebenfalls in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB geregelte Imparitätsprinzip, welches demgegenüber bedeutet, dass noch nicht realisierte, aber erwartete Verluste in der Handelsbilanz zu berücksichtigen sind. Das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip sind Ausprägungen des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und dienen vornehmlich dem Gläubigerschutz.<sup>39</sup>

Durch die Konstituierung des Bilanzierungs- und Bewertungsverbots für nicht verwirklichte Gewinne und des Bilanzierungsgebots

---

<sup>38</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 410; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 25 f. Im Bereich der Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG können stille Reserven ebenfalls durch gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigende, nicht der tatsächlichen Wertminderung entsprechende AfA oder erhöhte Absetzungen sowie durch Wertsteigerungen entstehen.

<sup>39</sup> *Wöhe*, Die Handels- und Steuerbilanz, S. 22 (Schaubild) und 24 f.

für erwartete Verluste wird vermieden, dass Gläubiger einen zu positiven Eindruck von der Ertragslage des Unternehmens erlangen.<sup>40</sup>

## II. Das Realisationsprinzip im Steuerrecht

Das handelsrechtliche Realisationsprinzip findet über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG und über § 141 Abs. 1 Satz 2 AO Eingang in das Einkommensteuerrecht. Dies bedeutet, dass auch im steuerrechtlichen Betriebsvermögensvergleich nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Das Realisationsprinzip hat allerdings im Bereich des Einkommensteuerrechts eine andere Bedeutung als im Handelsrecht. Auf dem Gebiet des Handelsrechts bezweckt das Realisationsprinzip den Gläubigerschutz.<sup>41</sup> Demgegenüber spielt der Gläubigerschutzgedanke im Steuerrecht keine Rolle. Die Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs zielen vielmehr darauf ab, den Gewinn und damit letztendlich die Einkünfte als Besteuerungsgrundlage zu ermitteln.<sup>42</sup>

Im Bereich des Einkommensteuerrechts bedeutet das Realisationsprinzip demzufolge, dass grundsätzlich nur verwirklichte Gewinne besteuert werden dürfen.<sup>43</sup> Im Umkehrschluss heißt dies, dass eine Besteuerung von nicht realisierten Vermögenszuwächsen nicht erfolgen darf. Erreicht wird dies durch den Grundsatz der Bewer-

---

<sup>40</sup> Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 112 ff. m. w. N.; Baumbach/Hopt, HGB, § 252, Rn. 10 und § 243, Rn. 9.

<sup>41</sup> Vgl. die Nachweise in Fn. 39 und 40.

<sup>42</sup> Vgl. Wöhe, Die Handels- und Steuerbilanz, S. 22 (Schaubild) und 25 f.

<sup>43</sup> Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 402 ff.; Costede, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, S. 19 ff.; Weber-Grellet, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, DStR 1996, S. 896 ff.



tung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG.<sup>44</sup>

Der Bedeutungsunterschied zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Realisationsprinzip wird am Beispiel der Entnahmeregelung in § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG deutlich. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Entnahmen dem Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs hinzuzurechnen. Entnimmt ein Steuerpflichtiger beispielsweise ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens aus seinem Betriebsvermögen in sein Privatvermögen, dann ist dies in der Bilanz als Anlagevermögensabgang in Höhe des Buchwerts des Wirtschaftsguts zu erfassen. Die Aktivseite der Bilanz wird demnach um den Buchwert des Wirtschaftsguts vermindert, was beim Betriebsvermögensvergleich am Jahresende zu einem Verlust in dieser Höhe führt. Da dieser Verlust steuerrechtlich nicht berücksichtigungswürdig ist<sup>45</sup>, bestimmt § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG die außerbilanzielle<sup>46</sup> Hinzurechnung der Entnahmen. Mit welchem Wert diese Hinzurechnung zu erfolgen hat, sagt § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG dagegen nicht. Dies bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG. Würde danach eine Hinzurechnung mit dem Buchwert erfolgen, so würde lediglich der in der Bilanz entstandene Verlust wieder ausgeglichen, wodurch eine Entnahme keinerlei Gewinnauswirkung hätte. Jedoch schreibt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG den Ansatz des Teilwerts vor, der regelmäßig höher ist als der Buchwert. Durch diesen Teilwertansatz werden die in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven der Besteuerung zugeführt, obwohl diese nicht durch Umsatzakt am Markt realisiert worden sind. Die Hinzurechnung der Entnahme mit dem Teilwert erfolgt aber außerhalb der Bilanz.<sup>47</sup> Ein Ausweis des nicht verwirklichten Gewinns in der Bilanz erfolgt demgegenüber nicht. Dies bedeutet, dass das auch im Steuerrecht geltende handelsrechtliche Realisationsprinzip nicht verletzt ist. Gleichwohl

---

<sup>44</sup> *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 25.

<sup>45</sup> *Crezelius*, in: *Kirchhof*, EStG, § 4, Rn. 26; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 19.

<sup>46</sup> Vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 4, Rn. 43.

<sup>47</sup> Vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 4, Rn. 43.

wird bei der Entnahme von einer Durchbrechung des Realisationsprinzips gesprochen.<sup>48</sup> Insoweit kann demzufolge nur das steuerliche Realisationsprinzip gemeint sein, welches die Besteuerung nicht verwirklichter Gewinne grundsätzlich verbietet.

Dieses steuerliche Realisationsprinzip ist ein Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips.<sup>49</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip bildet demnach die verfassungsrechtliche Grundlage für das steuerliche Realisationsprinzip.

### **III. Verfassungsrechtliche Grundlagen des steuerlichen Realisationsprinzips**

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in den Themenkomplex einzuordnen, bei dem es darum geht, ein sachgerechtes fundamentales Prinzip für eine sozial gerechte Besteuerung zu finden. Es stellt sich insoweit die Frage, was als gerechter Maßstab für die staatliche Steuererhebung beim Einzelnen anzusehen ist, mithin nach welchem Maßstab der Einzelne etwas aus seinem Einkommen oder Vermögen an den Staat abgeben soll. Für die Bestimmung dieses Maßstabs kommen grundsätzlich drei Möglichkeiten in Betracht. Es handelt sich hierbei um das Kopfsteuerprinzip, das Äquivalenzprinzip und eben das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Heranziehung eines dieser Prinzipien kann aber nicht nach Belieben erfolgen. Dies bedarf vielmehr der Rechtfertigung. Es muss ein gerechtes, ein sachgerechtes Prinzip sein.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> *Tipke*, Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 4; *Lang*, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 66; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 20.

<sup>49</sup> *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: *Lang*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, S. 142; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 502 ff.

<sup>50</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 471 ff.

## 1. Das Kopfsteuerprinzip

Bei der Kopfsteuer, die es in der Bundesrepublik Deutschland nicht mehr gibt, erfolgt eine Steuerverteilung nach Köpfen. Das heißt, jeder hat ungeachtet seines Einkommens und seines Vermögens gleich viel Steuern zu bezahlen. Der Bettler zahlt demnach genauso viel Steuern wie der Millionär.<sup>51</sup> Eine Steuer, die das Existenzminimum sowie das Einkommen und Vermögen des Einzelnen nicht berücksichtigt, ist jedoch sozialstaatlich und vor allem gleichheitsrechtlich im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu rechtfertigen.<sup>52</sup>

## 2. Das Äquivalenzprinzip

Dem Äquivalenzprinzip liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Steuer der Abgeltung der vom Staat erbrachten Leistungen an den Einzelnen diene. Demnach ist die Steuer als „Preis“ für die vom Staat gewährten Vorteile anzusehen. Um das Äquivalent bestimmen zu können, welches dem Einzelnen von Seiten des Staates zukommt, wurde entweder auf die Kosten, die dem Gemeinwesen entstanden sind, oder auf den Nutzen, den die staatliche Leistung hat, abgestellt.<sup>53</sup> Diese Äquivalenztheorie spielte bis ins 19. Jahrhundert eine bedeutende Rolle in der Finanzwissenschaft.<sup>54</sup>

Der Grundgedanke der Äquivalenztheorie, nämlich die Steuer nach der individuellen Äquivalenz der staatlichen Leistungen zu bemes-

---

<sup>51</sup> Zu den biblischen Wurzeln dieses Gedankens vgl. *Seidl*, Die Renaissance des Opfergleichheitsprinzips der Besteuerung, *StuW* 1988, S. 93 ff.

<sup>52</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rn. 86; vgl. zum Ganzen auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 473 ff.

<sup>53</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 476; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 21.

<sup>54</sup> *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 21; *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: *Kirchhof* u. a., Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, S. 366.

sen, wird schon vom Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO nicht getragen, wonach Steuern, im Unterschied zu Gebühren und Beiträgen, Geldleistungen sind, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen.<sup>55</sup> Zudem ist das Äquivalenzprinzip als Maßstab für die Personenbesteuerung nicht sachgerecht. In den Fällen, in denen jemand die staatlichen Leistungen auf Grund seines geringen Einkommens und Vermögens stärker in Anspruch nehmen muss, hätte das Äquivalenzprinzip auch eine Erhöhung der Steuerlast zur Folge. Es entstünde eine umgekehrte Proportionalität zwischen Steuerlast und Einkommenshöhe und die Besteuerung erfolgte diametral zur Leistungsfähigkeit.<sup>56</sup> Des Weiteren missachtet das Äquivalenzprinzip neben dem Schutz des Existenzminimums vor Besteuerung, welcher aus Art. 1 Abs. 1 GG<sup>57</sup> gefolgert wird, und dem Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG auch das Sozialstaatsprinzip.<sup>58</sup> Überdies ist das Äquivalenzprinzip auf Grund der Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Nutzens staatlicher Leistungen und dessen individueller Zurechnung nicht praktikabel.<sup>59</sup> Vor allem der letzte Gesichtspunkt der Unpraktikabilität lässt das Äquivalenzprinzip auch für die Unternehmensbesteuerung als ungeeignet erscheinen.<sup>60</sup>

---

<sup>55</sup> So auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 477.

<sup>56</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 476.

<sup>57</sup> Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949, BGBl. 1949, 1, zuletzt geändert durch Gesetz vom 26.7.2002, BGBl. I 2002, 2863. Alle weiteren Zitate des GG beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>58</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 476 f. m. w. N. Vgl. hierzu insbesondere BVerfG, Beschluss v. 25.9.1992, 2 BvL 5/91, 8/91 und 14/91, BVerfGE 87, 153.

<sup>59</sup> *Schmidt*, Die Steuerprogression, S. 4 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 21; *Seidl*, Die Renaissance des Opfergleichheitsprinzips der Besteuerung, StuW 1988, S. 93 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 477.

<sup>60</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 479.

### 3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

#### a, Der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips

Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt anders als das Äquivalenzprinzip nicht auf den individuellen Nutzen von staatlichen Leistungen ab, sondern darauf, welchen Beitrag der Einzelne aus seinem Einkommen zu leisten vermag, um dem Staat die Erfüllung seiner Aufgaben zu ermöglichen.<sup>61</sup> *Dieter Birk* versteht unter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Fähigkeit zur Erbringung von Geldzahlungen, also das Vorhandensein effektiver Zahlungsfähigkeit.<sup>62</sup> Nach ihm ist es aber Aufgabe des Gesetzgebers, geeignete Indikatoren für die Bestimmung und Bewertung der Zahlungsfähigkeit auszuwählen, da eine abschließende Definition des Leistungsfähigkeitsbegriffs nicht möglich ist.<sup>63</sup> Nach *Paul Kirchhof* bedeutet Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine Besteuerung nach der individuellen Zahlungsfähigkeit.<sup>64</sup> *Klaus Tipke* vertrat früher die Auffassung, die individuelle Steuerbelastung sei danach zu bemessen, inwieweit der Einzelne zu Steuerleistungen aus dem Einkommen im Verhältnis zum Einkommen fähig sei.<sup>65</sup> Er gibt aber zu bedenken, dass dies zu der Fehlvorstellung führen kann, wonach der Staat zu einer allumfassenden, grenzenlosen und alle finanziellen Mittel abschöpfenden Steuererhebung beim Einzelnen berechtigt sei.<sup>66</sup> Deshalb unterscheidet er neuerdings zwischen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welche vornehmlich im Erwerbseinkommen Ausdruck findet, und der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Unter steuerlicher Leistungsfähigkeit versteht *Klaus Tipke* „die Fähigkeit von Personen, Steuern aus dem gespeicherten

<sup>61</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 479.

<sup>62</sup> *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 167.

<sup>63</sup> *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 168.

<sup>64</sup> *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, S. 319 ff.

<sup>65</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 1. Auflage, S. 478.

<sup>66</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 480.

Einkommen entsprechend der Höhe des disponiblen Einkommens zahlen zu können“, wobei bei Unternehmen insoweit der Gewinn heranzuziehen ist.<sup>67</sup>

## **b, Historische Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips**

Das Leistungsfähigkeitsprinzip löste im 19. Jahrhundert das bis dahin vorherrschende Äquivalenzprinzip ab. Der Grund hierfür ist in einer Veränderung der Denkweise über die Rechtfertigung der Erhebung von Steuern durch den Staat im Allgemeinen und das Verhältnis zwischen Staat und Bürger zu sehen. Vor allem in früheren Zeiten wurde die Rechtfertigung der Steuererhebung durch den Staat darin gesucht, die Steuern als Gegenleistung für die vom Staat gewährten Vorteile und die von ihm erbrachten Leistungen zu begreifen. Diese Äquivalenz- bzw. Nutzentheorie<sup>68</sup> sah in den Steuern insbesondere eine Gegenleistung für den vom Staat gewährten Schutz der Person und des Eigentums. Dieser Ansatzpunkt wurde nach und nach von der so genannten Opfer- bzw. Leistungsfähigkeitstheorie abgelöst. Der Staat wurde nunmehr als ein über allen anderen stehendes, höheres Wesen angesehen, dem mit den Steuern Opfer gebracht werden. Daraus folgte, dass diese Opfer, also die Steuern, sich an der individuellen Leistungsfähigkeit des Einzelnen zu orientieren hatten.<sup>69</sup>

<sup>67</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 481.

<sup>68</sup> Diese Äquivalenz- bzw. Nutzentheorie als allgemeiner Steuerrechtfertigungsgrund ist von dem bereits oben unter Kapitel 2.B.III.2. auf Seiten 17 f. dargestellten Äquivalenzprinzip als möglicher Maßstab einer sachgerechten Besteuerung zu unterscheiden. So auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 476.

<sup>69</sup> Zum Ganzen eingehend *Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur „heimlichen Steuerrevolte“ und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, Der Staat 1986, S. 481 ff.; *ders.*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: *Kirchhof* u. a., Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, S. 365 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 6 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rn. 81 ff.; *Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 17 ff.

Heutzutage ist der Gedanke an einen Staat als höheres Wesen und einer Höherwertigkeit des Staates gegenüber dem Einzelnen nicht mehr mittel- und nachvollziehbar, was der Opfertheorie die ideengeschichtliche Grundlage nimmt. Nicht mehr aus bestimmten Auffassungen über die Rechtfertigung des Staates und der Besteuerung durch diesen folgt heute das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern vielmehr aus dem Verständnis über die Ausgestaltung einer gerechten Besteuerung.<sup>70</sup>

Demzufolge wird das Leistungsfähigkeitsprinzip heute auch in der Literatur<sup>71</sup> und in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung<sup>72</sup> als das Fundamentalprinzip sozial gerechter Besteuerung anerkannt. Es stellt den Vergleichsmaßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes gemäß Art. 3 Abs. 1 GG im Rahmen des Steuerrechts dar.<sup>73</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip findet seine verfassungsrechtliche

---

<sup>70</sup> Vogel, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof u. a., Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, S. 366 f.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 479 f.

<sup>71</sup> Ganz h. M. vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 479 ff.; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 153 ff.; ders., Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft, StuW 1983, S. 293 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 81 ff.; Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.; Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Lang, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, S. 125 f.; Vogel, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof u. a., Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, S. 367 ff. Umfangreiche weitere Nachweise in Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 1. Auflage, S. 488, Fn. 51, 52, 54.

<sup>72</sup> Aus jüngerer Zeit BFH, Urteil v. 16.10.2002, XI R 41/99, BStBl. II 2003, 179 = BFHE 200, 529; BFH, Urteil v. 15.10.2002, IX R 58/01, BStBl. II 2003, 267 = BFHE 200, 377; BFH, Urteil v. 1.10.2002, IX R 72/99, DB 2003, S. 749 = BFHE 200, 516; BFH, Urteil v. 19.8.2002, VIII R 51/01, BStBl. II 2003, 91 = BFHE 200, 212; BFH, Urteil v. 19.8.2002, VIII R 17/02, BStBl. II 2003, 88 = BFHE 200, 219; BFH, Urteil v. 4.7.2002, III R 8/01, BStBl. II 2002, 760 = BFHE 199, 407; BFH, Urteil v. 26.6.2002, IV R 39/01, BStBl. II 2002, 697 = BFHE 199, 374; BFH, Urteil v. 19.6.2002, III R 28/99, BStBl. II 2002, 753 = BFHE 199, 355; BFH, Beschluss v. 22.5.2002, II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 = BFHE 198, 342.

<sup>73</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 500; Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Lang, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, S. 125 f.; Lang, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in: Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 74; ders., in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 85; Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.

Fundierung<sup>74</sup> aber nicht nur im Gleichheitsgrundrecht des Art. 3 Abs. 1 GG, sondern darüber hinaus auch im Sozialstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 1 GG<sup>75</sup>, im Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 GG<sup>76</sup> sowie in den institutionellen Garantien des Eigentums gemäß Art. 14 GG<sup>77</sup> und der Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG<sup>78</sup>. Abgeleitet aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG hat schließlich auch das Bundesverfassungsgericht<sup>79</sup> den Grundsatz der

<sup>74</sup> Anders als noch in Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung von 1919 und in zahlreichen ausländischen Verfassungen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip im deutschen Grundgesetz nicht expressis verbis verankert. Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 488 ff.

<sup>75</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 402 f. und 484 m. w. N.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rn. 195.

<sup>76</sup> Das Rechtsstaatsprinzip wird insbesondere durch das Übermaßverbot und das Verhältnismäßigkeitsgebot konkretisiert. Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 205 ff. und 417 ff.

<sup>77</sup> *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, S. 319 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 437 ff.

<sup>78</sup> *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, S. 319 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 431 ff.

<sup>79</sup> BVerfG, Urteil v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; BVerfG, Beschluss v. 5.2.2002, 2 BvR 305/93 und 348/93, BVerfGE 105, 17; BVerfG, Beschluss v. 10.11.1999, 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151; BVerfG, Beschluss v. 29.10.1999, 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132; BVerfG, Beschluss v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280; BVerfG, Beschluss v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246; BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG, Urteil v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG, Beschluss v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60; BVerfG, Beschluss v. 12.6.1990, 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198; BVerfG, Beschluss v. 17.10.1984, 1 BvR 527/80, 528/81 und 441/82, BVerfGE 68, 143; BVerfG, Beschluss v. 4.10.1984, 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290; BVerfG, Beschluss v. 22.2.1984, 1 BvL 10/90, BVerfGE 66, 214; BVerfG, Urteil v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319; BVerfG, Urteil v. 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274; BVerfG, Beschluss v. 11.10.1977, 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75 und 428/75, BVerfGE 47, 1; BVerfG, Beschluss v. 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; BVerfG, Beschluss v. 12.10.1976, 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1; BVerfG, Beschluss v. 2.10.1973, 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66; BVerfG, Beschluss v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333; BVerfG, Beschluss v. 15.12.1970, 1 BvR 559/70, 571/70 und 586/70, BVerfGE 29, 402; BVerfG, Beschluss v. 2.10.1969, 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58; BVerfG, Beschluss v. 13.5.1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1; BVerfG, Beschluss v. 25.7.1968, 1 BvR 58/67, BVerfGE 24, 112; BVerfG, Beschluss v. 21.12.1966, 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54; BVerfG, Urteil v. 22.5.1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147; BVerfG, Beschluss v. 3.4.1962, 1 BvL 35/57, BVerfGE 14, 34; BVerfG, Urteil v. 24.1.1962, 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290; BVerfG, Beschluss v. 14.4.1957, 1 BvL 23/57 und 34/57, BVerfGE 9, 237; BVerfG, Urteil v. 24.6.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51; BVerfG, Beschluss v. 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.



Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit schon sehr früh anerkannt und mittelbar mit Verfassungsrang ausgestattet.

### **c, Bemessung der Leistungsfähigkeit**

#### **aa, Allgemeines**

Mit der Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist noch nichts darüber gesagt, wie dieses Prinzip bestmöglich umgesetzt werden kann. Es stellt sich die Frage, welche Kriterien Ausdruck für die steuerliche Leistungsfähigkeit sind. Im Bereich der Einkommensteuer ist unbestritten, dass das Einkommen als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer im Grundsatz geeignet ist, die steuerliche Leistungsfähigkeit zu messen.<sup>80</sup> Streitig ist aber, was als Einkommen anzusehen ist. Eine erste Weichenstellung ergibt sich aus der Beantwortung der Frage, ob als Maßstab für die steuerliche Leistungsfähigkeit das erworbene Einkommen oder das für den Konsum verwendete Einkommen dienen soll.<sup>81</sup> Beim konsumtheoretischen Ansatzpunkt ist die Verwirklichung von Bedürfnisbefriedigung der Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit.<sup>82</sup> Dieser konsumorientierte Einkommensbegriff wird in der vorliegenden Arbeit jedoch nicht weiter verfolgt, da die Grundkonzeption des geltenden Einkommensteuerrechts hierauf nicht beruht.<sup>83</sup> Doch haben sich auch, soweit auf das erworbene Einkom-

---

<sup>80</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 502.

<sup>81</sup> Vgl. die schematische Übersicht bei *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 504.

<sup>82</sup> *Gröpl*, Intertemporale Korrespondenz und konsumorientierte Betrachtungsweise im System des geltenden Einkommensteuerrechts, FR 2001, S. 568 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rn. 110 ff. m. w. N.; *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 2, Rn. A 350 ff.

<sup>83</sup> *Gröpl*, Intertemporale Korrespondenz und konsumorientierte Betrachtungsweise im System des geltenden Einkommensteuerrechts, FR 2001, S. 568 ff.; *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 2, Rn. A 363; *Lang*, in: *Tip-*

men als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit abgestellt wird, verschiedene Theorien zum Einkommensbegriff herausgebildet.

## **bb, Die Theorien zum steuerlichen Einkommensbegriff**

### **aaa, Die Reinvermögenszugangstheorie**

Die Reinvermögenszugangstheorie hat neben der Quellentheorie<sup>84</sup> die Vorschrift des § 2 EStG am meisten beeinflusst.<sup>85</sup> Im Rahmen der Reinvermögenszugangstheorie wird unter Einkommen der gesamte Zugang an Reinvermögen während einer bestimmten Periode verstanden.<sup>86</sup> Dies führt dazu, dass auch nicht verwirklichte Vermögenszuwächse zum steuerlichen Einkommen rechnen.

---

*ke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rn. 99, 108 f. Gleichwohl finden sich im geltenden Einkommensteuerrecht auch Bestandteile konsumorientierter Einkommensbesteuerung wie beispielsweise der Sonderausgabenabzug und der Abzug von außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 2 Abs. 4 i. V. m. §§ 10, 33 ff. EStG sowie die sonstigen privaten Abzüge gemäß § 2 Abs. 5 EStG. Vgl. hierzu *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rn. 113.

<sup>84</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.B.III.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>85</sup> *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 2, Rn. A 328.

<sup>86</sup> *Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, *FinArch.* 1896, S. 7; *Thiel*, Aufschub der Gewinnrealisierung durch §§ 6b, 6c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 187; *Söhn*, Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: *Lang*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, S. 343 ff.; *Steichen*, Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in: *Lang*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, S. 365 ff.; *Reiß*, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, S. 1225 ff.

### **bbb, Die Markteinkommenstheorie**

Auf der Basis der Reinvermögenszugangstheorie hat sich die Markteinkommenstheorie entwickelt, die erstere dahingehend einschränkt, dass nur das am Markt erwirtschaftete, realisierte Einkommen steuerliches Einkommen darstellt.<sup>87</sup> Demzufolge zählen nicht realisierte Vermögenszuwächse nicht zum steuerlichen Einkommen, da diese nicht am Markt erwirtschaftet worden sind. Die Markteinkommenstheorie liegt dem geltenden Einkommensteuerrecht, insbesondere den Gewinneinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, Abs. 2 Nr. 1 EStG konzeptionell zu Grunde.<sup>88</sup>

### **ccc, Die Quellentheorie**

Die Quellentheorie stellt ihrerseits eine Beschränkung der Markteinkommenstheorie dar.<sup>89</sup> Nach ihr ist als Einkommen die Gesamtheit der dem Einzelnen innerhalb einer Periode zufließenden Erträge aus dauernden Quellen der Gütererzeugung anzusehen. Danach gehören Wertzuwächse innerhalb des Quellenvermögens unabhängig von ihrer Realisation nicht zum steuerlichen Einkommen.<sup>90</sup> Die Quellentheorie ist die konzeptionelle Grundlage der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 i. V. m. § 2 Abs. 2

---

<sup>87</sup> Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2, Rn. A 363; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 108, § 8, Rn. 30 ff. und § 9, Rn. 52; Wittmann, Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, S. 35 ff.

<sup>88</sup> Wittmann, Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, S. 35 ff. m. w. N.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 108 und § 8, Rn. 30 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 628 m. w. N.

<sup>89</sup> Lang, in: Tipke/Lang, § 4, Rn. 108.

<sup>90</sup> Fuisting, Die Preußischen direkten Steuern, Vierter Band: Grundzüge der Steuerlehre, S. 110 und 147 ff. Vgl. auch Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2, Rn. A 313 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 50.

Nr. 2 EStG.<sup>91</sup> Demnach werden private Veräußerungsgeschäfte im Rahmen der Überschusseinkünfte prinzipiell nicht besteuert. Die Regelungen über die Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gemäß § 17 EStG und die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 22 Nr. 2, § 23 EStG stellen insofern Ausnahmen dar.<sup>92</sup>

#### **IV. Die Bedeutung des steuerlichen Realisationsprinzips im Rahmen der steuerlichen Einkommensbegriffe**

##### **1. Steuerliches Realisationsprinzip und Quellentheorie**

Im Rahmen der Quellentheorie spielt das steuerliche Realisationsprinzip, wenn überhaupt, nur eine sehr geringe Rolle. Dies liegt zum einen daran, dass eine Substanzbesteuerung der Quelle, also eine Besteuerung der Wertzuwächse innerhalb des Quellenvermögens, nicht erfolgt.<sup>93</sup> Des Weiteren gilt im Rahmen der Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG das Zufluss- und Abflussprinzip des § 11 EStG, welches besagt, dass Einnahmen erst in dem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen.<sup>94</sup> Allein deshalb ist ein Konflikt mit dem steuerlichen Realisationsprinzips kaum denkbar.

---

<sup>91</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 181.

<sup>92</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4, Rn. 108 und § 9, Rn. 183; *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 17, Rn. 2.

<sup>93</sup> Siehe die unmittelbar vorstehenden Ausführungen unter Kapitel 2.B.III.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>94</sup> Vgl. schon oben unter Kapitel 2.A.II.1. auf Seiten 9 ff.

## 2. Steuerliches Realisationsprinzip und Markteinkommens- theorie

Die Markteinkommenstheorie verschafft dem steuerlichen Realisationsprinzip unmittelbare Geltung. Nach ihr liegt steuerliches Einkommen erst vor, d. h. eine Besteuerung von Wertzuwächsen erfolgt erst, wenn eine Verwirklichung am Markt vorliegt.<sup>95</sup> Dies ist gerade der Inhalt des steuerlichen Realisationsprinzips.<sup>96</sup> Zwischen der Kernaussage der Markteinkommenstheorie und dem steuerlichen Realisationsprinzip besteht demzufolge Kongruenz.<sup>97</sup>

## 3. Steuerliches Realisationsprinzip und Reinvermögenszu- gangstheorie

Im Rahmen der Reinvermögenszugangstheorie stellen auch nicht verwirklichte Vermögenszuwächse im Grundsatz steuerrelevantes Einkommen dar.<sup>98</sup> Dies steht zunächst im Widerspruch zum steuerlichen Realisationsprinzip. Jedoch wird es als nicht dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechend angesehen, wenn die Besteuerung des nicht realisierten Vermögenszuwachses dazu führt, dass der Steuerpflichtige den Gegenstand, dem die stillen Reserven innewohnen, veräußern oder beleihen muss, um die liquiden Mittel für die Steuerzahlung herbeischaffen zu können.<sup>99</sup> Das Realisati-

<sup>95</sup> Siehe oben unter Kapitel 2.B.III.3.c,bb,bbb, auf Seite 25.

<sup>96</sup> Vgl. obige Ausführungen unter Kapitel 2.B.II. auf Seiten 14 ff.

<sup>97</sup> Ebenso *Wittmann*, Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, *StuW* 1993, S. 35 ff.; *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 7; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 404.

<sup>98</sup> Vgl. obige Ausführungen unter Kapitel 2.B.III.3.c,bb,aaa, auf Seite 24.

<sup>99</sup> Vgl. *Tipke*, Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 5 f.; *Schaumburg*, Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 256.

onsprinzip wird demnach als Beurteilungsmaßstab im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsprinzips angewendet.

### Kapitel 3: Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung

Auf Grund obiger<sup>100</sup> Definition der Gewinnrealisierung, wonach selbige durch einen Umsatzakt gegenüber Dritten und dem Zufluss liquider oder illiquider Mittel gekennzeichnet ist, ergeben sich im Bereich der Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung zwei denkbare Fallkonstellationen. Einerseits kann eine Besteuerung erfolgen, wenn sowohl ein Umsatzakt gegenüber Dritten als auch ein Zufluss liquider oder illiquider Mittel fehlen. Andererseits ist eine Besteuerung denkbar, wenn zwar ein Umsatzakt gegenüber Dritten vorliegt, ein Zufluss liquider oder illiquider Mittel aber nicht gegeben ist.<sup>101</sup>

<sup>100</sup> Vgl. oben unter Kapitel 2.A.II.1. auf Seiten 9 ff.

<sup>101</sup> Eine Besteuerung bei Umsatzakt gegenüber Dritten, aber fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel, wird jedoch de lege lata nicht angeordnet. So bestimmt § 6 Abs. 3 EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, dass bei der Gewinnermittlung des bisherigen Betriebsinhabers die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind. Des Weiteren bestimmt § 6 Abs. 4 EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen, dass der gemeine Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten gilt. Für das abgebende Betriebsvermögen trifft § 6 Abs. 4 EStG dagegen keine Regelung. Es gelten daher die allgemeinen Regeln, wonach in diesen Fällen bei betrieblicher Veranlassung Betriebsausgaben vorliegen. Vgl. hierzu *Niehus/Wilke*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 EStG, Anm. 1437 f. Schließlich ordnet auch § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft eine Besteuerung der stillen Reserven nicht an. Diese zweite Alternative der Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung hat daher nur theoretische Bedeutung und wird deshalb im weiteren Verlauf dieser Arbeit außer Acht gelassen.

## **A. Besteuerung bei fehlendem Umsatzakt gegenüber Dritten und fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel**

Im deutschen Einkommensteuerrecht sind einige Normen zu finden, die eine Besteuerung der stillen Reserven anordnen, obwohl weder ein Umsatzakt gegenüber einem Dritten noch ein Zufluss liquider oder illiquider Mittel vorliegt.

### **I. Beispiele**

#### **1. Die Entnahmeregelerung des § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG**

Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Wert der Entnahmen dem Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs hinzuzurechnen. Entnahmen sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.

Hintergrund dieser Regelung ist, dass außerbetrieblich veranlasste, nicht vom Betrieb erwirtschaftete Vermögensänderungen das Betriebsergebnis nicht verändern dürfen.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> Crezelius, in: Kirchhof, EStG, § 4, Rn. 26; Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 19.



Würde eine derartige Hinzurechnung nicht erfolgen, so könnte der Steuerpflichtige durch eine Privatentnahme den Gewinn und damit die Steuerlast seines Betriebs verringern, da die Entnahme für sich betrachtet im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs zu einer Minderung des Betriebsvermögens auf Grund eines Abgangs auf der Aktivseite der Bilanz führt.

Vor diesem Hintergrund wäre aber lediglich eine Bewertung der Entnahme mit dem Wert, mit dem das Wirtschaftsgut bis zur Entnahme in der Bilanz gestanden hat, also dem Buchwert, angezeigt. Damit wäre die Gewinnneutralität der Entnahme hergestellt.

Indes bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG, dass Entnahmen grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen sind. Der Teilwert eines Wirtschaftsguts ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG<sup>103</sup> der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.<sup>104</sup> Durch diese Teilwertbewertung der Entnahme wird nicht nur der im Betriebsvermögensvergleich durch die Entnahme entstandene Verlust ausgeglichen, sondern zusätzlich die in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven<sup>105</sup> dem Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs hinzugerechnet und damit der Besteuerung unterworfen.

Jedoch ist bei dem Entnahmevorgang kein Dritter beteiligt und der Betrieb des Steuerpflichtigen erhält keine Gegenleistung. Eine Besteuerung der stillen Reserve erfolgt demzufolge, obwohl es an einem Umsatzakt gegenüber einem Dritten fehlt und obwohl dem Steuerpflichtigen keine liquiden oder illiquiden Mittel zufließen.

---

<sup>103</sup> Die gleiche Definition findet sich auch in § 10 Satz 2 und 3 BewG.

<sup>104</sup> Vgl. auch Fn. 37.

<sup>105</sup> Zum Begriff und zur Entstehung stiller Reserven siehe oben Kapitel 2.A.II.3. auf Seiten 11 ff.

Der Grund für die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahme und die damit einhergehende Besteuerung der stillen Reserven ist darin zu sehen, dass auf Grund des Dualismus der Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 2 EStG und der Geltung der Quellentheorie im Bereich der Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG bei letzteren eine Substanzbesteuerung, insbesondere eine Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte im Grundsatz nicht stattfindet.<sup>106</sup> Demnach wäre es mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar, wenn man bei demjenigen, der ein Wirtschaftsgut während der Zugehörigkeit zu seinem Betrieb verkauft, eine Besteuerung der stillen Reserven vornehmen würde, bei demjenigen aber, der das Wirtschaftsgut zunächst aus seinem Betrieb entnimmt und es danach verkauft, eine Besteuerung der stillen Reserven auf Grund der Geltung der Quellentheorie nicht erfolgen würde. Um zu vermeiden, dass ein Steuerpflichtiger die stillen Reserven in dieser Weise der Besteuerung entziehen könnte, erfolgt die Teilwertbewertung. Die Vermeidung dieser Ungleichbehandlung stellt zugleich den sachlichen Grund für die Vereinbarkeit einer anderen Ungleichbehandlung mit Art. 3 Abs. 1 GG dar, welche darin liegt, dass demjenigen, der das Wirtschaftsgut aus seinem Betrieb entnimmt, im Vergleich zu dem, der das Wirtschaftsgut aus seinem Betrieb heraus verkauft, keine liquiden Mittel zur Steuerzahlung zufließen.

Die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmenvorschrift hat demzufolge den Zweck, die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.<sup>107</sup>

---

<sup>106</sup> Als Ausnahmen hierzu werden § 17 EStG und § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG angesehen. Vgl. hierzu Kapitel 2.B.III.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>107</sup> So jedenfalls die Rechtsprechung. Grundlegend hierzu BFH GrS, Beschluss v. 7.10.1974, 1/73, BStBl. II 1975, 168 = BFHE 114, 189. Zu dieser sog. finalen Entnahmetheorie siehe auch unter Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

## 2. Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland

### a, Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA mit Freistellungsmethode

Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte<sup>108</sup> eines Unternehmens sind die stillen Reserven mit dem Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung gemäß Tz. 2.6.1 des BMF-Schreibens<sup>109</sup> vom 24.12.1999 über die Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) aufzudecken, wenn nach einem DBA die Freistellungsmethode<sup>110</sup> gilt.<sup>111</sup> Bei Wirtschaftsgütern des Anlage-

<sup>108</sup> Im nationalen Recht bestimmt § 12 AO den Betriebsstättenbegriff. Nach § 12 Satz 1 AO ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Die Grundaussage des § 12 Satz 1 AO wird durch die nicht abschließende („insbesondere“) Katalogaufzählung des § 12 Satz 2 AO konkretisiert. Für das Abkommensrecht definiert Art. 5 Abs. 1 OECD-MA die Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Art. 5 Abs. 2 OECD-MA enthält ebenfalls einen nichtabschließenden Katalog von Konkretisierungen. Trotz des unterschiedlichen Wortlauts stimmen der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO und der des Art. 5 OECD-MA inhaltlich überein (Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Tz. 1.2.1.1, BStBl. I 1999, 1076).

<sup>109</sup> BStBl. I 1999, 1076.

<sup>110</sup> Art. 23A Abs. 1 OECD-MA bestimmt den Grundsatz der Freistellungsmethode. Bezieht danach eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem OECD-MA im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

<sup>111</sup> Demgegenüber löst die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, die entweder in einem Nicht-DBA-Staat unterhalten wird oder für die nach einem DBA die Anrechnungsmethode gilt, grundsätzlich keine Besteuerung der stillen Reserven aus (Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Tz. 2.6.1., BStBl. I 1999, 1076). Nicht-DBA-Staat meint insoweit, dass mit dem ausländischen Staat kein DBA abgeschlossen wurde. Für diesen Fall ordnet § 34c EStG nach nationalem Recht die Anwendung der Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung an. Nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat

und Umlaufvermögens sind die stillen Reserven aus Billigkeit im Zeitpunkt der Überführung noch nicht zu besteuern, sondern zunächst durch einen Merkposten (Ausgleichsposten) in einer Nebenrechnung zu neutralisieren. Dies wird als das Prinzip der aufgeschobenen Besteuerung bezeichnet. Der Merkposten ist bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der ausländischen Betriebsstätte erfolgswirksam aufzulösen.<sup>112</sup> Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist der Merkposten ungeachtet eines Ausscheidens aus der Betriebsstätte jedenfalls zehn Jahre nach der Überführung erfolgswirksam aufzulösen.<sup>113</sup>

Zumindest in den Fällen der Auflösung des Merkpostens, denen keine Veräußerung des Wirtschaftsguts in der ausländischen Betriebsstätte zu Grunde liegt<sup>114</sup>, fehlt es an einem Umsatzakt gegenüber Dritten und einem Zufluss liquider oder illiquider Mittel. Gleiches gilt in allen Fällen der obligatorischen Auflösung eines Merkpostens nach zehn Jahren, der anlässlich der Überführung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens gebildet worden war.

Diese Verwaltungsregelung lehnt sich an die Rechtsprechung des BFH<sup>115</sup> in Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte nach einem DBA freigestellt sind, an. Der BFH hat hier entschieden, dass eine Entnahme

---

entfällt. Für den Fall des Bestehens eines DBA mit Anrechnungsmethode bestimmt Art. 23B Abs. 1 OECD-MA das Gleiche. Bezieht danach eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem OECD-MA im anderen Staat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen oder vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen entspricht.

<sup>112</sup> BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Tz. 2.6.1 lit. a und b, BStBl. I 1999, 1076.

<sup>113</sup> BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Tz. 2.6.1 lit. a, BStBl. I 1999, 1076. Diese Grundsätze gelten im Übrigen auch für die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer Betriebsstätte, die entweder in einem Nicht-DBA-Staat unterhalten wird oder für die nach einem DBA die Anrechnungsmethode gilt, in eine Betriebsstätte, für die nach einem DBA die Freistellungsmethode anzuwenden ist. Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Tz. 2.6.1 lit. e, BStBl. I 1999, 1076.

<sup>114</sup> Als Beispiel kann hier die Entnahme des Wirtschaftsguts aus der ausländischen Betriebsstätte dienen.

<sup>115</sup> BFH, Urteil v. 16.7.1969, I 266/65, BStBl. II 1970, 175 = BFHE 97, 342; BFH, Urteil v. 30.5.1972, VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760 = BFHE 106, 198.

gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG anzunehmen sei, wenn ein Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte überführt wird und dadurch die darin enthaltenen stillen Reserven endgültig der inländischen Besteuerung entgehen würden, da die Entnahmenvorschrift den Sinn und Zweck<sup>116</sup> habe, die Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten bzw. sicherzustellen. Diese Betrachtungsweise wird allgemein als „finaler Entnahmebegriff“ bezeichnet.<sup>117</sup> Weiter nahm der BFH an, dass bei Geltung eines DBA mit Freistellungsmethode ein derartiger Entzug der stillen Reserven aus der inländischen Besteuerung vorliege.<sup>118</sup> Zu diesem Ergebnis kam der BFH mit der Annahme, Art. 4 Abs. 1 DBA-Österreich vom 4. Oktober 1954 würde der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht für die österreichische Betriebsstätte entziehen und die stillen Reserven würden damit aus dem inländischen Besteuerungsbereich ausscheiden. Die vom BFH

<sup>116</sup> Grundlegend hierzu BFH GrS, Beschluss v. 7.10.1974, 1/73, BStBl. II 1975, 168 = BFHE 114, 189 m. w. N. aus der älteren Rechtsprechung. Seither ständige Rechtsprechung vgl. BFH, Urteil v. 26.4.1979, IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732 = BFHE 128, 452; BFH, Urteil v. 4.11.1982, IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448 = BFHE 137, 294; BFH, Urteil v. 14.6.1988, VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 = BFHE 154, 309; BFH, Urteil v. 13.11.1990, VIII R 152/86, BStBl. II 1991, 94 = BFHE 162, 345; BFH, Urteil v. 16.2.1996, I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 = BFHE 180, 97; BFH, Urteil v. 25.7.2000, VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549 = BFHE 192, 516; BFH, Urteil v. 21.6.2001, III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 = BFHE 196, 59; BFH, Urteil v. 6.3.2002, XI R 9/01, BStBl. II 2002, 737 = BFHE 198, 480.

<sup>117</sup> Diese finale Entnahmetheorie, wonach die Entnahme den Sinn und Zweck habe, die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen, hat der BFH auch auf den Betriebsaufgabebestand des § 16 Abs. 3 EStG ausgedehnt. Vgl. BFH, Urteil v. 28.4.1971, I R 55/66, BStBl. II 1971, 630 = BFHE 102, 374; BFH, Urteil v. 30.5.1972, VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760 = BFHE 106, 198; BFH GrS, Beschluss v. 7.10.1974, 1/73, BStBl. II 1975, 168 = BFHE 114, 189; BFH, Urteil v. 13.10.1976, I R 261/70, BStBl. II 1977, 76 = BFHE 120, 225; BFH, Urteil v. 21.12.1977, I R 247/74, BStBl. II 1978, 305 = BFHE 124, 199; BFH, Urteil v. 29.10.1981, IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 = BFHE 134, 339; BFH, Urteil v. 13.12.1983, VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 = BFHE 140, 526; BFH, Urteil v. 15.12.1988, IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363 = BFHE 155, 538; BFH, Urteil v. 6.3.1997, XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460 = BFHE 183, 85; BFH, Urteil v. 19.2.1998, IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509 = BFHE 186, 42; BFH, Urteil v. 22.4.1998, XI R 28/98, BStBl. II 1998, 665 = BFHE 186, 210. Gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gilt als Veräußerung des Betriebs im Sinne von § 16 Abs. 1 EStG auch die Aufgabe des Betriebs sowie eines Anteils im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 EStG. Gemäß § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG sind die Veräußerungspreise anzusetzen, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden. Werden die Wirtschaftsgüter dagegen nicht veräußert, so ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen.

<sup>118</sup> Siehe Fn. 115.

vorgetragene Begründung wird heute in der Literatur<sup>119</sup> zu Recht abgelehnt, da dieser schon der Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 DBA-Österreich vom 4. Oktober 1954 widerspricht. Art. 4 Abs. 1 DBA-Österreich vom 4. Oktober 1954 weist ebenso wie heute Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA<sup>120</sup> das Besteuerungsrecht nur insoweit dem Betriebsstättenstaat zu, als die Einkünfte auch auf die Betriebsstätte entfallen.<sup>121</sup> In dem zu entscheidenden Fall sind die stillen Reserven aber im Inland gebildet worden und demzufolge nicht der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen. Die stillen Reserven wurden demnach nicht dem deutschen Besteuerungsbereich entzogen.<sup>122</sup>

<sup>119</sup> *Halfar*, Ein Weg aus der Entstrickungsmisere, FR 1985, S. 282; *Reiß*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 16, Rn. F 71; *Schaumburg*, Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 252; *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 42 m. w. N.

<sup>120</sup> Auf Grund der Vielzahl von Einzel-DBA wird in der vorliegenden Arbeit aus Vereinfachungsgründen regelmäßig nur auf das OECD-MA 2003 (OECD-Musterabkommen 2003 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Stand: Januar 2003, abgedruckt in: *Debatin/Wassermeyer*) eingegangen. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA sieht vor, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden können, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA können, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise ausübt, die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA werden schließlich, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt, dieser Betriebsstätte in jedem Staat die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

<sup>121</sup> Dies wird allgemein als „Dealing-at-arm’s-length-Prinzip“ bezeichnet. Dieses Prinzip hat zum Ziel, das Gebot der Fairness zwischen zwei Staaten dadurch zu gewährleisten, Gewinne den entsprechenden Unternehmensteilen (Stammhaus und Betriebsstätte) so zuzurechnen, abzugrenzen oder zu korrigieren, wie sie in der Person eines vergleichbaren, unabhängigen Unternehmers entstanden wären. Vgl. hierzu ausführlich *Wassermeyer*, Dealing-at-arm’s-length Prinzip, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 25 ff.

<sup>122</sup> Die finale Entnahmetheorie des BFH ist in der Literatur zu Recht überwiegend auf heftige Kritik gestoßen, da hierbei insbesondere die Grenze der zulässigen Auslegung überschritten sei und bereits eine unzulässige, weil steuerschärfende Analogie vorliege. Vgl. *Baranowski*, Gewinnverwirklichung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, DB 1962, S. 881 ff.; *Grund*, Gibt es bereits de lege lata einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der „Steuerentstrickung“?, BB 1972, S. 365 ff.; *Tipke*, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, StuW 1972, S. 264 ff.; *Telkamp*, Ist die Konzeption der „Gewinnverwirklichung durch Steu-

Umstritten ist heute, ob bei Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind, § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG<sup>123</sup> Anwendung findet und damit die Regelungen in Tz. 2.6 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999<sup>124</sup> obsolet werden. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG regelt, dass ein einzelnes Wirtschaftsgut bei Überführung von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zwingend mit dem Buchwert zu bewerten ist, sofern die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass bei fehlender Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven eine Teilwertbewertung zu erfolgen hat.<sup>125</sup> Die Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG auf die Fälle der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte ist mit der herrschenden Meinung<sup>126</sup> abzulehnen, weil es sich bei einer

---

erentstrickung“ auf wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen übertragbar?, *StuW* 1972, S. 211 ff.; *Hellwig*, Die „Steuerentstrickung“ in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, *FR* 1976, S. 129 ff.; *Schaumburg*, Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 249 f.; *ders.*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 32; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 35 f.; *Schöne*, Entstrickung – immer noch eine Misere?, *FR* 1985, S. 582 ff.; *Diebold*, Steuer- verstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 126 ff.; *Statzkowski*, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht, S. 80 ff. Zum Verbot der steuerschärfenden Analogie im Steuerrecht vgl. auch die Ausführungen unter Kapitel 3.B.II. auf Seiten 68 ff. Des Weiteren wird gegen die finale Entnahmetheorie vorgebracht, dass der Zweck der Entnahme allein darin liege, nicht betrieblich veranlasste Gewinnminderungen zu neutralisieren und schließlich, dass bei der finalen Entnahmetheorie von der Rechtsfolge auf das Vorliegen des Entnahmetatbestands geschlossen wird. Vgl. hierzu *Statzkowski*, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht, S. 81 f. m. w. N. Nach *Strunk/Kaminski*, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlaß, *ISr* 2000, S. 33 ff. m. w. N. unter Verweis auf das BFH-Urteil v. 20.7.1988, I R 49/84, *BStBl. II* 1989, 140 = *BFHE* 154, 465 bestehen im Übrigen Tendenzen in der Rechtsprechung, die finale Entnahmetheorie aufzugeben.

<sup>123</sup> In der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, *BGBI. I* 1999, 402.

<sup>124</sup> *BStBl. I* 1999, 1076.

<sup>125</sup> *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 26.

<sup>126</sup> *Buciek*, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext, *DSZ* 2000, S. 636 ff.; *ders.*, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 47 ff.; *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 41; *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 26 m. w. N.; *Schmidt/Glanegger*,

Betriebsstätte nicht um ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen handelt, sondern Stammhaus und Betriebsstätte Teile eines einheitlichen Betriebs darstellen.

**b, Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte**

Laut Tz. 2.6.3 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999<sup>127</sup> sind die stillen Reserven bei Wirtschaftsgütern, die bei beschränkter Steuerpflicht aus der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte überführt werden, im Zeitpunkt der Überführung zu besteuern, da sie durch die Überführung aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheiden. Diese Besteuerung erfolgt, ohne dass ein Umsatzakt gegenüber Dritten und ein Zufluss liquider oder illiquider Mittel vorliegen.

**c, Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft**

Eine Besteuerung der stillen Reserven ohne Aufschub erfolgt gemäß Tz. 2.6.4 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999<sup>128</sup> ebenfalls bei der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen

---

EStG, § 6, Rn. 513; Wassermeyer, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 265; a. A. die Gesetzesbegründung im Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen vom 9.11.1998, BT-Drucks. 14/23, S. 173, wonach die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine im Ausland belegene Betriebsstätte ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG sein sollte; ebenso *Catellaens*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, S. 1083 f.

<sup>127</sup> BStBl. I 1999, 1076.

<sup>128</sup> BStBl. I 1999, 1076.



Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft einschließlich des Sonderbetriebsvermögens<sup>129</sup>.

Fraglich ist, ob nicht dieser Fall dem schon angesprochenen<sup>130</sup> § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zuzuordnen ist, wonach eine Aufdeckung der stillen Reserven bei Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zu erfolgen hat, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist. Der Gesetzgeber hatte zwar als Fall der fehlenden Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte im Auge, was aber in der Literatur überwiegend abgelehnt wird.<sup>131</sup>

Für die Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG auf den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft würde aber sprechen, dass § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG den § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften für anwendbar erklärt. Weiter gilt § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt und soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers

---

<sup>129</sup> Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, deren zivilrechtlicher und wirtschaftlicher oder nur wirtschaftlicher Eigentümer ein Mitunternehmer ist, wenn sie dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (sog. Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft förderlich sind (sog. Sonderbetriebsvermögen II). Vgl. hierzu *Schmidt*, EStG, § 15, Rn. 506 ff.

<sup>130</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

<sup>131</sup> Vgl. hierzu die Nachweise in Fn. 126.

in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt, übertragen wird.

Eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft würde gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 2 oder 3 Nr. 1 oder 2 EStG aber nur erfolgen, wenn eine fehlende Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven anzunehmen wäre. Hierauf wird an anderer Stelle noch einzugehen sein.<sup>132</sup>

Sowohl bei Anwendung der Tz. 2.6.4 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999<sup>133</sup> als auch bei Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 2 oder 3 Nr. 1 oder 2 EStG<sup>134</sup> kommt es zu einer Besteuerung trotz fehlendem Umsatzakt gegenüber einem Dritten und fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel.

#### **d, Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen**

Für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen enthält das BMF-Schreiben vom 24.12.1999<sup>135</sup> explizit keine Aussage. Dem Wortlaut nach, der nicht zwischen inländischem und ausländischem Betriebsvermögen unterscheidet, ist in diesem Fall § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG einschlägig.<sup>136</sup> Für die Frage, ob hier eine Sicherstellung der Besteuerung

<sup>132</sup> Vgl. unten Kapitel 4.B.I.4. auf Seiten 119 f.

<sup>133</sup> BStBl. I 1999, 1076.

<sup>134</sup> Unter der Voraussetzung, dass von einer fehlenden Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ausgegangen wird.

<sup>135</sup> BStBl. I 1999, 1076.

<sup>136</sup> So auch *Buciek*, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 49; *Schaum-*

der stillen Reserven i. S. v. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG anzunehmen ist, gilt das vorstehend Gesagte entsprechend.<sup>137</sup>

Bejahendenfalls tritt auch hier eine Besteuerung ein, ohne dass ein Umsatzakt gegenüber einem Dritten und ein Zufluss liquider oder illiquider Mittel vorliegen.

### 3. § 6 AStG

Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG<sup>138</sup> ist bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig<sup>139</sup> war und deren unbeschränkte Einkommensteuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes<sup>140</sup> oder gewöhnlichen Aufenthalts<sup>141</sup> endet, auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft § 17 EStG im Zeitpunkt der Beendigung

---

*burg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 26; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 265; wohl auch *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 41.

<sup>137</sup> Vgl. Kapitel 3.A.I.2.c, auf Seiten 38 ff.

<sup>138</sup> Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 8.9.1972, BGBl. I 1972, 1713, zuletzt geändert durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660. Alle weiteren Zitate des AStG beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>139</sup> Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG bestimmt, dass zum Inland im Sinne des EStG auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel gehört, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

<sup>140</sup> Gemäß § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

<sup>141</sup> Nach § 9 Satz 1 AO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Gemäß § 9 Satz 2 AO ist als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich der AO stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben. Gemäß § 9 Satz 3 AO gilt § 9 Satz 2 AO jedoch nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

der unbeschränkten Steuerpflicht auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen des § 17 EStG<sup>142</sup> erfüllt sind. § 6 Abs. 1 Satz 3 AStG besagt, dass an die Stelle des Veräußerungspreises gemäß § 17 Abs. 2 EStG der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht tritt. Ausweislich des Wortlauts des § 6 AStG kommt es auf eine Veräußerung und damit auf einen Umsatzakt gegenüber einem Dritten sowie einen Zufluss liquider oder illiquider Mittel für die Besteuerung der stillen Reserven nicht an. Allein der Wegzug des Steuerpflichtigen und die damit einhergehende Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Steuerpflichtigen sind ausreichend.

Zur Einführung des § 6 AStG wurde der deutsche Gesetzgeber vornehmlich durch den Fall des Kaufhausunternehmers Helmut Horten motiviert.<sup>143</sup> Das Unternehmen wurde zunächst in der Rechtsform einer GmbH geführt. Im Jahr 1968 wurde die GmbH in eine AG umgewandelt und Helmut Horten wurde Aufsichtsratsvorsitzender. Im selben Jahr zog Helmut Horten in die Schweiz und veräußerte in der Folgezeit seine Aktien. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Aktien stand nach dem damals zwischen Deutschland und der Schweiz geltenden DBA ausschließlich dem neuen Ansässigkeitsstaat von Helmut Horten, also der Schweiz zu. Diese Regelung entspricht dem heutigen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA.<sup>144</sup> Art. 13 Abs. 5 OECD-MA besagt, dass Ge-

---

<sup>142</sup> Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 vom Hundert beteiligt war. Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind nach § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen.

<sup>143</sup> *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 33 ff. m. w. N.

<sup>144</sup> Ebenso *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 34, jedoch zum alten gleichlautenden Art. 13 Abs. 4 OECD-MA.

winne aus der Veräußerung des in Art. 13 Abs. 1, 2, 3 und 4 OECD-MA nicht genannten Vermögens<sup>145</sup> nur in dem Staat besteuert werden können, in dem der Veräußerer ansässig<sup>146</sup> ist. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA weist demzufolge das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften, insbesondere solchen gemäß § 17 EStG, allein dem Ansässigkeitsstaat zu. Besteht hingegen kein DBA, so verbleibt es nach deutschem Steuerrecht bei einem Wegzug des Steuerpflichtigen ins Ausland und einem damit einhergehenden Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 EStG, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, beim Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland. § 6 AStG erfasst aber auch letztere Fälle, da eine Differenzierung zwischen dem Bestehen und dem Nichtbestehen eines DBA nicht erfolgt.

---

<sup>145</sup> Art. 13 Abs. 1 OECD-MA behandelt die Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA die Veräußerung von beweglichem Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, Art. 13 Abs. 3 OECD-MA die Veräußerung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen und Art. 13 Abs. 4 OECD-MA die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht.

<sup>146</sup> Nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst diesen Staat und seine Gebietskörperschaften.

#### 4. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG

Nach § 21 Abs. 1 UmwStG<sup>147</sup> gilt der Unterschiedsbetrag zwischen den um die Veräußerungskosten verminderten Veräußerungspreis und den Anschaffungskosten einbringungsgeborener Anteile als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG<sup>148</sup>. Einbringungsgeborene Anteile sind nach der Legaldefinition des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile der Rechtsvorgänger durch Sacheinlage gemäß § 20 Abs. 1 oder § 23 Abs. 1 bis 4 UmwStG unter dem Teilwert erworben hat. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG bestimmt nun, dass die Rechtsfolgen des § 21 Abs. 1 UmwStG auch ohne Veräußerung der Anteile eintreten, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird. Auf eine Veräußerung und damit auf einen Umsatzakt gegenüber einem Dritten und auf den Zufluss liquider oder illiquider Mittel wird demnach *expressis verbis* verzichtet. Indem § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG auf den Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland abstellt, wird der Sinn und Zweck dieser Regelung, nämlich die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven, deutlich.

---

<sup>147</sup> Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4133, zuletzt geändert durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660. Alle weiteren Zitate des UmwStG beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>148</sup> § 16 EStG regelt die Besteuerung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen und weist diese den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG zu.

## 5. § 12 KStG

Zur Vervollständigung der Beispielsfälle einer Besteuerung bei fehlendem Umsatzakt gegenüber Dritten und fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel wird schließlich die Vorschrift des § 12 KStG<sup>149</sup> dargestellt.<sup>150</sup>

§ 12 Abs. 1 Satz 1 KStG bestimmt, dass die sog. Liquidationsbesteuerung gemäß § 11 KStG<sup>151</sup> entsprechend anzuwenden ist, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige<sup>152</sup> Körperschaft oder Vermögensmasse ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz oder eines von beiden ins Ausland verlegt und dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet. Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG gilt § 12 Abs. 1 KStG entsprechend, wenn die inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen<sup>153</sup> Körperschaft, Personenverei-

---

<sup>149</sup> Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4144, zuletzt geändert durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660. Alle weiteren Zitate des KStG beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>150</sup> Im weiteren Verlauf dieser Arbeit wird auf körperschaftsteuerliche Aspekte nicht mehr eingegangen, da diese außerhalb des hier gewählten Themenbereichs einer allgemeinen Entstrickungsnorm für das Einkommensteuerrecht liegen.

<sup>151</sup> Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, eine unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit nach Auflösung abgewickelt wird. Zur Ermittlung des Gewinns ist nach § 11 Abs. 2 KStG das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen.

<sup>152</sup> Gemäß § 1 Abs. 1 KStG sind die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG enumerativ aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, wie beispielsweise Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Gemäß § 11 AO hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Sitz an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

<sup>153</sup> § 2 Nr. 1 KStG bestimmt, dass Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Inländische Einkünfte sind gemäß § 8 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß §§ 15 bis 17 EStG, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gemäß § 2 Nr. 2 KStG des Weiteren sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist.

nigung oder Vermögensmasse aufgelöst oder ins Ausland verlegt wird. § 12 Abs. 1 KStG greift demzufolge auf Grund der weiterhin fortbestehenden unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht ein, wenn eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland allein ihren Sitz ins Ausland verlegt. Verlegt sie demgegenüber unter Beibehaltung ihres deutschen Sitzes ihre Geschäftsleitung ins Ausland, bleibt sie gemäß § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn nicht Art. 4 Abs. 3 OECD-MA eingreift, der bei doppelter Ansässigkeit dem Ort der Geschäftsleitung den Vorrang einräumt. In letzterem Falle findet § 12 Abs. 1 KStG Anwendung. Des Weiteren ist § 12 Abs. 1 KStG einschlägig, wenn eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland beides ins Ausland verlegt. Gleiches gilt, wenn eine Kapitalgesellschaft mit ausländischem Sitz auch ihre bisherige inländische Geschäftsleitung oder eine Kapitalgesellschaft mit ausländischer Geschäftsleitung auch ihren bisherigen inländischen Sitz ins Ausland verlegt.<sup>154</sup> § 12 KStG behandelt demzufolge auf der Ebene der Körperschaftsteuer im Grundsatz den zu § 6 AStG gleich gelagerten Fall des Wegzugs des Steuerpflichtigen ins Ausland und des damit einhergehenden Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht. Ebenso wie bei § 6 AStG sind ein Umsatzakt gegenüber Dritten und ein Zufluss liquider oder illiquider Mittel für den Eintritt der Besteuerungsfolge nicht erforderlich.

Der Grund für die Regelung des § 12 Abs. 1 KStG liegt darin, dass bei Wegfall der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der stillen Reserven endet.<sup>155</sup> Nichts anderes gilt bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht im Fall der Verlegung einer Betriebsstätte ins Ausland, weshalb dieser Fall in § 12 Abs. 2 KStG geregelt ist.

---

<sup>154</sup> Vgl. zum Ganzen *Knobbe-Keuk*, Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und vice versa, *StuW* 1990, S. 378.

<sup>155</sup> Dies gilt jedenfalls soweit im Inland keine Betriebsstätte verbleibt und damit keine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Nr. 1 KStG eintritt. Nichtsdestotrotz ist § 12 Abs. 1 KStG nach seinem Wortlaut auch auf diesen Fall der Beibehaltung einer Betriebsstätte anwendbar.



§ 12 KStG hat demnach den Sinn und Zweck, die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.<sup>156</sup>

## **II. Zusammenfassung**

### **1. Einheitlicher Regelungsgrund und -zweck**

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass vorstehend aufgezeigte Regelungsbeispiele zwar zumeist unterschiedliche tatbestandliche Anknüpfungspunkte aufweisen, jedoch alle auf einem gemeinsamen Regelungsgrund basieren, indem sie Sachverhalte regeln, bei denen eine Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist. Diese Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist zudem der von all diesen Regelungen verfolgte gemeinsame Zweck.

### **2. Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips**

Des Weiteren liegt in allen genannten Fällen eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips vor. Auf einen Umsatzakt gegenüber Dritten und einen Zufluss liquider oder illiquider Mittel und damit auf eine Gewinnrealisierung wird verzichtet. Diese Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips, welches als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips ein Maßstab gerechter

---

<sup>156</sup> *Pezzer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11, Rn. 81; *Knobbe-Keuk*, Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und vice versa, *StuW* 1990, S. 378.

Besteuerung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG ist<sup>157</sup>, bedarf zu ihrer Rechtfertigung eines sachlichen Grundes.

### **III. Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips im Allgemeinen**

#### **1. Sachlicher Grund**

Das steuerliche Realisationsprinzip ist ein Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips, welches seinerseits als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG anzusehen ist.<sup>158</sup> Eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips stellt demnach zugleich einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit eine Ungleichbehandlung i. S. v. Art. 3 Abs. 1 GG dar. Die Ungleichbehandlung ist in concreto darin zu sehen, dass demjenigen, bei dem die Besteuerungsfolge trotz fehlender Gewinnrealisierung eintritt, keine liquiden Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen, wohingegen derjenige, bei dem eine Besteuerung bei Gewinnrealisierung vorgenommen wird, den realisierten Gewinn ganz oder teilweise zur Steuerzahlung verwenden kann. Die durch diese Ungleichbehandlung eintretende Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist nicht von vornherein unzulässig. Zur Rechtfertigung dieses Systembruchs bedarf es aber eines sachlichen Grundes, welcher jedoch nicht von beliebigem Gewicht sein darf. Er muss vielmehr seinerseits einem sachgerechten Prinzip entsprechen, das dem hohen Verfassungsrang des

---

<sup>157</sup> Vgl. hierzu obige Ausführungen unter Kapitel 2.B. auf Seiten 13 ff.

<sup>158</sup> Vgl. hierzu obige Ausführungen unter Kapitel 2.B. auf Seiten 13 ff.

Gleichbehandlungsgebots nach Art. 3 Abs. 1 GG zumindest ebenbürtig ist.<sup>159</sup>

## **2. Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips im Bereich der Markteinkommenstheorie**

Im Bereich der Markteinkommenstheorie stellen nicht realisierte Vermögenszuwächse grundsätzlich kein steuerliches Einkommen dar. Dem steuerlichen Realisationsprinzip wird dadurch unmittelbare Geltung verschafft.<sup>160</sup> Jedoch wird dort eine Ausnahme gemacht, also dort eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips für notwendig und gerechtfertigt gehalten, wo ansonsten eine spätere Besteuerung der stillen Reserven ausgeschlossen wäre. Die Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung und damit die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips ist als Ultima Ratio<sup>161</sup> gerechtfertigt, um die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.<sup>162</sup>

---

<sup>159</sup> Vgl. zum Ganzen *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 329 ff. m. w. N. und S. 524 f.

<sup>160</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 2.B.IV.2. auf Seite 27.

<sup>161</sup> Die Frage, ob die Besteuerung der stillen Reserven trotz fehlender Gewinnrealisierung im Einzelfall tatsächlich eine Ultima Ratio darstellt, wird unter Kapitel 4. auf Seiten 74 ff. noch eingehend untersucht.

<sup>162</sup> *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 438 ff.; *Vogel*, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, *StuW* 1974, S. 193 ff.

### 3. Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips im Bereich der Reinvermögenszugangstheorie

Im Bereich der Reinvermögenszugangstheorie werden nicht verwirklichte Vermögenszuwächse im Grundsatz als steuerrelevantes Einkommen angesehen. Jedoch wird es als nicht dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechend erachtet, wenn die Besteuerung des nicht realisierten Vermögenszuwachses dazu führt, dass der Steuerpflichtige den Gegenstand, dem die stillen Reserven innewohnen, veräußern oder beleihen muss, um die liquiden Mittel für die Steuerzahlung herbeischaffen zu können. Das Realisationsprinzip wird demnach im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsprinzips angewendet.<sup>163</sup> Eine Besteuerung des nicht realisierten Vermögenszuwachses soll allerdings trotz der Unverhältnismäßigkeit als Ultima Ratio gerechtfertigt sein, wenn seitens des Staates ein endgültiger Steuerausfall eintreten würde oder ein solcher zu befürchten wäre.<sup>164</sup>

### 4. Ergebnis

Sowohl im Bereich der Markteinkommenstheorie als auch im Bereich der Reinvermögenszugangstheorie wird, wenn auch auf unterschiedlichem Wege, die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips bei Gefährdung der späteren Besteuerung der stillen Reserven und zur Sicherstellung selbiger als Ultima Ratio gerechtfertigt. Ein endgültiger Steuerausfall hinsichtlich der stillen Reserven würde Besteuerungslücken heraufbeschwören und damit sei-

<sup>163</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 2.B.IV.3. auf Seiten 27 f.

<sup>164</sup> *Tipke*, Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 5; *Schaumburg*, Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 256.

nerseits einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwider laufen.<sup>165</sup> Bei Nichteingreifen der Ultima-Ratio-Besteuerung entstünde eine weitere Ungleichbehandlung, die darin liegen würde, dass derjenige, der ein Wirtschaftsgut veräußert, die stillen Reserven versteuern müsste, jedoch bei demjenigen, der das Wirtschaftsgut der Besteuerung entzieht, die stillen Reserven unbesteuert blieben.<sup>166</sup> Diese Ungleichbehandlung wiegt im Vergleich zu jener, welche durch den fehlenden Zufluss liquider Mittel zur Steuerzahlung eintritt, im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip weitaus schwerer und stellt somit einen sachgerechten Grund für die Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips dar.

## **B. Entstrickung**

### **I. Begriffsklärung**

Der Begriff der Entstrickung<sup>167</sup> hat sich vor dem Hintergrund der vorstehend dargestellten<sup>168</sup> Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, des § 6 AStG, des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG, des § 12 KStG und der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern sowie deren Regelungszwecken herausgebildet, was auf Grund der Vielzahl von Sachverhalten nicht zuletzt dazu führte, dass der Begriff der Entstrickung nicht einheitlich verwendet wurde und wird.

---

<sup>165</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 438; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 42.

<sup>166</sup> Die gleiche Argumentation wurde auch schon oben unter Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff. im Rahmen der Entnahmenvorschrift aufgezeigt.

<sup>167</sup> Gleichbedeutend hierzu wird auch der Begriff „Steuerentstrickung“ verwendet.

<sup>168</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I. auf Seiten 30 ff.

## 1. Definition der Entstrickung

### a, Der Entstrickungsbegriff in der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung<sup>169</sup> verwendete den Begriff der Entstrickung bzw. Steuerentstrickung erstmals in dem bereits erwähnten<sup>170</sup> Verfahren vor dem BFH<sup>171</sup>, welchem der Bundesminister der Finanzen beigetreten war. In diesem Verfahren ging es um die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte unter Geltung eines DBA mit Freistellungsmethode.<sup>172</sup> Die Finanzverwaltung vertrat hier zum einen die Ansicht, die Entnahmevorschrift habe den Zweck, den Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung zu verhindern, also die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Eine Entnahme sei demnach immer dann anzunehmen, wenn stille Reserven in einen Bereich überführt werden, in dem sie nicht mehr steuerlich erfasst werden können. Weiter brachte sie vor, die teleologisch derart auszulegende Entnahmevorschrift sei darüber hinaus lediglich die Konkretisierung eines allgemeinen ertragsteuerlichen Prinzips<sup>173</sup>, welches mit der Formel „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ umschrieben werden könne.<sup>174</sup>

Dieses Verständnis der Entstrickung spiegelt sich, wenn auch nicht *expressis verbis*, in den bereits dargestellten<sup>175</sup> Regelungen der

<sup>169</sup> Vgl. die Sachverhaltsschilderung in BFH, Urteil v. 16.7.1969, I 266/65, BStBl. II 1970, 175 = BFHE 97, 342.

<sup>170</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

<sup>171</sup> BFH, Urteil v. 16.7.1969, I 266/65, BStBl. II 1970, 175 = BFHE 97, 342.

<sup>172</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

<sup>173</sup> Zur Existenz eines solchen Prinzips im geltenden Einkommensteuerrecht siehe die Ausführungen unter Kapitel 3.B.II. auf Seiten 68 ff.

<sup>174</sup> Vgl. die Sachverhaltsschilderung in BFH, Urteil v. 16.7.1969, I 266/65, BStBl. II 1970, 175 = BFHE 97, 342.

<sup>175</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I.2. auf Seiten 33 ff.

Tz. 2.6. des BMF-Schreibens<sup>176</sup> vom 24.12.1999 über die Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) wider.

Demgegenüber wird die Entstrickung neuerdings im Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts<sup>177</sup> ausdrücklich definiert als Beendigung der Steuerverhaftung ohne Verwirklichung der stillen Reserven durch einen Umsatzakt gegenüber Dritten.

Unter den Begriff der Entstrickung werden hierbei nicht nur Transaktionen mit Auslandsbezug, wie die Verlegung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, die Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland gemäß § 12 KStG oder den Wegzug einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person mit Beteiligungen an einer inländischen Kapitalgesellschaft gemäß § 6 AStG, sondern ebenso Vorgänge gefasst, die sich ausschließlich im Inland abspielen können, wie zum Beispiel die Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG oder die Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG. Letztere werden als Fälle des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus der steuerlich relevanten Erwerbssphäre bezeichnet.

## **b, Der Entstrickungsbegriff in der Rechtsprechung des BFH**

Der BFH hat zunächst den Begriff der Entstrickung bzw. Steuerentstrickung für längere Zeit selbst nicht gebraucht. Erstmals in einem Urteil aus dem Jahre 1975<sup>178</sup> hat er dann angedeutet, dass er

---

<sup>176</sup> BStBl. I 1999, 1076.

<sup>177</sup> Abgedruckt in Beilage zu FR 11/2001, S. 11.

<sup>178</sup> BFH, Urteil v. 29.1.1975, I R 135/70, BStBl. II 1975, 553 = BFHE 115, 107.

die von ihm entwickelte finale Entnahmetheorie<sup>179</sup> mit der Formel „Entnahme durch Steuerentstrickung“ gleichsetzen will.<sup>180</sup> Erst in einem Urteil aus dem Jahre 1990<sup>181</sup> hat der BFH schließlich die finale Entnahmetheorie ausdrücklich als die „Grundsätze über die Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ bezeichnet. Hier hat er zudem klar gestellt, dass diese Grundsätze nur dann Anwendung finden können, wenn die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven im Falle der späteren Veräußerung außerhalb der Bundesrepublik nicht mehr der deutschen Besteuerung unterliegen würden. Dies könnte zu der Annahme führen, der BFH würde eine Steuerentstrickung nur im außensteuerlichen Kontext für möglich erachten. Jedoch hat der BFH bereits in dem schon erwähnten Urteil vom 29.10.1981<sup>182</sup> in einem reinen Inlandsfall, bei dem es um die Frage ging, ob eine Umqualifizierung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in einen Liebhabereibetrieb<sup>183</sup> eine Betriebsaufgabe darstellen kann, das Vorliegen eines Entstrickungsfalles, „bei dem die Auflösung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist“, angedacht, letztlich aber abgelehnt. Auch in einem jüngeren Beschluss<sup>184</sup>, wo es um die Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Spekulationsfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG von zwei auf zehn Jahre durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>185</sup> geht, hat der BFH den Begriff der Steuerentstrickung verwendet. Hiernach erfasst die Vorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG in der Fassung

<sup>179</sup> Vgl. hierzu obige Ausführungen unter Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff. und unter Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

<sup>180</sup> Ähnlich in BFH, Urteil v. 29.10.1981, IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 = BFHE 134, 339, wo der BFH die Betriebsaufgabe als einen von der finalen Entnahmetheorie geprägten Entstrickungstatbestand titulierte hat.

<sup>181</sup> BFH, Urteil v. 13.11.1990, VIII R 152/86, BStBl. II 1991, 94 = BFHE 162, 345.

<sup>182</sup> BFH, Urteil v. 29.10.1981, IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 = BFHE 134, 339.

<sup>183</sup> Als Liebhaberei werden im Einkommensteuerrecht Tätigkeiten bezeichnet, bei denen dem Steuerpflichtigen die Absicht zur Einkünfteerzielung (Gewinnerzielungsabsicht bzw. Überschusserzielungsabsicht) fehlt, welche, abgeleitet aus § 15 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG, subjektives Tatbestandsmerkmal aller Einkunftsarten ist. Vgl. *Schmidt/Seeger*, EStG, § 2, Rn. 22 ff.

<sup>184</sup> BFH, Beschluss v. 5.3.2001, IX B 90/00, BStBl. II 2001, 405 = BFHE 195, 205.

<sup>185</sup> BGBl. I 1999, 402.



des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>186</sup> auch eine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in Form einer Wertsteigerung des Privatvermögens, „die in einem – bislang steuerrechtlich unerheblichen – Zeitraum zwischen der „Steuerentstrickung“, d. h. dem Hinauswachsen des ursprünglich steuerbefangenen Grundstücks aus dem Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a EStG a.F., und der Veräußerung eingetreten ist“. Der BFH verwendet den Begriff der Steuerentstrickung also nicht nur bei Auslands-, sondern auch bei reinen Inlandssachverhalten.<sup>187</sup>

### **c, Der Entstrickungsbegriff in der Literatur**

#### **aa, Die Reichweite des Entstrickungsbegriffs**

Der Begriff der Entstrickung taucht in der Literatur in zahlreichen Veröffentlichungen auf. *Axel Christian Diebold*<sup>188</sup> hat schon im Jahre 1984 versucht, die verschiedenen Entstrickungsbegriffe zu ordnen. Seiner Ansicht nach könne eine Unterscheidung zwischen einem weiteren und einem engeren Begriffsverständnis vorgenommen werden. Danach werde beim engeren Begriffsverständnis eine Entstrickung nur bei Sachverhalten mit außensteuerrechtlichem Bezug für möglich gehalten. Nach dem weiteren Begriffsverständnis sei eine Entstrickung daneben auch bei reinen Inlandssachverhalten denkbar.<sup>189</sup>

---

<sup>186</sup> BGBl. I 1999, 402.

<sup>187</sup> Zuletzt auch in BFH, Urteil v. 7.8.2002, I R 84/01, BFH/NV 2003, 277 = BFHE 200, 191.

<sup>188</sup> *Steuerverstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, S. 57 ff.

<sup>189</sup> *Diebold*, *Steuerverstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, S. 64 ff.

### aaa, Das Problem der Konzentration auf Einzelfälle oder Einzelvorschriften

Einer derartigen Einordnung der Entstrickungsbegriffe ist schon damals das Problem entgegengestanden, dass viele Autoren lediglich spezielle Einzelfälle oder Einzelvorschriften besprechen und nur insoweit den Entstrickungsbegriff definieren und eine Entstrickung annehmen oder ablehnen. Deshalb können diese Beiträge meines Erachtens für die vorstehend beschriebene Unterscheidung nicht herangezogen werden, insbesondere dann nicht, wenn ausschließlich ein Sachverhalt oder eine Norm mit außensteuerrechtlichem Bezug, wie die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte oder die Vorschrift des § 6 AStG, besprochen wird. Denn die Annahme einer Entstrickung in einem solchen Fall schließt nicht zwangsläufig aus, dass der konkrete Autor nicht auch bei einem reinen Inlandssachverhalt eine Entstrickung für möglich erachten würde.

So bespricht *Berthold Kormann*<sup>190</sup> nur den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte. Insoweit versteht er unter Entstrickung das Herauslösen stiller Reserven aus dem deutschen Besteuerungsbereich. Eine ausdrückliche Eingrenzung seines Begriffsverständnisses der Entstrickung ausschließlich auf einen außensteuerrechtlichen Kontext nimmt er aber nicht vor. Das Gleiche gilt für *Dieter Quast*<sup>191</sup>, der in seiner Darstellung nur die Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten behandelt und dabei erkennen lässt, dass er unter Entstrickung das Herausfallen eines Wirtschaftsguts und der darin enthaltenen stillen Reserven aus der deutschen Besteuerungshoheit versteht. Ebenso verhält es sich bei *Engelbert Quack*<sup>192</sup>, der unter Entstrickung die mögliche Vereitelung potenzieller, latenter Steueran-

<sup>190</sup> Bilanzierungsprobleme des Anlagevermögens, StbJb 1972/73, S. 241 ff.

<sup>191</sup> Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung, DB 1972, S. 2226 ff.

<sup>192</sup> Gewinnverwirklichung durch zwischenbetriebliche Entnahmen bei Auslandsbeziehungen, BB 1975, S. 830 ff.

sprüche versteht, bei *Klaus Vogel*<sup>193</sup>, der eine Entstrickung nur dann als gegeben ansieht, wenn eine spätere Besteuerung der stillen Reserven rechtlich nicht mehr möglich ist sowie bei *Peter Hellwig*<sup>194</sup>, der Entstrickung definiert als das Erlöschen der Anwartschaft der Bundesrepublik Deutschland, stille Reserven der Besteuerung unterwerfen zu dürfen, wenn sich diese realisieren. Auch *Michael Streck* und *Folker Lagemann*<sup>195</sup> konzentrieren sich auf einen reinen Auslandssachverhalt und nehmen insoweit eine Entstrickung an, wenn die stillen Reserven nicht mehr der deutschen Steuerpflicht unterliegen. Eine ausdrückliche Eingrenzung ihres Begriffsverständnisses ausschließlich auf Auslandssachverhalte findet sich jedoch ebenfalls nicht. Gleiches gilt für *Walter Grund*<sup>196</sup>, der unter Steuerentstrickung versteht, dass im Inland gebildete stille Reserven spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Wirtschaftsguts aus der inländischen Steuerhoheit steuerlich erfasst werden müssen sowie für *Gerhard Haas*<sup>197</sup>, der eine Entstrickung annimmt, wenn ein Wirtschaftsgut aus der deutschen Besteuerung ausscheidet, wobei der Steuerpflichtige den Willen haben muss, das Wirtschaftsgut einer anderen Steuerhoheit zu unterstellen.

---

<sup>193</sup> Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, *StuW* 1974, S. 193 ff.

<sup>194</sup> Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, *DStR* 1979, S. 335; Die „Steuerentstrickung“ in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, *FR* 1976, S. 129 ff.

<sup>195</sup> Verpachteter Gewerbebetrieb und Übergang zur beschränkten Steuerpflicht, *DStR* 1976, S. 13 ff.

<sup>196</sup> Gibt es bereits de lege lata einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der „Steuerentstrickung“?, *BB* 1972, S. 365.

<sup>197</sup> Zur Umwandlung ausländischer Kapitalgesellschaften, *RIW* 1981, S. 386.

### **bbb, Vereinzelte Begrenzung auf außensteuerlichen Kontext in der älteren Literatur**

Dagegen findet sich eine ausdrückliche Begrenzung des Entstrickungsbegriffs auf den außensteuerlichen Kontext nur bei *Helmut Becker*<sup>198</sup> und bei *Heinz-Jürgen Telkamp*<sup>199</sup>.

*Helmut Becker* gibt eine exakte Definition des Entstrickungsbegriffs. Nach ihm liegt eine Entstrickung vor, wenn ein steuerlich dem gewerblichen<sup>200</sup> Bereich zugeordnetes Wirtschaftsgut aus der deutschen Steuerhoheit ausscheidet, ungeachtet dessen, ob es in dem bisherigen betrieblichen Verband verbleibt oder nicht. Die Fälle, bei denen ein inländisches Besteuerungsrecht verbleibt, wie bei der Entnahme, schließt er ausdrücklich aus.<sup>201</sup>

Nach *Heinz-Jürgen Telkamp* liegt eine Steuerentstrickung vor, wenn Wirtschaftsgüter, Teilbetriebe oder ganze Betriebe aus dem inländischen Besteuerungsbereich, also der deutschen Steuerhoheit, herausgelöst werden. Nicht unter den Begriff der Steuerentstrickung fallen nach ihm Vorgänge, bei denen Wirtschaftsgüter innerhalb der Einkommensteuer aus dem Bereich einer bestimmten Einkunftsart ausscheiden.<sup>202</sup>

---

<sup>198</sup> Grenzen im Außensteuergesetz, StbJb 1972/73, S. 479 ff.

<sup>199</sup> Ist die Konzeption der „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ auf wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen übertragbar?, StuW 1972, S. 211 ff.

<sup>200</sup> Ob darunter auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbstständiger Tätigkeit fallen sollen, wird nicht klar.

<sup>201</sup> *Becker*, Grenzen im Außensteuergesetz, StbJb 1972/73, S. 497.

<sup>202</sup> *Telkamp*, Ist die Konzeption der „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ auf wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen übertragbar?, StuW 1972, S. 211 ff.

### ccc, Das weite Begriffsverständnis in der älteren Literatur

Demgegenüber überwiegen auch schon in der älteren Literatur die Stimmen, die das weitere Verständnis des Entstrickungsbegriffs bevorzugen.<sup>203</sup>

Hier ist vor allem *Rudolf Thiel*<sup>204</sup> zu nennen. Er gibt zwar keine ausdrückliche Definition des Entstrickungsbegriffs, will aber eine Besteuerung der stillen Reserven vornehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus der Steuerverhaftung ausscheidet, wenn also eine künftige Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr möglich ist. Nach seinem Verständnis ist auch die Entnahme ein Fall der Entstrickung, weil stille Reserven im Privatvermögen grundsätzlich nicht besteuert werden. Auch *Franz Salditt*<sup>205</sup> definiert den Begriff der Entstrickung nicht ausdrücklich. Es wird aber deutlich, dass er unter Entstrickung die Vereitelung einer dem Steuergläubiger seiner Ansicht nach zustehenden Anwartschaft hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven versteht. Ebenso wenig gibt *Karl-Heinz Baranowski*<sup>206</sup> eine Definition des Entstrickungsbegriffs. Er spricht aber hinsichtlich der Regelungen der Entnahme und der Betriebsaufgabe von einer Fiktion der Gewinnrealisierung, die verhindere, dass stille Reserven unversteuert in eine Sphäre gelangen, in der ihre Verwirklichung nicht mehr der inländischen Besteuerung unterliegt. Schließlich liegt nach *Heinrich Beisse*<sup>207</sup> eine Entstrickung vor, wenn ein Wirtschaftsgut durch einen Vorgang, der keine Veräußerung ist, in eine Situation gebracht wird, in der die Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist.

<sup>203</sup> Auch *Diebold* folgt diesem weiten Begriffsverständnis. Vgl. *Diebold*, Steuer-  
verstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und  
Körperschaftsteuerrecht, S. 65.

<sup>204</sup> Die Gewinnverwirklichung, Steuer-Kongress-Report 1968, S. 273 ff.

<sup>205</sup> Verlagerung von Wirtschaftsgütern in die auslandsbelegene Betriebsstätte  
eines einheitlichen Unternehmens: Grundsätzliches zur steuerlichen Realisation  
stiller Reserven, S. 181.

<sup>206</sup> Gewinnverwirklichung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine  
ausländische Betriebsstätte?, DB 1962, S. 881 ff.

<sup>207</sup> Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen,  
Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: *Ruppe*, Gewinnrealisie-  
rung im Steuerrecht, S. 28.

### ddd, Keine explizite Eingrenzung auf außensteuerlichen Kontext in der neueren Literatur

In der neueren Literatur wird dagegen eine explizite Eingrenzung des Entstrickungsbegriffs ausschließlich auf Sachverhalte mit Auslandsbezug, wie sie noch *Helmut Becker*<sup>208</sup> und *Heinz-Jürgen Telkamp*<sup>209</sup> vorgenommen haben, soweit ersichtlich, nicht mehr vertreten.

Zwar gibt es auch hier Autoren, die sich auf die Besprechung von reinen Auslandssachverhalten beschränken und diesbezüglich das Vorliegen einer Entstrickung bejahen oder verneinen.<sup>210</sup> Wie ge-

---

<sup>208</sup> Vgl. oben Fn. 198 und 201.

<sup>209</sup> Vgl. oben Fn. 199 und 202.

<sup>210</sup> *Bader*, Wohnsitzverlegung ins Ausland – Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und deren Grenzen, *Information StuW* 2002, S. 523 ff., der eine Entstrickung annimmt, wenn die Besteuerungskompetenz der Bundesrepublik Deutschland endet sowie *Schulz/Petersen*, Die Europa-AG: Steuerlicher Handlungsbedarf bei Gründung und Sitzverlegung, *DStR* 2002, S. 1508 ff., die die Steuerentstrickung als das Ausscheiden stiller Reserven aus dem deutschen Steuersystem definieren, behandeln ausschließlich Auslandssachverhalte. *Bischoff/Kotyrbá*, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, *BB* 2002, S. 382 ff., besprechen ausschließlich den § 6 AStG. Dabei verstehen sie unter Entstrickung den Entzug stiller Reserven aus der deutschen Besteuerungskompetenz. *Kramer*, Realisierungsfragen bei Auslandsproduktion, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 39, gibt hingegen bei seiner Darstellung der Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten keine ausdrückliche Definition der Entstrickung, lässt aber erkennen, dass er darunter das Ausscheiden der unter deutscher Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven aus diesem Hoheitsbereich versteht. Ebenso wenig definiert *Hügel*, Steuerliche Hindernisse bei der internationalen Sitzverlegung, *ZGR* 1999, S. 71 ff., den Begriff der Entstrickung. Jedoch nimmt er eine Entstrickung an, wenn nationale Besteuerungsrechte hinsichtlich stiller Reserven wegfallen, wobei er aber ausschließlich auf § 12 KStG eingeht. *Herfort*, „Entstrickung“ von im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, in: *Kleineidam*, Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, S. 603 ff., behandelt nur Auslandssachverhalte und bemüht sich ebenfalls nicht um eine exakte Definition der Entstrickung. Aus seinen Ausführungen ist aber zu schließen, dass er unter Entstrickung das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern bzw. der darin enthaltenen stillen Reserven aus der deutschen Steuerpflicht versteht. Für *Debatin*, Die sogenannte Steuerentstrickung und ihre Folgen, *BB* 1990, S. 826 ff., der nur die Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten bespricht, liegt eine Entstrickung vor, wenn stille Reserven aus der deutschen Steuererfassung ausscheiden. Schließlich behandelt auch *Halfar*, Ein Weg aus der Entstrickungsmisere, *FR* 1985, S. 281 ff., nur die Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten. Er gibt dabei keine Definition der Entstrickung. Es ist aber erkennbar, dass er eine solche annehmen will, wenn die stillen Reserven dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entzogen werden.

sagt<sup>211</sup>, lässt sich aber meines Erachtens anhand dieser Darstellungen eine Differenzierung zwischen einem weiten und einem engen Entstrickungsbegriff nicht vornehmen.

### eee, Der weite Entstrickungsbegriff in der neueren Literatur

Herrschend scheint demnach heutzutage der weite Entstrickungsbegriff zu sein.

So liegt nach *Dirk Pohl*<sup>212</sup> eine Entstrickung vor, wenn stille Reserven, die bei einer künftigen Realisation der deutschen Besteuerung unterliegen würden, dieser Besteuerung entzogen werden. Er stellt dabei ausdrücklich klar, dass nach seinem Verständnis auch rein nationale Sachverhalte unter den Entstrickungsbegriff zu subsumieren sind.<sup>213</sup>

*Joachim Lang*<sup>214</sup> sieht eine Entstrickung solange für nicht gegeben, als die stillen Reserven steuerlich erfasst bleiben. Erst im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dieser steuerlichen Erfassung erfolgt als Ultima Ratio eine Abrechnung der nicht realisierten Werte. Beispielshaft nennt er u. a. die Vorschriften über die Entnahme und die Betriebsaufgabe.

*Wolfgang Heinicke*<sup>215</sup> qualifiziert den Begriff der Steuerentstrickung dahingehend, dass stille Reserven, die der deutschen Besteuerung unterliegen, dieser Besteuerung entzogen werden.

---

<sup>211</sup> Vgl. oben Kapitel 3.B.I.1.c,aa,aaa, auf Seiten 56 f.

<sup>212</sup> Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 36 f.

<sup>213</sup> *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 37 f.

<sup>214</sup> In: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 438.

<sup>215</sup> In: *Schmidt*, EStG, § 4, Rn. 360 „Steuerentstrickung“.

*Wolfram Reiß*<sup>216</sup> hält eine Entstrickung für gegeben, wenn die stillen Reserven bei ihrer späteren Aufdeckung durch Veräußerung oder einen anderen allgemeinen Realisationstatbestand nicht mehr von der deutschen Besteuerung bei diesem Steuerpflichtigen erfasst werden könnten. Ausdrücklich fasst er auch den Regelungsbereich der Vorschriften über die Entnahme und die Betriebsaufgabe unter den Begriff der Entstrickung.

*Sebastian Spiegelberger* und *Eckhard Wälzholz*<sup>217</sup> definieren den Begriff der Entstrickung nicht ausdrücklich. Jedoch wird deutlich, dass sie das Vorliegen einer Entstrickung verneinen, wenn die steuerliche Erfassung der stillen Reserven gewährleistet bleibt.

*Rolf Füger* und *Norbert Rieger*<sup>218</sup> verstehen unter Entstrickung den Wegfall der Steuerpflicht bzw. des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich stiller Reserven, wobei klar gestellt wird, dass dies sowohl in Fällen mit als auch in Fällen ohne Auslandsberührung möglich ist.

*Harald Schaumburg*<sup>219</sup> bezeichnet als Steuerentstrickung jene Vorgänge, bei denen die in Wirtschaftsgütern gebildeten stillen Reserven der Besteuerung entzogen werden, ohne dass eine die Gewinnrealisierung auslösende Außentransaktion stattfindet.

---

<sup>216</sup> Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, S. 1225 ff.

<sup>217</sup> Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmerschaft, DSSt 2001, S. 1093 ff.

<sup>218</sup> Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung bei Umwandlungen – ein Problemabriss anhand typischer Fallkonstellationen, in: *Wassermeyer/Mayer/Rieger*, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000, S. 319 und 340.

<sup>219</sup> Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 10.



*Thomas Rödder*<sup>220</sup> nimmt eine Entstrickung an, wenn stille Reserven in einen Bereich gelangen, wo eine Besteuerung der stillen Reserven bei Veräußerung des Wirtschaftsguts nicht mehr möglich ist. Insoweit spricht er sowohl reine Inlandssachverhalte als auch Sachverhalte mit Auslandsbezug an.

*Volker Kluge*<sup>221</sup> verwendet den Begriff der Steuerentstrickung fast ausschließlich im internationalen Kontext. Insoweit versteht er unter Steuerentstrickung, dass im Inland gebildete stille Reserven durch Ausscheiden aus der deutschen Steuerhoheit der deutschen Besteuerung entzogen werden. Andererseits bezeichnet er es als fraglich, ob Tatbestände wie die Entnahme oder die Betriebsaufgabe die Existenz eines allgemeinen Realisationsgrundsatzes der Steuerentstrickung begründen können.<sup>222</sup> Dies zeigt, dass er den Begriff der Steuerentstrickung nicht nur auf Sachverhalte mit außensteuerrechtlichem Bezug beschränken will. An anderer Stelle weist er zudem darauf hin, dass bei dem Thema der Steuerentstrickung danach gefragt wird, ob die Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven künftig sichergestellt ist.<sup>223</sup>

*Michael Geissler*<sup>224</sup> begreift den Entstrickungsgedanken dahingehend, dass eine Besteuerung der stillen Reserven immer dann zu erfolgen hat, wenn sie andernfalls der Besteuerung zu entgehen drohen, also eine spätere steuerliche Erfassung nicht mehr möglich ist. An anderer Stelle<sup>225</sup> umschreibt er Entstrickung als das Ausscheiden stiller Reserven aus der deutschen Besteuerungshoheit.

---

<sup>220</sup> Gestaltungsbeispiele für die Verbesserung des Steuerstatus des Unternehmensverkäufers, in: *Schaumburg*, Unternehmenskauf im Steuerrecht, 2. Auflage, S. 95 und 98.

<sup>221</sup> *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, S. 211.

<sup>222</sup> *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, S. 212.

<sup>223</sup> *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, S. 380.

<sup>224</sup> Gewinnrealisierung am Ende eines Unternehmens, S. 34.

<sup>225</sup> *Geissler*, Gewinnrealisierung am Ende eines Unternehmens, S. 284.

*Jürgen Costede*<sup>226</sup> nimmt eine Entstrickung stiller Reserven an, wenn diese in der Zukunft der Besteuerung verloren gehen.

Nach *Joachim Patt*<sup>227</sup> liegt eine Entstrickung vor, wenn durch Entzug aus der Besteuerung die spätere ertragsteuerliche Erfassung der in einem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven nicht mehr möglich ist.

*Norbert Herzig* und *Wolfgang Kessler*<sup>228</sup> halten eine Entstrickung stiller Reserven für gegeben, wenn diese aus der Besteuerung herausfallen.

Für *Klaus Thimmel* und *Hans Peter Fuchs*<sup>229</sup> liegt eine Entstrickung vor, wenn die Bundesrepublik Deutschland das Recht verliert, die Mehrwerte in Wirtschaftsgütern zu versteuern oder Wirtschaftsgüter aus dem periodischen Wertvergleich eines Betriebsvermögens ausscheiden. Ihrer Ansicht nach handelt es sich demnach auch bei der Entnahme und der Betriebsaufgabe um Entstrickungsfälle.

*Wolf-Dieter Schöne*<sup>230</sup> versteht unter Entstrickung den Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung, wobei erkennbar ist, dass er die Entstrickung nicht auf Auslandssachverhalte beschränkt.

---

<sup>226</sup> Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, S. 19 ff.

<sup>227</sup> Steuerentstrickung ohne Ertragsteuerbelastung mit Hilfe des UmwStG?, DStR 1993, S. 1389 ff.

<sup>228</sup> Steuerfreie Entstrickung stiller Reserven, DB 1988, S. 15 ff; Tatbestandsmerkmale und Anwendungsbereich des Gepräge-Gesetzes, DStR 1986, S. 457.

<sup>229</sup> Lösung wesentlicher Beteiligungen i. S. d. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. c, 17 EStG aus der deutschen Besteuerung, RIW 1986, S. 788 ff.

<sup>230</sup> Entstrickung – immer noch eine Misere?, FR 1985, S. 582 ff.

*Thomas Statzkowski*<sup>231</sup> definiert die Steuerentstrickung in seinem Vorschlag für einen § 2b EStG de lege ferenda. Danach soll eine Steuerentstrickung vorliegen, wenn Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, des Privatvermögens in den Fällen der §§ 17, 23 EStG oder Anteile i. S. v. § 21 Abs. 1 UmwStG aus dem Verstrickungsbereich ausscheiden, ohne dass dabei alle im Entstrickungszeitpunkt vorhandenen Wertveränderungen steuerlich erfasst werden. Den Verstrickungsbereich definiert er als den steuerlichen Bereich, in dem die Bundesrepublik Deutschland das ertragsteuerliche Besteuerungsrecht der Veräußerungsgewinne dieser Wirtschaftsgüter besitzt. Dass er den Begriff der Steuerentstrickung auch bei reinen Inlandssachverhalten anwenden will, wird u. a. daran deutlich, dass eine Steuerentstrickung bei Wirtschaftsgütern i. S. v. § 23 EStG nicht vorliegen soll, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er die Wirtschaftsgüter erst nach Ablauf der Spekulationsfristen des § 23 EStG außerhalb des Verstrickungsbereichs veräußert hat.

## **bb, Ergebnis**

Der weite Entstrickungsbegriff ist heute in der Literatur vorherrschend. Danach fallen unter den Begriff der Entstrickung sowohl Auslands- als auch reine Inlandssachverhalte, bei denen ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung vorliegt. Eine ausdrückliche Eingrenzung des Entstrickungsbegriffs ausschließlich auf Sachverhalte mit Auslandsbezug ist in der neueren Literatur nicht mehr vorzufinden. Des Weiteren weisen die Definitionen innerhalb des weiten Begriffsverständnisses meines Erachtens nur Unterschiede in der Formulierung auf. Inhaltlich ergeben sich keine Abweichungen. So macht es beispielsweise keinen Unterschied, ob man eine Entstrickung annimmt, wenn die stillen Reserven der Besteuerung

---

<sup>231</sup> Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deut-

entzogen werden, wenn die stillen Reserven aus der Besteuerung ausscheiden oder wenn die stillen Reserven steuerlich nicht mehr erfasst werden können. Griffig ist meines Erachtens die Formulierung, wonach eine Entstrickung vorliegt, wenn stille Reserven der Besteuerung entzogen werden. Jedenfalls dann, wenn man darunter versteht, dass die stillen Reserven selbst bei späterer Veräußerung oder sonstiger Gewinnrealisierung nicht mehr der Besteuerung unterliegen.

#### **d, Zusammenfassung und eigene Stellungnahme**

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sowohl die Finanzverwaltung als auch der BFH und die Literatur dem weiten Entstrickungsbegriff folgen, wonach ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung bei Auslands- und Inlandssachverhalten möglich ist. Dieser weite Entstrickungsbegriff ist auch vorzugswürdig. In dessen Rahmen wird nicht nach dem Grund für den Entzug der stillen Reserven gefragt. Demgegenüber ist vom engen Entstrickungsbegriff nur der Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung auf Grund eines Ausscheidens aus der deutschen Steuerhoheit erfasst. Dies stellt demnach einen denkbaren Spezialfall des Entzugs stiller Reserven aus der Besteuerung dar, denn wie ein Blick auf die derzeitige Rechtfertigung der Entnahmenvorschrift<sup>232</sup> zeigt, ist ein solcher auch in reinen Inlandsfällen möglich.

Des Weiteren ist auffällig, dass sich sämtliche Definitionen des Entstrickungsbegriffs inhaltlich<sup>233</sup> an der Begründung für die

---

schen Steuerrecht, Anlage 1, S. 1.

<sup>232</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen unter Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff.

<sup>233</sup> Insoweit gelten die obigen Ausführungen unter Kapitel 3.B.I.1.c,bb, auf Seiten 65 f. entsprechend, wonach bei den Definitionen der Entstrickung nur Unterschiede in der Formulierung, nicht aber inhaltliche Unterschiede vorzufinden sind.

Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips orientieren, wenn nicht sogar mit dieser Begründung decken. So ist die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips gerechtfertigt, wenn ansonsten eine spätere Besteuerung der stillen Reserven ausgeschlossen wäre<sup>234</sup>, also ein Entzug der stillen Reserven vorliegt. Letzteres ist, wenn auch nicht im Wortlaut, so doch inhaltlich die wohl einhellige Definition der Entstrickung. Dies legt die Schlussfolgerung nahe, dass letztlich jede Entstrickung, an die eine Besteuerungsfolge geknüpft wird, eine gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips darstellt. Im Hinblick auf den hohen Wert des steuerlichen Realisationsprinzips als Subprinzip des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>235</sup> bedeutet dies aber gleichzeitig, dass das Vorliegen einer Entstrickung, also das Vorliegen eines Entzugs der stillen Reserven aus der Besteuerung, genauestens geprüft werden muss.

## 2. Entstrickungsbesteuerung

Die oben dargestellten Regelungen<sup>236</sup> werden oftmals auch als Entstrickungstatbestände oder Entstrickungsvorschriften bezeichnet.<sup>237</sup> Bei all diesen Vorschriften erfolgt eine Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung, also fehlendem Umsatzakt gegenüber Dritten und fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel. Begründet und gerechtfertigt wird diese Besteuerung damit, dass ansonsten

<sup>234</sup> Vgl. obige Ausführungen unter Kapitel 3.A.III. auf Seiten 48 ff.

<sup>235</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen unter Kapitel 2.B. auf Seiten 13 ff.

<sup>236</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I. auf Seiten 30 ff.

<sup>237</sup> *Beisse*, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 18 und 28 ff.; *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 40 ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9, Rn. 438; *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in:

ein Steuerausfall hinsichtlich der stillen Reserven eintreten würde, mithin damit, dass ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung vorliege. In all diesen Fällen wird demzufolge eine Entstrickung angenommen und besteuert.

## **II. Existenz eines übergesetzlichen allgemeinen Entstrickungsprinzips**

Das geltende Einkommensteuerrecht kennt derzeit keine positive Norm, die eine Besteuerung der stillen Reserven immer dann anordnet, wenn die stillen Reserven der Besteuerung entzogen werden. Es gibt keine ausdrückliche gesetzliche Regelung, die einen derartigen allgemeinen Entstrickungstatbestand vorsieht. Das geltende Gesetz kennt lediglich die Grundregel der Besteuerung bei Gewinnrealisierung<sup>238</sup> sowie die Ausnahmen davon, welche durch die bereits beschriebenen Einzelregelungen<sup>239</sup> kodifiziert sind. Uneinigkeit besteht darüber, ob das deutsche Einkommensteuerrecht ein übergesetzliches allgemeines Entstrickungsprinzip kennt, welches besagt, dass die stillen Reserven zu besteuern sind, wenn deren spätere Besteuerung nicht sichergestellt ist, sie also der Besteuerung entzogen werden. Die Anerkennung eines derartigen Prinzips hätte zur Folge, dass selbst bei fehlender Einschlägigkeit der genannten Einzelvorschriften<sup>240</sup>, also auch außerhalb deren Anwendungsbereich, eine Besteuerung der stillen Reserven zu erfolgen hätte, wenn diese aus der Besteuerung ausscheiden. Der Bundesminister der Finanzen hat in seiner Stellungnahme zum BFH-Urteil vom 16.7.1969<sup>241</sup> insoweit vertreten, dass besagte Einzelregelun-

---

*Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 9 f.; *Burmester*, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 33.

<sup>238</sup> Vgl. oben unter Kapitel 2.A. auf Seiten 4 ff.

<sup>239</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I. auf Seiten 30 ff.

<sup>240</sup> Vgl. oben unter Kapitel 3.A.I. auf Seiten 30 ff.

<sup>241</sup> BFH, Urteil v. 16.7.1969, I 266/65, BStBl. II 1970, 175 = BFHE 97, 342.

gen lediglich die Konkretisierungen eines allgemeinen Prinzips der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung darstellen würden.<sup>242</sup> Einige Stimmen in der Literatur haben diese Auffassung geteilt, wonach das allgemeine Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung in den genannten Einzelregelungen eine hinreichende Verfestigung gefunden habe.<sup>243</sup> Demgegenüber wird die Existenz eines übergesetzlichen allgemeinen Entstrickungsprinzips vom BFH<sup>244</sup> sowie vom überwiegenden Teil der Literatur<sup>245</sup> zu Recht mit dem Hinweis auf die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gemäß § 3 Abs. 1 AO abgelehnt. § 3 Abs. 1 AO knüpft eine Steuererhebung ausdrücklich an einen gesetzlichen Tatbestand<sup>246</sup> und verbietet demnach jede steuerschärfende Analogie im Steuerrecht.<sup>247</sup> Des Weiteren weisen die genannten Einzelregelungen nicht die für die Annahme eines übergesetzlichen allgemeinen

<sup>242</sup> Vgl. hierzu auch schon oben unter Kapitel 3.B.I.1.a, auf Seiten 52 f.

<sup>243</sup> Thiel, Die Gewinnverwirklichung, Steuer-Kongress-Report 1968, S. 278 ff.; Costede, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, S. 19 ff.

<sup>244</sup> BFH, Urteil v. 9.2.1972, I R 205/66, BStBl. II 1972, 455 = BFHE 105, 15; BFH, Urteil v. 16.12.1975, VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 = BFHE 117, 563; BFH, Urteil v. 14.6.1988, VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 = BFHE 154, 309.

<sup>245</sup> Grund, Gibt es bereits de lege lata einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der „Steuerentstrickung“?, BB 1972, S. 365 ff.; Tipke, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, StuW 1972, S. 264 ff.; Telkamp, Ist die Konzeption der „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ auf wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen übertragbar?, StuW 1972, S. 211 ff.; Hellwig, Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, DStR 1979, S. 335 ff.; Beisse, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in: Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 17; Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 35 ff.; Schöne, Entstrickung – immer noch eine Misere?, FR 1985, S. 582 ff.; Thimmel/Fuchs, Lösung wesentlicher Beteiligungen i. S. d. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. c, 17 EStG aus der deutschen Besteuerung, RIW 1986, S. 788 ff.; Diebold, Steuerverstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 427 ff.; Statzkowski, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht, S. 384 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 447; Geissler, Gewinnrealisierung am Ende eines Unternehmens, S. 284 ff.; Pohl, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: Lüdicke, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 38 f.

<sup>246</sup> Insoweit ist auch auf § 38 AO hinzuweisen, der besagt, dass die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

<sup>247</sup> Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist auch in Art. 2 Abs. 1 GG und in Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsrechtlich verankert. Vgl. hierzu Tipke, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, StuW 1972, S. 264 ff.

Grundsatzes erforderliche Verdichtung auf<sup>248</sup>, sondern es handelt sich bei ihnen lediglich um eine Vielzahl von unzusammenhängenden Spezialnormen<sup>249</sup>. Schließlich liegt auch keine für eine Analogie erforderliche planwidrige Gesetzeslücke vor, da der Gesetzgeber trotz der Kenntnis von der Ablehnung eines allgemeinen Prinzips durch den BFH, einen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz bis heute nicht positiv normiert hat.<sup>250</sup> Demnach ist mit der Rechtsprechung und der herrschenden Ansicht in der Literatur die Existenz eines steuerbegründenden übergesetzlichen allgemeinen Entstrickungsprinzips abzulehnen.

### **III. Notwendigkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda**

Gerade in jüngerer Zeit ist allerdings der Wunsch nach einer Kodifizierung einer allgemeinen Entstrickungsnorm immer häufiger anzutreffen.<sup>251</sup>

<sup>248</sup> Vgl. *Diebold*, *Steuerverstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, S. 458; *Tipke*, *Über Grenzen der Auslegung und Analogie*, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, *StuW* 1972, S. 264 ff.

<sup>249</sup> Vgl. *Statzkowski*, *Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht*, S. 385 f.

<sup>250</sup> Vgl. auch *Burmester*, *Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung*, S. 41.

<sup>251</sup> Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, abgedruckt in Beilage zu FR 11/2001, S. 11 f.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 9, Rn. 447; *Schaumburg*, *Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung*, in: *Schaumburg/Piltz*, *Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland*, S. 2 und 37; *Wassermeyer*, *Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen*, *ISr* 2001, S. 113 ff.; *ders.*, in: *Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung – Podiumsdiskussion*, in: *Lüdicke*, *Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung*, S. 68; *Wagner*, in: *Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung – Podiumsdiskussion*, in: *Lüdicke*, *Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung*, S. 66; *Müller-Gatermann*, Bericht in der FAZ vom 28.11.2001, S. 29.



Als Begründung für die Notwendigkeit einer derartigen allgemeinen Entstrickungsnorm wird insbesondere vorgebracht<sup>252</sup>, dass die steuerliche Behandlung der Entstrickungsvorgänge im geltenden Recht nur unvollkommen geregelt sei, da lediglich einzelne Spezialtatbestände, wie beispielsweise die Entnahme, die Betriebsaufgabe, § 6 AStG oder § 12 KStG vorhanden seien. Auf Grund der Existenz lediglich dieser Tatbestände zur Lösung von Einzelfällen bestünden Besteuerungslücken. Mit der Einführung einer allgemeinen Entstrickungsnorm könnten bestehende und noch unerkannte Erfassungslücken geschlossen und Steuerausfälle vermieden werden. Des Weiteren würde damit nicht nur eine Vereinfachung des Steuerrechts herbeigeführt, sondern zugleich dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Geltung verschafft.<sup>253</sup>

Demgegenüber sind in der Literatur auch Stimmen zu finden, die eine allgemeine Entstrickungsnorm für problematisch erachten oder den Anwendungsbereich einer solchen einschränken wollen.<sup>254</sup> Zum einen wird zu bedenken gegeben, dass eine als Generalklausel formulierte allgemeine Entstrickungsnorm mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und dem Bestimmtheitsgebot in Konflikt geraten kann.<sup>255</sup> Weiter wird vorgebracht, eine allgemeine Entstrickungsnorm sei nur im Hinblick auf Auslandssachverhalte im Bereich des Umwandlungssteuerrechts erforderlich<sup>256</sup> oder die bekannten Probleme könnten schlicht auch durch eine Än-

---

<sup>252</sup> Vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, abgedruckt in Beilage zu FR 11/2001, S. 12.

<sup>253</sup> Siehe hierzu Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, abgedruckt in Beilage zu FR 11/2001, S. 12; *Müller-Gatermann*, Bericht in der FAZ vom 28.11.2001, S. 29; tiefgehend zum Ganzen auch schon *Statzkowski*, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht, S. 384 ff.

<sup>254</sup> *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 61 ff.; *Reiß*, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, S. 1225 ff.; *Spiegelberger/Wälzholz*, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmerschaft, DStR 2001, S. 1093 ff.

<sup>255</sup> *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 62.

<sup>256</sup> Vgl. *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 62 f.

derung der Entnahme- und Betriebsaufgabenvorschrift gelöst werden<sup>257</sup>.

Den Ausführungen im Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts<sup>258</sup> ist meines Erachtens dagegen insoweit zuzustimmen, als eine allgemeine Entstrickungsnorm Erfassungslücken schließen und Steuerausfälle vermeiden würde. Auch eine Vereinfachung des Steuerrechts kann dadurch erreicht werden. Das Argument der Herbeiführung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darf sich jedoch nicht darin erschöpfen, dass durch Lückenfüllung bisher nicht erfasste Sachverhalte den vergleichbaren bisher geregelten Sachverhalten gleichgestellt werden. Dies würde vielmehr die Gefahr einer Gleichbehandlung im Unrecht bergen, wenn eine möglicherweise bisher zu Unrecht erfolgte Besteuerung auch auf ähnliche Sachverhalte erweitert würde. Eine gleichmäßige Besteuerung kann nur unter Beachtung des verfassungsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzips als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung sowie dem daraus abgeleiteten steuerlichen Realisationsprinzip<sup>259</sup> erreicht werden.<sup>260</sup> Dies führt dazu, dass eine allgemeine Entstrickungsnorm dem Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere dem steuerlichen Realisationsprinzip als dessen Subprinzip bzw. den zulässigen Ausnahmen hiervon, entsprechen muss.<sup>261</sup> Des Weiteren muss eine allgemeine Entstrickungsnorm mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts<sup>262</sup> konform gehen.<sup>263</sup> Schließlich darf eine allgemeine Entstrickungs-

---

<sup>257</sup> Vgl. *Reiß*, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmensschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, S. 1225 ff.; *Spiegelberger/Wälzholz*, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmenschaft, DStR 2001, S. 1093 ff.

<sup>258</sup> Abgedruckt in Beilage zu FR 11/2001, S. 12.

<sup>259</sup> Vgl. hierzu obige Ausführungen unter Kapitel 2.B. auf Seiten 13 ff.

<sup>260</sup> So auch schon *Statzkowski*, Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im deutschen Steuerrecht, S. 422.

<sup>261</sup> So auch ausdrücklich *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 2 und 37.

<sup>262</sup> Warenverkehrsfreiheit (Art. 23 ff. EGV), Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 ff. EGV), Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EGV), Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EGV), Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EGV).

<sup>263</sup> So auch ausdrücklich *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 2 und 37.

norm auch das Recht der internationalen Doppelbesteuerungsabkommen<sup>264</sup> nicht außer Acht lassen.

---

<sup>264</sup> Im Weiteren wird dieses kurz als „Abkommensrecht“ bezeichnet.

## **Kapitel 4: Die Vereinbarkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda mit Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht**

Bei der nachfolgenden Prüfung der Vereinbarkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda mit Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht besteht grundsätzlich das Problem, dass der genaue Wortlaut dieser künftigen Norm nicht bekannt ist. Deshalb sind dieser Prüfung zwei Prämissen voranzustellen. Zum einen wird davon ausgegangen, dass die allgemeine Entstrickungsnorm die bisher bestehenden, oben dargestellten<sup>265</sup> Regelungen ersetzen soll. Des Weiteren wird angenommen, dass der heute herrschende weite Entstrickungsbegriff<sup>266</sup> die tatbestandliche Grundlage für die allgemeine Entstrickungsnorm bildet.

---

<sup>265</sup> Vgl. Kapitel 3.A.I. auf Seiten 30 ff.

<sup>266</sup> Hiernach liegt eine Entstrickung vor, wenn die stillen Reserven der Besteuerung entzogen werden. Vgl. oben Kapitel 3.B.I.1. auf Seiten 52 ff.

### **A. Substitution der durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift erfolgenden Besteuerung der stillen Reserven durch eine allgemeine Entstrickungsnorm**

Die Besteuerung der stillen Reserven, welche auf Grund der Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert<sup>267</sup> gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG erfolgt, stellt eine Durchbrechung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten steuerlichen Realisationsprinzips dar.<sup>268</sup> Eine derartige Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips ist nur gerechtfertigt, wenn die stillen Reserven andernfalls der Besteuerung entzogen würden, also ein Steuerausfall hinsichtlich der stillen Reserven drohte.<sup>269</sup> Auf die Kongruenz zwischen dieser Begründung für die Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips und der Definition der Entstrickung im Rahmen des hier vertretenen weiten Begriffsverständnisses wurde schon hingewiesen.<sup>270</sup> Soll die Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift durch eine allgemeine Entstrickungsnorm ersetzt werden, so führt diese Kongruenz aber zwangsläufig dazu, dass es sich bei dieser Besteuerung der stillen Reserven um eine gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips handeln muss, da ansonsten eine Entstrickung schon begrifflich nicht vorliegt. Ist demzufolge die Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift mit dem steuerlichen Realisationsprinzip unvereinbar, führt dies dazu, dass der Anwendungsbereich der künftigen Entstrickungsnorm nicht eröffnet ist, die allgemeine Entstri-

---

<sup>267</sup> Ausdrücklich klar zu stellen ist, dass die Hinzurechnung der Entnahmen zum Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG mit dem Buchwert nicht in Frage gestellt wird. Dies dient dem Ausgleich nichtbetrieblich veranlasster Vermögensveränderungen und damit der Gewinnneutralität der Entnahme. Vgl. hierzu auch schon oben Kapitel 2.A.I.1. auf Seiten 4 f. Hier geht es dagegen allein um die Besteuerung der stillen Reserven, welche dadurch erfolgt, dass die Entnahme nicht mit dem Buchwert, sondern dem regelmäßig höheren Teilwert bewertet wird.

<sup>268</sup> Vgl. hierzu Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff. und Kapitel 3.A.II.2. auf Seiten 47 f.

<sup>269</sup> Vgl. Kapitel 3.A.III. auf Seiten 48 ff.

<sup>270</sup> Vgl. Kapitel 3.B.I.1.d, auf Seiten 66 f.

ckungsnorm die Entnahmevorschrift also insoweit nicht ersetzen kann.

## **I. Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuerlichen Realisationsprinzip**

### **1. Begründung für die Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips im Rahmen der Entnahmevorschrift**

Zur Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips im Rahmen der Entnahmevorschrift wird vorgebracht, dass die stillen Reserven betrieblicher Wirtschaftsgüter andernfalls der Besteuerung entzogen würden, da nach ihrer Überführung in ein Privatvermögen im Rahmen der Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG eine Besteuerung der stillen Reserven selbst bei Veräußerung des Wirtschaftsguts grundsätzlich nicht stattfindet.<sup>271</sup> Dieser Argumentation könnte jedoch durch die Existenz und den Regelungsgehalt von § 17 und § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG die Grundlage entzogen sein.

---

<sup>271</sup> Vgl. auch oben Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff.

## **2. Die Auswirkungen von § 17 und § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG auf die Argumentation zur Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips**

### **a, Die Regelungsinhalte von § 17 und § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG heute**

#### **aa, Der Regelungsinhalt von § 17 EStG**

§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt, dass zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gehört, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens eins vom Hundert beteiligt war. Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. § 17 EStG erfasst ausschließlich Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften.<sup>272</sup> Daran ändert auch die Zuweisung der Gewinne zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nichts. Dies geschieht vornehmlich, um eine weitgehende wirtschaftliche Gleichstellung von Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften mit Gesellschaftern von Mitunternehmerschaften zu erreichen, welche gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gewerbliche

---

<sup>272</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.2.1974, VIII R 83/69, BStBl. II 1974, 706 = BFHE 112, 574; *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 17, Rn. 12.

Einkünfte erzielen.<sup>273</sup> § 17 EStG stellt demnach eine Durchbrechung des auf der Quellentheorie<sup>274</sup> basierenden Grundsatzes<sup>275</sup> dar, wonach im Privatvermögen Werterhöhungen der Vermögenssubstanz nicht besteuert werden.<sup>276</sup>

### **bb, Der Regelungsinhalt von § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG**

Nach § 22 Nr. 2 EStG sind sonstige Einkünfte auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG. Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG fallen darunter Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Hiervon ausgenommen sind gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Private Veräußerungsgeschäfte sind gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG<sup>277</sup> auch Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG gilt als Anschaffung unter anderem auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das

<sup>273</sup> Vgl. *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 17, Rn. 3.

<sup>274</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.B.III.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>275</sup> Vgl. hierzu aber Kapitel 4.A.I.2.d,aa, auf Seiten 92 ff.

<sup>276</sup> *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 17, Rn. 2.

<sup>277</sup> § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG behandelt Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb, und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG behandelt sog. Termingeschäfte. Beide Fälle werden in der vorliegenden Arbeit aus Gründen der Übersichtlichkeit ausgespart.



Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits, wobei gemäß § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG in den Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme und Betriebsaufgabe an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG oder nach § 16 Abs. 3 EStG angesetzte Wert tritt. Des Weiteren mindern sich gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 EStG abgezogen worden sind. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfasst demnach im Grundsatz alle Veräußerungen von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken, und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erweitert dies auf alle übrigen Wirtschaftsgüter.<sup>278</sup> Demzufolge durchbricht § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ebenfalls den Grundsatz der Nichtbesteuerung von Vermögensveränderungen im Privatvermögen.<sup>279</sup>

---

<sup>278</sup> § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG regelt die Konkurrenz zwischen § 17 EStG und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dahingehend, dass § 17 EStG nicht anzuwenden ist, wenn die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegen.

<sup>279</sup> Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 17, Rn. 2.

## **b, Die historische Entwicklung der §§ 17, 23 EStG**

### **aa, Die Regelungen im Einkommensteuergesetz von 1920**

Gemäß § 5 des Einkommensteuergesetzes vom 29.3.1920<sup>280</sup> (EStG 1920) gehörten zum steuerbaren Einkommen Einkünfte aus Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen, aus Arbeit sowie sonstige Einnahmen. Zu den sonstigen Einnahmen zählten nach § 11 Nr. 5 EStG 1920<sup>281</sup> insbesondere Gewinne, die durch einzelne Veräußerungsgeschäfte erzielt wurden. Dass hierin eine zu den heutigen §§ 17 und 23 EStG inhaltlich vergleichbare Vorschrift zu sehen ist, zeigt insbesondere ein Blick auf die Ausnahmegeschriften des § 12 Abs. 1 Nr. 12 und 13 sowie § 12 Abs. 2 EStG 1920<sup>282</sup>. Gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 12 EStG 1920<sup>283</sup> galten solche Gewinne nicht als steuerbares Einkommen, die durch Veräußerung von Gegenständen erzielt worden sind, die nach § 8 des Besitzsteuergesetzes vom 3.7.1913<sup>284</sup> zum nichtsteuerbaren Vermögen gehören, es sei denn, dass sie in der Absicht der Wiederveräußerung erworben worden sind. Nach § 12 Abs. 1 Nr. 13 Satz 1 EStG 1920<sup>285</sup> zählten des Weiteren solche Gewinne nicht zum steuerbaren Einkommen, die durch die Veräußerung von Grundstücken erzielt wurden, es sei denn, dass die Grundstücke erst innerhalb der letzten zehn Jahre oder zum Zwecke der Wiederveräußerung erworben worden waren. Schließlich bestimmte § 12 Abs. 2 Satz 1 EStG 1920<sup>286</sup>, dass Gewinne steuerfrei bleiben, die erzielt werden aus der Veräußerung der sämtlichen Anteile einer Personenvereinigung (z. B. Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung), deren Vermögen wesentlich aus Grund-

---

<sup>280</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>281</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>282</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>283</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>284</sup> RGBL. 1913, 524.

<sup>285</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>286</sup> RGBL. 1920, 359.

stücken besteht, sofern die sämtlichen Anteile seit dem 31.12.1919 in der Hand des Steuerpflichtigen vereinigt waren, es sei denn, dass der Steuerpflichtige die Anteile der Personenvereinigung oder dass die Personenvereinigung die Grundstücke noch nicht zehn Jahre besessen oder sie zum Zwecke der Veräußerung erworben haben. Die Regelung des § 11 Nr. 5 EStG 1920<sup>287</sup> sowie die Ausnahmen und Rückausnahmen hiervon in § 12 Abs. 1 Nr. 12 und 13 EStG 1920<sup>288</sup> und in § 12 Abs. 2 EStG 1920<sup>289</sup> zeigen, dass im Rahmen des EStG 1920<sup>290</sup> im Grundsatz von einer Steuerbarkeit von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften auszugehen war.

## **bb, Die Regelungen im Einkommensteuergesetz von 1925**

Durch das Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925<sup>291</sup> (EStG 1925) wurde der bis heute geltende Dualismus der Einkunftsarten erstmals ausdrücklich kodifiziert. So bestimmte § 7 Abs. 2 Nr. 1 EStG 1925<sup>292</sup>, dass bei Einkünften gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG 1925<sup>293</sup>, also bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und bei Einkünften aus sonstiger selbstständiger Berufstätigkeit, als Einkommen der Gewinn zu gelten habe. Demgegenüber war bei den Einkünften gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 bis 8 EStG 1925<sup>294</sup>, also den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit, den Einkünften aus Kapitalvermögen, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen sowie bei sonstigen wiederkehrenden Bezügen und bei

---

<sup>287</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>288</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>289</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>290</sup> RGBL. 1920, 359.

<sup>291</sup> RGBL. I 1925, 189.

<sup>292</sup> RGBL. I 1925, 189.

<sup>293</sup> RGBL. I 1925, 189.

<sup>294</sup> RGBL. I 1925, 189.

sonstigen Leistungsgewinnen i. S. v. §§ 41, 42 EStG 1925<sup>295</sup> als Einkommen der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben anzusehen. Diesen Überschusseinkünften lag die Quellentheorie zu Grunde<sup>296</sup>, wonach nur die Erträge einer Quelle, nicht aber die Vermögensveränderungen in der Quelle selbst als steuerrelevantes Einkommen anzusehen sind.<sup>297</sup> Eine dem heutigen § 17 EStG ähnliche Regelung fand sich im EStG 1925<sup>298</sup> im dortigen § 30 Abs. 3. Hiernach galten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Gewinne aus der der Veräußerung eines Gewerbebetriebs gleichgestellten Veräußerung von Anteilen an einer Erwerbsgesellschaft (Anteile an einer GmbH, Aktien, usw.), wenn der Veräußerer am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Eine wesentliche Beteiligung lag gemäß § 30 Abs. 3 Satz 2 EStG 1925<sup>299</sup> vor, wenn der Veräußerer im Veräußerungszeitpunkt an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel beteiligt war oder innerhalb der letzten zehn Jahre zu mehr als einem Viertel beteiligt gewesen war. § 30 Abs. 3 EStG 1925<sup>300</sup> betraf dabei ausschließlich im Privatvermögen gehaltene Anteile an derartigen Erwerbsgesellschaften.<sup>301</sup> Dies wird unter anderem daran deutlich, dass § 30 Abs. 3 Satz 4 EStG 1925<sup>302</sup> ausdrücklich anordnete, dass für die Ermittlung des Gewinns die die Überschusseinkünfte betreffende Vorschrift des § 7 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1925<sup>303</sup> zu gelten habe.<sup>304</sup> Des Weiteren waren im EStG 1925<sup>305</sup> auch vergleichbare Vorschriften zu den heutigen Regelungen der § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG zu finden. Gemäß § 41 Abs. 1

---

<sup>295</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>296</sup> *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 7, Anm. 7.

<sup>297</sup> Vgl. auch schon oben Kapitel 2.B.III.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>298</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>299</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>300</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>301</sup> Vgl. *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 30, Anm. 28 f.

<sup>302</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>303</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>304</sup> So auch *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 30, Anm. 40.

<sup>305</sup> RGBl. I 1925, 189.

Nr. 1 EStG 1925<sup>306</sup> waren als sonstige Leistungsgewinne i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1925<sup>307</sup> unter anderem Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften in den Grenzen des § 42 EStG 1925<sup>308</sup> anzusehen, es sei denn, dass es sich um Gegenstände handelte, deren Wert bei einer Gewinnermittlung nach §§ 12, 13 EStG 1925<sup>309</sup> oder bei den Einkünften gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG 1925<sup>310</sup> als Einnahme in Ansatz gebracht werden musste. § 42 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925<sup>311</sup> grenzte den Kreis steuerpflichtiger Veräußerungsgeschäfte auf so genannte Spekulationsgeschäfte ein. Als Spekulationsgeschäfte galten gemäß § 42 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 lit. a EStG 1925<sup>312</sup> Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zwei Jahre sowie gemäß § 42 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 lit. b EStG 1925<sup>313</sup> Veräußerungsgeschäfte über andere Gegenstände, insbesondere Wertpapiere, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als drei Monate betrug. Einen wichtigen Besteuerungsvorbehalt konstituierte des Weiteren § 42 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1925<sup>314</sup>. Danach blieben Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften steuerfrei, wenn der Steuerpflichtige dartun konnte, dass der veräußerte Gegenstand nicht zum Zwecke gewinnbringender Wiederveräußerung erworben worden war.

Dies zeigt, dass die Besteuerung der Spekulationsgewinne eine absolute Ausnahme zu der Regel der Einkommensteuerfreiheit einzelner privater Veräußerungsgeschäfte war.<sup>315</sup> Dies wurde zudem dadurch bekräftigt, dass der Steuerpflichtige die durch die Spekulationsfristen von zwei Jahren bzw. drei Monaten eintretende

---

<sup>306</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>307</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>308</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>309</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>310</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>311</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>312</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>313</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>314</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>315</sup> *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 30, Anm. 29.

Rechtsvermutung<sup>316</sup> für ein Spekulationsgeschäft durch den Nachweis der fehlenden Wiederveräußerungsabsicht widerlegen konnte. Der Grund für diese ausnahmsweise Besteuerung der Spekulationsgeschäfte lag in deren charakterlicher Ähnlichkeit zu einer gewerbsmäßigen Tätigkeit, welche sich insbesondere aus der bei Erwerb vorliegenden Wiederveräußerungsabsicht ergab.<sup>317</sup> Es sollten demzufolge damals ausschließlich Veräußerungsgeschäfte erfasst werden, die eine Gewerbsähnlichkeit aufwiesen. Sehr interessant ist insoweit, dass in der jüngeren Rechtsprechung des BFH<sup>318</sup> zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel<sup>319</sup> dieses damals

<sup>316</sup> Vgl. hierzu *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 42, Anm. 3.

<sup>317</sup> *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 30, Anm. 29.

<sup>318</sup> BFH GrS, Beschluss v. 10.12.2001, 1/98, BStBl. II 2002, 291 = BFHE 197, 240; BFH, Urteil v. 16.5.2002, III R 9/98, BStBl. II 2002, 571 = BFHE 199, 246; BFH, Urteil v. 13.8.2002, VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 = BFHE 199, 551; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 = BFHE 200, 293; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 5/00, BStBl. II 2003, 286 = BFHE 200, 512; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 108/96, BFH/NV 2003, 455; BFH, Urteil v. 14.10.2002, VIII R 70/98, BFH/NV 2003, 742; BFH, Urteil v. 16.10.2002, X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 = BFHE 200, 380.

<sup>319</sup> Mit der Formel „gewerblicher Grundstückshandel“ wird das Problem der Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von gewerblicher Betätigung i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG im Bereich des An- und Verkaufs von Grundstücken bzw. der Errichtung von Gebäuden und deren Veräußerung angesprochen. Die private Vermögensverwaltung ist negatives Tatbestandsmerkmal des Begriffs des Gewerbebetriebs gemäß § 15 Abs. 2 EStG. Vgl. hierzu schon oben Fn. 12. Zur Konkretisierung der Unterscheidung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Betätigung hat der BFH auf dem Gebiet des gewerblichen Grundstückshandels die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt, welcher Indizwirkung für eine bei Erwerb vorhandene Wiederveräußerungsabsicht zukommt. Danach liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf von in der Regel fünf Jahren mehr als 3 Objekte veräußert werden. Grundlegend BFH, Urteil v. 9.12.1986, VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244 = BFHE 148, 480. Seither ständige Rechtsprechung vgl. BFH, Urteil v. 22.5.1987, III R 212/53, BFH/NV 1987, 717; BFH, Urteil v. 3.6.1987, III R 209/83, BStBl. II 1988, 277 = BFHE 150, 418; BFH, Urteil v. 23.10.1987, III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 = BFHE 151, 399; BFH, Beschluss v. 7.12.1988, VIII B 71/88, BStBl. II 1989, 566 = BFHE 155, 44; BFH, Urteil v. 18.1.1989, X R 108/88, BStBl. II 1990, 1051 = BFHE 156, 115; BFH, Urteil v. 14.3.1989, VIII R 373/83, BStBl. II 1990, 1053 = BFHE 158, 214; BFH, Urteil v. 1.12.1989, III R 56/85, BStBl. II 1990, 1054 = BFHE 159, 167; BFH, Urteil v. 20.11.1990, VIII R 15/87, BStBl. II 1991, 345 = BFHE 163, 66; BFH, Urteil v. 25.4.1991, IV R 111/90, BStBl. II 1992, 283 = BFHE 165, 188; BFH, Urteil v. 12.7.1991, III R 47/88, BStBl. II 1992, 143 = BFHE 165, 498; BFH, Urteil v. 18.9.1991, XI R 23/90, BStBl. II 1992, 135 = BFHE 165, 521; BFH, Urteil v. 11.3.1992, XI R 17/90, BStBl. II 1992, 1007 = BFHE 167, 401; BFH GrS, Beschluss v. 3.7.1995, 1/93, BStBl. II 1995, 617 = BFHE 178, 86; BFH, Urteil v. 9.5.1996, IV R 74/95, BStBl. II 1996, 599 = BFHE 181, 19; BFH, Urteil v. 18.5.1999, I R 118/97, BStBl. II 2000, 28 = BFHE 188, 561; BFH, Urteil v. 15.3.2000, X R 130/97, BStBl. II 2001, 530 = BFHE 191, 360; BFH GrS, Be-

gesetzliche Erfordernis der Wiederveräußerungsabsicht bei Erwerb für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bei weniger als vier Veräußerungsobjekten wieder auftaucht. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt demnach auch bei weniger als vier Veräußerungsobjekten, also beispielsweise auch bei nur einem Veräußerungsobjekt vor, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zweifelsfrei von vornherein eine unbedingte Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen bestanden hat.<sup>320</sup> Dies lässt den Schluss zu, dass in § 41 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 42 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 lit. a i. V. m. § 42 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1925<sup>321</sup> die Besteuerung einer Art gewerblichen Grundstückshandels nach heutigem Verständnis kodifiziert war. Demzufolge stellte sich damals das Problem des gewerblichen Grundstückshandels, wie es heute vorzufinden ist, nicht, da es in den §§ 41, 42 EStG 1925<sup>322</sup> geregelt war. Zwar war auch zum damaligen Zeitpunkt gewerblicher Grundstückshandel denkbar und bekannt. Jedoch erforderte ein in Spekulationsgeschäften bestehender besonderer Gewerbebetrieb<sup>323</sup> einen

---

schluss v. 10.12.2001, 1/98, BStBl. II 2002, 291 = BFHE 197, 240; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 5/00, BStBl. II 2003, 286 = BFHE 200, 512; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 = BFHE 200, 293; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 28/00, BStBl. II 2003, 133 = BFHE 200, 304; BFH, Urteil v. 19.9.2002, X R 51/98, BStBl. II 2003, 394 = BFHE 201, 19; BFH, Urteil v. 16.10.2002, X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 = BFHE 200, 380; BFH, Urteil v. 28.11.2002, III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 = BFHE 201, 133; BFH, Urteil v. 5.12.2002, IV R 57/01, BStBl. II 2003, 16 = BFHE 201, 169; BFH, Urteil v. 9.12.2002, VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294 = BFHE 201, 180; BFH, Urteil v. 12.12.2002, III R 20/01, BStBl. II 2003, 297 = BFHE 200, 388; BFH, Beschluss v. 19.12.2002, IX B 39/02, BFH/NV 2003, 479; BFH, Beschluss v. 10.1.2003, XI B 80/00, BFH/NV 2003, 898; BFH, Urteil v. 23.1.2003, IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467 = BFHE 201, 278; BFH, Beschluss v. 28.1.2003, VIII B 227/02, BFH/NV 2003, 905; BFH, Urteil v. 20.2.2003, III R 10/01, BStBl. II 2003, 510 = BFHE 201, 515; BFH, Urteil v. 11.3.2003, IX R 77/99, BFH/NV 2003, 911; BFH, Beschluss v. 10.4.2003, X B 109/02, BFH/NV 2003, 1082.

<sup>320</sup> BFH GrS, Beschluss v. 10.12.2001, 1/98, BStBl. II 2002, 291 = BFHE 197, 240; BFH, Urteil v. 16.5.2002, III R 9/98, BStBl. II 2002, 571 = BFHE 199, 246; BFH, Urteil v. 13.8.2002, VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811 = BFHE 199, 551; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 108/96, BFH/NV 2003, 455; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 = BFHE 200, 293; BFH, Urteil v. 18.9.2002, X R 5/00, BStBl. II 2003, 286 = BFHE 200, 512; BFH, Urteil v. 14.10.2002, VIII R 70/98, BFH/NV 2003, 742; BFH, Urteil v. 16.10.2002, X R 74/99, BStBl. II 2003, 245 = BFHE 200, 380.

<sup>321</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>322</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>323</sup> Der Begriff des Gewerbebetriebs war im EStG 1925, RGBl. I 1925, 189 und auch in anderen Reichsgesetzen nicht definiert. *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 6, Anm. 17 definierte den Begriff des

nach außen in Erscheinung getretenen Willen, d. h. die lediglich Dritten verborgene innere Absicht, sich durch wiederholte Spekulationsgeschäfte eine dauernde Einnahmequelle zu verschaffen, reichte nicht aus.<sup>324</sup> In letzterem Falle fehlte im Rahmen der Definition des Begriffs des Gewerbebetriebs das Merkmal der Berufsmäßigkeit der Tätigkeit.<sup>325</sup> Mit Ausnahme des Merkmals der Berufsmäßigkeit waren der gewerbliche Grundstückshandel und die Spekulationsgeschäfte von den gleichen Merkmalen gekennzeichnet.<sup>326</sup> Geht man mithin davon aus, dass die §§ 41, 42 EStG 1925<sup>327</sup> eine Art gewerblichen Grundstückshandel nach heutigem Verständnis regelten, bestätigt dies jedenfalls nochmals die absolute Ausnahmestellung der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte im EStG 1925<sup>328</sup>.

## **cc, Die Regelungen im Einkommensteuergesetz von 1934**

In Systematik und Aufbau entsprach das Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934<sup>329</sup> (EStG 1934) weitgehend dem heutigen Einkommensteuergesetz. Die Regelung über die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften des § 30 Abs. 3 EStG 1925<sup>330</sup> wurde sachlich unverändert in den

---

Gewerbebetriebs als eine berufsmäßige, selbstständige und erlaubte, auf die Erzielung von Gewinn durch Bereitstellung von Sachgütern oder Dienstleistungen zur Befriedigung des Bedarfs anderer an solchen gerichtete, nicht lediglich in der Ausübung einer Kunst oder Wissenschaft bestehende Tätigkeit. Zu anderen, meist ähnlichen Begriffsdefinitionen vgl. *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 6, Anm. 17.

<sup>324</sup> Vgl. hierzu *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 42, Anm. 4 c.

<sup>325</sup> *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 42, Anm. 4 c.

<sup>326</sup> *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, § 42, Anm. 4 c.

<sup>327</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>328</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>329</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>330</sup> RGBl. I 1925, 189.



§ 17 EStG 1934<sup>331</sup> übernommen. Die Wesentlichkeitsgrenze lag demzufolge nach wie vor bei einer mehr als 25 prozentigen Beteiligung. Die Besteuerung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften war im EStG 1934<sup>332</sup> als Unterart der sonstigen Einkünfte gemäß § 22 Nr. 2 EStG 1934<sup>333</sup> in § 23 EStG 1934<sup>334</sup> geregelt. Die für das Vorliegen eines steuerpflichtigen spekulativen Veräußerungsgeschäfts hinsichtlich der Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, maßgebliche Spekulationsfrist von zwei Jahren wurde in § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG 1934<sup>335</sup> beibehalten. Dagegen wurde bei den Veräußerungsgeschäften über andere Wirtschaftsgüter, insbesondere über Wertpapiere, die für die Besteuerung maßgebliche Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung von drei Monaten gemäß § 42 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 lit. b EStG 1925<sup>336</sup> in § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. b EStG 1934<sup>337</sup> auf ein Jahr verlängert. Die meines Erachtens gravierendste Veränderung im Rahmen der Besteuerung der Spekulationsgeschäfte erfolgte aber dadurch, dass im EStG 1934<sup>338</sup> eine dem § 42 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1925<sup>339</sup> entsprechende Regelung nicht mehr galt. Der Steuerpflichtige konnte demnach das durch die Spekulationsfristen vermutete Vorliegen einer von Anfang an gegebenen Wiederveräußerungsabsicht nicht mehr widerlegen. Der Nachweis der bei Anschaffung fehlenden Absicht zur gewinnbringenden Wiederveräußerung war ihm dadurch abgeschnitten. Deshalb lag es auf Grund der historischen Entwicklung der Vorschrift nahe, den Willen des Gesetzgebers dahingehend zu verstehen, dem sehr selten eindeutig zu entscheidenden Streit über den inneren Beweggrund der An-

---

<sup>331</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>332</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>333</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>334</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>335</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>336</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>337</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>338</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>339</sup> RGBl. I 1925, 189.

schaffung und Veräußerung ein Ende zu bereiten.<sup>340</sup> Dies hätte dazu geführt, dass sich die Steuerbarkeit allein aus dem objektiven Tatbestand der Anschaffung und Veräußerung innerhalb des Zweijahres- bzw. Einjahreszeitraums ergeben hätte, das subjektive Tatbestandsmerkmal der Wiederveräußerungs-, oder Spekulationsabsicht folglich weggefallen wäre. Jedoch entbrannte auf Grund der Beibehaltung der Bezeichnung „Spekulationsgeschäfte“ in der Gesetzesüberschrift und im Text des § 23 EStG 1934<sup>341</sup> sowie im Text des § 22 Nr. 2 EStG 1934<sup>342</sup> ein Streit darüber, ob das Vorliegen des subjektiven Merkmals der Spekulationsabsicht nicht doch Tatbestandsvoraussetzung ist. Selbst beim Bundesverfassungsgericht<sup>343</sup> kam in dieser Frage kein eindeutiges Votum zu Stande. Die Hälfte der an diesem Beschluss beteiligten Richter lehnte die Existenz eines subjektiven Tatbestandsmerkmals ab und sah in der Überschrift „Spekulationsgeschäfte“ nur eine aus der Tradition des § 42 EStG 1925<sup>344</sup> übernommene technische Bezeichnung, welche für die Auslegung der Vorschrift keine Bedeutung hat.<sup>345</sup> Die andere Hälfte der Richter kam u. a. wegen der Verwendung des Begriffs „Spekulationsgeschäfte“ zu der Auslegung, dass die Spekulationsabsicht zum Steuertatbestand gehört.<sup>346</sup> Der BFH<sup>347</sup> folgte der erst-

<sup>340</sup> So jedenfalls ObFGH, Urteil v. 4.7.1950, IV 53/50, BFHE 54, 503. Die amtliche Begründung für die Nichtübernahme des § 42 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1925, RGBL. I 1925, 189, in § 23 EStG 1934, RGBL. I 1934, 1005, gab hierfür jedoch nichts her. Sie ging dahin, dass eine besondere steuerliche Schonung der Spekulationsgewinne nicht erforderlich sei. Vgl. hierzu RStBl. I 1935, 33.

<sup>341</sup> RGBL. I 1934, 1005.

<sup>342</sup> RGBL. I 1934, 1005.

<sup>343</sup> BVerfG, Beschluss v. 9.7.1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 = BStBl. II 1970, 156. Diese Entscheidung erging zu § 23 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes vom 15.8.1961 (EStG 1961), BGBl. I 1961, 1254, der bis auf die kürzere Spekulationsfrist von sechs Monaten bei anderen Wirtschaftsgütern gleichlautend zu § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1934, RGBL. I 1934, 1005, war.

<sup>344</sup> RGBL. I 1925, 189.

<sup>345</sup> BVerfG, Beschluss v. 9.7.1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 = BStBl. II 1970, 156.

<sup>346</sup> BVerfG, Beschluss v. 9.7.1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 = BStBl. II 1970, 156.

<sup>347</sup> BFH, Urteil v. 29.8.1969, VI R 319/67, BStBl. II 1969, 705 = BFHE 96, 520; BFH, Urteil v. 7.8.1970, VI R 166/67, BStBl. II 1970, 806 = BFHE 100, 93; BFH, Urteil v. 16.1.1973, VIII R 96/70, BStBl. II 1973, 445 = BFHE 108, 502; BFH, Urteil v. 31.8.1994, X R 66/92, BFH/NV 1995, 391; BFH, Beschluss v. 1.4.1996, X B 53/95, BFH/NV 1996, 675; BFH, Urteil v. 2.5.2000, IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469 = BFHE 192, 88; BFH, Beschluss v. 15.12.2000, IX B 128/99, BStBl. II 2001, 411 = BFHE 194, 157.

genannten Ansicht der Verfassungsrichter, wonach für die Entstehung der Steuerpflicht ein Handeln des Steuerpflichtigen in spekulativer Absicht nicht erforderlich ist. In der Literatur wurde dieser Auffassung des BFH teils zugestimmt<sup>348</sup>, teils wurde ihr widersprochen<sup>349</sup>. Einer Entscheidung dieses Streits bedarf es heute nicht mehr, da mit In-Kraft-Treten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>350</sup> der Begriff „Spekulationsgeschäfte“ in der Überschrift und im Text des § 23 EStG sowie im Text des § 22 Nr. 2 EStG durch die Formulierung „Private Veräußerungsgeschäfte“ ersetzt wurde. Der Gesetzeswortlaut stellt damit klar, dass die Spekulationsabsicht kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des § 23 EStG ist.<sup>351</sup>

## **dd, Die weitere Entwicklung der Vorschriften**

Die von § 17 EStG 1934<sup>352</sup> übernommene Grenze für eine wesentliche Beteiligung von 25 Prozent galt über Jahrzehnte hin unverändert, bis sie durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>353</sup> auf zehn Prozent herabgesetzt wurde. Zuletzt

<sup>348</sup> Vangerow, Zur Tragweite des Begriffes der Spekulationsgeschäfte (§ 23 EStG), StuW 1970, S. 329 ff.; Faut, Zur Problematik des § 23 Abs. 1 Ziff. 1 a EStG (Spekulationsgeschäfte, Grundstücke betreffend) angesichts der herrschenden Preissteigerungen, StuW 1970, S. 681 ff.

<sup>349</sup> Labus, Besteuerung von Spekulationsgewinnen, BB 1969, S. 1164 f.; Jakobs, Die Spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von Nachlaßgegenständen, DB 1970, S. 1099 ff.; Neeb, Die Besteuerung von Spekulationsgewinnen, StuW 1991, S. 52 ff.

<sup>350</sup> BGBl. I 1999, 402.

<sup>351</sup> Vgl. die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 14/443, S. 28; auch BFH, Beschluss v. 15.12.2000, IX B 128/99, BStBl. II 2001, 411 = BFHE 194, 157; Urban, Kritische Würdigung der Neuregelung des § 23 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Information StuW 1999, S. 389 ff.; Paus, Änderungen, neue Probleme und neue Gestaltungsmöglichkeiten bei privaten „Spekulationsgeschäften“ mit Grundstücken, Information StuW 1999, S. 513 ff.; Hertzog/Lutterbach, Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, S. 521 ff.; Schmidt/Heinicke, EStG, § 23, Rn. 3; Ritzrow, Private Wertpapier- und Termingeschäfte (Spekulationsgeschäfte) i.S. des § 23 EStG, BuW 2000, S. 658 ff.

<sup>352</sup> RGBl. I 1934, 1005.

<sup>353</sup> BGBl. I 1999, 402.

wurde die maßgebliche Beteiligungsgrenze schließlich durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000<sup>354</sup> auf ein Prozent abgesenkt. Einhergehend damit wurde auch auf den Begriff der Wesentlichkeit der Beteiligung verzichtet. Im Rahmen des § 23 EStG wurde der Zeitraum, innerhalb dessen bei beweglichen Wirtschaftsgütern, insbesondere Wertpapieren, ein Spekulationsgeschäft vorliegt, zunächst durch das Gesetz zur Neuordnung der Steuern vom 16.12.1954<sup>355</sup> von einem Jahr auf drei Monate abgesenkt und durch das Steueränderungsgesetz vom 30.7.1960<sup>356</sup> wieder auf sechs Monate heraufgesetzt. Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>357</sup> erfolgte schließlich die Heraufsetzung der Spekulationsfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG auf die bis heute gültigen zehn Jahre hinsichtlich der Veräußerung von Grundstücken und auf ein Jahr hinsichtlich der Veräußerung von anderen Wirtschaftsgütern. Auf Grund der Änderung der Bezeichnung von „Spekulationsgeschäfte“ in „Private Veräußerungsgeschäfte“<sup>358</sup> durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>359</sup> sollte nicht mehr von „Spekulationsfristen“, sondern besser von „Behaltensfristen“ die Rede sein.

### c, Ausblick

Fraglich ist, ob diese Behaltensfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG in Zukunft überhaupt noch Bestand haben werden. So war in dem von den Fraktionen von SPD und Bündnis 90/Die Grünen<sup>360</sup> sowie in dem von der Bundesregie-

---

<sup>354</sup> BGBl. I 2000, 1433.

<sup>355</sup> BGBl. I 1954, 373.

<sup>356</sup> BGBl. I 1960, 616.

<sup>357</sup> BGBl. I 1999, 402.

<sup>358</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 4.A.I.2.b,cc, auf Seiten 86 ff.

<sup>359</sup> BGBl. I 1999, 402.

<sup>360</sup> BT-Drucks. 15/119.

rung<sup>361</sup> eingebracht und vom Bundestag zunächst verabschiedeten<sup>362</sup> Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) bereits vorgesehen, die Behaltensfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ersatzlos zu streichen. In der vom Bundestag<sup>363</sup> und Bundesrat<sup>364</sup> am 11.4.2003 verabschiedeten Fassung<sup>365</sup> wurde davon jedoch letztlich abgesehen.<sup>366</sup> Nichtsdestotrotz ist in näherer Zukunft mit der Abschaffung der Behaltensfristen, folglich mit einer generellen Besteuerung von privaten Veräußerungseinkünften, zu rechnen<sup>367</sup>, was auch einer in der Literatur weit verbreiteten Forderung entspräche.<sup>368</sup>

#### d, Schlussfolgerung

Die Argumentation zur Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips durch die Besteuerung der stillen Reserven auf Grund der Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmenvorschrift<sup>369</sup> geht bis dato dahin, dass diese Besteuerung als Ultima Ratio gerechtfertigt sei, da im deutschen Einkommensteuerrecht im Bereich des Überschuss- und Privatvermögens eine Besteuerung der stillen Reserven nicht erfolge, mithin ein Steueraus-

<sup>361</sup> BT-Drucks. 15/287 und 15/312.

<sup>362</sup> BT-Plenarprot. 15/29, S. 2221A-2243D und S. 2248C.

<sup>363</sup> BT-Plenarprot. 15/41, S. 3369B-3374C.

<sup>364</sup> BR-Plenarprot. 787, S. 101C-110A; siehe auch BT-Drucks. 253/03.

<sup>365</sup> Vgl. Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses v. 10.4.2003, BT-Drucks. 15/841.

<sup>366</sup> Vgl. auch Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660.

<sup>367</sup> So auch Möstl, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStR 2003, S. 720 ff.; Hey, Viel Unsicherheit, wenig Ertrag! Der lange Weg des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, DB 2003, Heft 18, S. I.

<sup>368</sup> Widmann, Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne – eine Crux des deutschen Steuerrechts, in: Kirchhof u. a., Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, S. 865 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 597; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 716 ff. m. w. N.

<sup>369</sup> Die folgenden Ausführungen gelten für den Betriebsaufgabebestand des § 16 Abs. 3 EStG entsprechend.

fall drohe.<sup>370</sup> Die Regelungsinhalte der Ausnahmenvorschriften der § 17 und § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG haben bislang soweit ersichtlich keine ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit und Überzeugungskraft dieser Argumentation heraufbeschworen.

**aa, Das Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen der grundsätzlichen Nichtbesteuerung von Vermögensveränderungen im Privatvermögen und den §§ 17, 23 EStG**

Fraglich ist aber, ob die Nichtbesteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach wie vor als eine Grundentscheidung des Gesetzgebers angesehen werden kann und die §§ 17, 23 EStG Ausnahmen hierzu darstellen<sup>371</sup>. Bereits die historische Entwicklung<sup>372</sup> dieser beiden Vorschriften legt die Annahme einer Umkehrung dieses Regel-Ausnahme-Verhältnisses nahe. Die §§ 17, 23 EStG bzw. gleichartige Regelungen in früheren Gesetzen<sup>373</sup> stellten zwar seit jeher eine Durchbrechung der Quellentheorie und damit des Dualismus der Einkunftsarten dar<sup>374</sup>, jedoch wurde diese Durchbrechung nach und nach immer mehr ausgeweitet. § 42 EStG 1925<sup>375</sup> sollte ausschließlich Spekulationsgeschäfte mit gewerbsähnlichem Charakter, also absolute Ausnahmefälle erfassen.<sup>376</sup> Durch die

<sup>370</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff. und Kapitel 3.A.III. auf Seiten 48 ff.

<sup>371</sup> So BFH GrS, Beschluss v. 10.12.2001, 1/98, BStBl. II 2002, 291 = BFHE 197, 240; BFH, Urteil v. 18.5.1999, I R 118/97, BStBl. II 2000, 28 = BFHE 188, 561; vgl. auch BVerfG, Beschluss v. 9.7.1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 = BStBl. II 1970, 156. Vgl. auch schon oben Kapitel 2.B.III.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>372</sup> Vgl. hierzu Kapitel 4.A.I.2.b, auf Seiten 80 ff.

<sup>373</sup> Vgl. hierzu Kapitel 4.A.I.2.b,aa, und bb, auf Seiten 80 ff.

<sup>374</sup> von Bornhaupt, System- und Verfassungsverstöße des § 23 EStG in seiner jetzigen Fassung und erst recht nach Maßgabe des dem Bundesrat vorliegenden Entwurfs des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, DStR 2003, S. 125 ff. Vgl. auch schon oben Kapitel 2.B.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>375</sup> RGBl. I 1925, 189.

<sup>376</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.A.I.2.b,bb, auf Seiten 81 ff.

Nichtübernahme der Möglichkeit des Nachweises fehlender Wiederveräußerungsabsicht in den § 23 EStG 1934<sup>377</sup> wurde der Ausnahmecharakter des § 23 EStG aber schon aufgeweicht, da nicht mehr nur reine Spekulationsgeschäfte darunter fielen. Eine Spekulationsabsicht war nach der Rechtsprechung des BFH ab diesem Zeitpunkt nicht mehr erforderlich.<sup>378</sup> Dies wird nunmehr durch die Änderung der Bezeichnung in „Private Veräußerungsgeschäfte“ durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>379</sup> auch am Gesetzeswortlaut deutlich.<sup>380</sup> Eine weitere Ausweitung der Durchbrechung des Dualismus der Einkunftsarten bzw. eine weitere Abkehr von der Quellentheorie<sup>381</sup> fand zum einen durch die Verlängerung der Behaltensfristen in § 23 EStG auf zehn Jahre bzw. ein Jahr<sup>382</sup> sowie andererseits durch die schrittweise Herabsetzung der maßgeblichen Beteiligungsgrenze in § 17 EStG auf ein Prozent<sup>383</sup> statt.

Daneben spräche auch der mittlerweile anders zu beurteilende Gesetzeszweck von § 17 und § 23 EStG für die Umkehrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses. Sollte § 17 EStG früher vornehmlich eine wirtschaftliche Gleichstellung von Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften und Mitunternehmern herstellen<sup>384</sup>, so ist dieser Zweck heute etwas in den Hintergrund getreten. Die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf ein Prozent hat eine charakterliche Veränderung des § 17 EStG dahingehend bewirkt, dass nunmehr der auf Grund der Veräußerung eintretende Zuwachs an finanzieller

---

<sup>377</sup> RGBI. I 1934, 1005.

<sup>378</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.A.I.2.b,cc, auf Seiten 86 ff.

<sup>379</sup> BGBl. I 1999, 402.

<sup>380</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.A.I.2.b,cc, auf Seiten 86 ff.

<sup>381</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 2.B.III.3.c,bb,ccc, auf Seiten 25 f.

<sup>382</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.A.I.2.b,dd, auf Seiten 89 f.

<sup>383</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.A.I.2.b,dd, auf Seiten 89 f.

<sup>384</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 27.10.1992, VIII R 87/89, BStBl. II 1993, 340 = BFHE 170, 53; BFH, Urteil v. 21.12.1993, VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648 = BFHE 174, 324; vgl. auch *Wolff-Diepenbrock*, Zur Entstehungsgeschichte und Systematik des § 17 des Einkommensteuergesetzes, in: *Kirchhof* u. a., Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, S. 875 ff.

Leistungsfähigkeit<sup>385</sup> im Vordergrund steht.<sup>386</sup> Ein ähnlicher Wandel des Gesetzeszwecks ist auch bei § 23 EStG zu beobachten. Der Gesetzgeber wollte ursprünglich die Spekulationsgeschäfte wegen ihrer Gewerbsähnlichkeit besteuern.<sup>387</sup> Im Laufe der Zeit, insbesondere durch die Verlängerung der Behaltensfristen auf zehn Jahre bzw. ein Jahr, hat jedoch der Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit immer mehr an Gewicht gewonnen.<sup>388</sup> Des Weiteren müsste auch Berücksichtigung finden, dass die §§ 17 und 23 EStG nahezu alle Wirtschaftsgüter<sup>389</sup> erfassen<sup>390</sup> und die Steuerpflicht nach § 23 EStG nicht einmal eine Verwendung des Grundstücks bzw. anderen Wirtschaftsguts zur Einkünfteerzielung zur Voraussetzung hat. Demzufolge fällt beispielsweise auch die Veräußerung eines unbebauten Grundstücks, welches der Steuerpflichtige nicht vermietet oder verpachtet hat, welches der Steuerpflichtige also nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 EStG nutzt, unter den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.<sup>391</sup>

<sup>385</sup> BFH, Urteil v. 16.5.1995, VIII R 33/94, BStBl. II 1995, 870 = BFHE 178, 197; BFH, Beschluss v. 18.1.1999, VIII B 80/98, BStBl. II 1999, 486 = BFHE 187, 565; BFH, Urteil v. 13.7.1999, VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820 = BFHE 190, 87; BFH, Urteil v. 9.5.2000, VIII R 41/99, BStBl. II 2000, 686 = BFHE 192, 273; BFH, Beschluss v. 23.1.2003, VIII B 121/01, BFH/NV 2003, 767.

<sup>386</sup> Vgl. *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 17, Rn. 3.

<sup>387</sup> Vgl. hierzu Kapitel 4.A.I.2.b,bb, auf Seiten 81 ff.

<sup>388</sup> Vgl. hierzu die Gesetzesbegründung zur Verlängerung der Behaltensfristen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402, in BT-Drucks. 14/23, S. 179 und in BT-Drucks. 14/265, S. 180; vgl. auch BFH, Urteil v. 2.5.2000, IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469 = BFHE 192, 88; BFH, Urteil v. 2.5.2000, IX R 73/98, BStBl. II 2000, 614 = BFHE 192, 435; BFH, Beschluss v. 5.3.2001, IX B 90/00, BStBl. II 2001, 405 = BFHE 195, 205; vgl. auch *Stuhrmann*, Einkünfteerzielungsabsicht unter Berücksichtigung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, StB 2003, S. 82 f.; *Möstl*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStR 2003, S. 720 ff.

<sup>389</sup> Der Wirtschaftsgutbegriff in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist der Gleiche wie der in den §§ 4 ff. EStG. Demzufolge fallen auch immaterielle Wirtschaftsgüter sowie Forderungen darunter. Vgl. hierzu *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 23, Rn. 12 und *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 5, Rn. 93 ff.

<sup>390</sup> Von § 17 EStG werden lediglich Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von unter einem Prozent nicht erfasst. Bei § 23 EStG ausdrücklich ausgenommen sind gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

<sup>391</sup> Zum Ganzen wohl ebenso *Eilers/R. Schmidt*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 17 EStG, Anm. 2, die die Frage stellen, ob der Einkünfte dualismus noch dem verfassungsrechtlich verankerten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftli-



Gegen eine Umkehrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses spräche freilich die Existenz der Behaltensfristen an sich. Dieses Argument würde aber mit der zu erwartenden<sup>392</sup> Streichung der Behaltensfristen wegfallen.

### **bb, Die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift als Ultima Ratio**

#### **aaa, Eigene Auffassung**

Selbst wenn man aber nicht so weit gehen möchte, eine Umkehrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses anzunehmen, so ergibt sich meines Erachtens aus den vorstehenden Ausführungen jedenfalls, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift nicht bzw. nicht mehr als Ultima Ratio die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips rechtfertigen kann. Ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung, was als sachlicher Grund für die Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips allgemein anerkannt ist<sup>393</sup>, liegt hier nicht vor. Eine umfassende Besteuerung der stillen Reserven erfolgt auf Grund der Vorschriften des § 17 EStG und des § 23 EStG auch im Überschuss- und Privatvermögen, wobei im Rahmen des § 23 EStG zudem beachtenswert ist, dass hier nicht einmal eine Verwendung der Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften vorliegen muss. Der Besteuerungsbereich, der durch

---

chen Leistungsfähigkeit entspricht. Insofern ist auch eine Aussage von *Strutz*, EStG 1925, Band 2, § 30, Anm. 29, zu einem Regierungsentwurf für die §§ 41, 42 EStG 1925 bemerkenswert, wonach weitgehende Ausnahmen von einer Regel dazu führen können sollen, dass mit demselben Recht die Ausnahme als Regel, die Regel als Ausnahme bezeichnet werden könne.

<sup>392</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.A.I.2.c, auf Seiten 90 f.

<sup>393</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 3.A.III. auf Seiten 48 ff.

§§ 17, 23 EStG abgedeckt ist, lässt kaum Lücken. Die §§ 17, 23 EStG erfassen nahezu alle Wirtschaftsgüter.<sup>394</sup> Zwar ist der Anwendungsbereich des § 17 EStG für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von unter einem Prozent nicht eröffnet, jedoch greift in diesen Fällen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ein, wie dessen Wortlaut und ein Blick auf die konkurrenzrechtliche Vorschrift des § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG<sup>395</sup> zeigen.<sup>396</sup> Deshalb kann zur Rechtfertigung der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift das Argument des drohenden Steuerausfalls nicht mehr angeführt werden. Die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung<sup>397</sup> im Rahmen der Entnahmevorschrift ist demzufolge nicht letztes Mittel, nicht Ultima Ratio, da eine Besteuerung der stillen Reserven auch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen kann, nämlich wie §§ 17, 23 EStG zeigen, zum Zeitpunkt der Veräußerung des Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen.

---

<sup>394</sup> Vgl. Fn. 389 und Fn. 390.

<sup>395</sup> Gemäß § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG ist § 17 EStG nicht anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegen.

<sup>396</sup> Vgl. zu den gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausgenommenen Wirtschaftsgütern (siehe Fn. 389 und Fn. 390) die Ausführungen unmittelbar im Anschluss auf Seite 97 f.

<sup>397</sup> An dieser Stelle muss nochmals ausdrücklich klar gestellt werden, dass die Hinzurechnung der Entnahmen zum Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG mit dem Buchwert nicht in Frage gestellt wird. Dies dient dem Ausgleich nicht betrieblich veranlasster Vermögensveränderungen und damit der Gewinnneutralität der Entnahme. Vgl. hierzu auch schon oben Kapitel 2.A.I.1. auf Seiten 4 f. Hier geht es dagegen allein um die Besteuerung der stillen Reserven, welche dadurch erfolgt, dass die Entnahme nicht mit dem Buchwert, sondern dem regelmäßig höheren Teilwert bewertet wird.

### **bbb, Entkräftung möglicher Gegenargumente**

#### **aaaa, Die Behaltensfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG**

Hiergegen könnte zunächst vorgebracht werden, dass die stillen Reserven nach Ablauf der Behaltensfristen des § 23 EStG unbesteuert bleiben könnten und deshalb ein Steuerausfall drohte. Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass die Ultima Ratio doch dann zumindest wäre, mit der Besteuerung der stillen Reserven bis zum Ablauf der Behaltensfristen in § 23 EStG zu warten und erst im Zeitpunkt des Ablaufs der Behaltensfristen<sup>398</sup> die im Laufe der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven zu besteuern.<sup>399</sup> Dies ist eine der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen durch Entnahme vorgelagerte, weitaus weniger einschneidende und damit auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechende Möglichkeit, die der sofortigen Besteuerung ihre Eigenschaft als letztes Mittel, als Ultima Ratio, nimmt. Gleiches gilt auch für die gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG<sup>400</sup> ausgenommenen Wirtschaftsgüter, da die Tatsache, ob der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, erst zum Zeitpunkt der Veräußerung beurteilt werden kann. Im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen ist

<sup>398</sup> Zum Problem der Wertermittlung im Zeitpunkt des Ablaufs der Behaltensfristen vgl. die Ausführungen in Kapitel 4.A.I.2.d,bb,bbb,gggg,cccc, auf Seiten 107 f.

<sup>399</sup> Eine Besteuerung der im Laufe der Zugehörigkeit zum Privatvermögen gebildeten stillen Reserven käme freilich nicht in Betracht, da eine Besteuerung der stillen Reserven nach Ablauf der Behaltensfristen de lege lata nicht einmal bei Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt.

<sup>400</sup> Vgl. Fn. 389 und Fn. 390.

diese Frage nach der Art und des Zeitraums der künftigen Nutzung noch völlig offen. Demzufolge ist auch in diesem Spezialfall eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Entnahme im Hinblick auf die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips verfassungsrechtlich nicht geboten, sondern ein Abwarten bis zur Veräußerung oder bis zum Ablauf der Behaltensfrist angezeigt. Im Übrigen ist auch noch darauf hinzuweisen, dass die Abschaffung der Behaltensfristen ohnehin in näherer Zukunft zu erwarten ist<sup>401</sup>, was das angedachte Gegenargument schon von vornherein obsolet machen würde.<sup>402</sup>

#### **bbbb, Der Dualismus der Einkunftsarten**

Des Weiteren könnte vorgebracht werden, dass die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips auf Grund der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift wegen des Dualismus der Einkunftsarten im deutschen Einkommensteuerrecht gerechtfertigt sei. Hiergegen ist aber die Rechtsprechung des BVerfG anzuführen, wonach die systematische Unterscheidung der Einkunftsarten durch den Gesetzgeber allein eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigt.<sup>403</sup> Die Ungleichbehandlung i. S. v. Art. 3 Abs. 1 GG, die durch die Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift eintritt<sup>404</sup>, ist demzufolge nicht allein wegen der systematischen Unterscheidung der Einkunftsar-

<sup>401</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.A.I.2.c, auf Seiten 90 f.

<sup>402</sup> Im Ergebnis ebenso *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 730, der für den Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern vom Betriebsvermögen in das sonstige Erwerbsvermögen (Vermögen, das der Erzielung von Überschusseinkünften dient) das Entfallen einer Entnahme- oder Betriebsaufgabegewinnbesteuerung konstatiert, falls, wie von ihm gefordert, alle privaten Veräußerungsgeschäfte generell besteuert würden.

<sup>403</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 349; BVerfG, Beschluss v. 10.4.1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 = BStBl. II 1997, 518; BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BVerfG, Urteil v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 = BStBl. II 2002, 618.

<sup>404</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff.

ten, insbesondere auf Grund des Dualismus der Einkunftsarten, gerechtfertigt.

#### **cccc, Fehlende Erfassung der im Betrieb gebildeten stillen Reserven durch § 23 EStG**

Als weiteres Gegenargument käme die Behauptung in Betracht, die während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betrieb gebildeten stillen Reserven würden derzeit von § 23 EStG nicht erfasst, da in den Fällen der vorangegangenen Entnahme bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns gemäß § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG angesetzte Wert, also regelmäßig der Teilwert, tritt. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass diese Regelung lediglich systembedingt eine doppelte Besteuerung stiller Reserven insofern vermeiden will, als eine Besteuerung der im Betrieb gebildeten stillen Reserven bereits durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift erfolgt.

#### **dddd, Zurechnung der stillen Reserven an den Betrieb**

Weiter könnte daran gedacht werden, eine Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmevorschrift habe zu erfolgen, weil die stillen Reserven dem Betrieb des Steuerpflichtigen zugerechnet werden müssten. Dies lässt aber außer Acht, dass im Einkommensteuerrecht nicht der Betrieb, sondern die Person des Steu-

erpflichtigen besteuert wird, wie schon ein Blick auf § 1 EStG, der die Einkommensteuerpflicht regelt, offenbart.<sup>405</sup>

#### eeee, **Keine Abrechnung der durch die AfA gewährten Vorteile**

Des Weiteren könnte der hier vertretenen Ansicht entgegengehalten werden, dass die durch die AfA<sup>406</sup> gewährten Vorteile<sup>407</sup> bei Nichtbesteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmeverordnung nicht abgerechnet würden, wenn in der Folgezeit keine Veräußerung des Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen erfolgte. Zur Veranschaulichung mag folgendes Beispiel dienen: Ein Unternehmer kauft für seinen Betrieb einen Schreibtisch, den er zwei Jahre lang betrieblich nutzt und für den er in dieser Zeit AfA gemäß § 7 Abs. 1 EStG geltend macht. Nach zwei Jahren entnimmt er den Schreibtisch aus dem Betriebsvermögen, wobei der Schreibtisch noch einen höheren tatsächlichen Wert hat, als in der Bilanz

<sup>405</sup> Zu diesem sog. Subjektsteuer- oder Individualprinzip vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8, Rn. 21 und § 9, Rn. 22. Anders zu beurteilen ist dies wohl im Bereich der Gewerbesteuer, da Steuergegenstand hier gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG (Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4167, zuletzt geändert durch Gesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660. Alle weiteren Zitate des EStG beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.) jeder stehende Gewerbebetrieb ist, soweit er im Inland betrieben wird. Die Gewerbesteuer ist demnach eine betriebliche Steuer, eine Unternehmensteuer. Demnach ist es im Bereich der Gewerbesteuer möglicherweise gerechtfertigt, die stillen Reserven durch eine Teilwertbewertung der Entnahme bzw. Betriebsaufgabe der Besteuerung zu unterziehen. Da sich die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, der Gewerbeertrag, gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes richtet und nach der hier vertretenen Auffassung die Entnahme bzw. Betriebsaufgabe mit dem Buchwert zu bewerten ist, käme hier eine Hinzurechnung des Differenzbetrags zwischen Teilwert und Buchwert gemäß § 8 GewStG in Betracht, um die Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten. Vgl. aber zum Streit über die Rechtfertigung der Gewerbesteuer und die richtige Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 1131 ff.

<sup>406</sup> Gleiches gilt für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. Vgl. hierzu oben Kapitel 2.A.II.3.b, auf Seiten 12 f.

<sup>407</sup> Hiermit sind die Vorteile geringerer Steuerbelastung gemeint, die durch eine AfA entsteht, welche nicht der tatsächlichen Wertminderung entspricht.

angesetzt. Fortan nutzt er ihn ausschließlich für private Zwecke, bis der Schreibtisch unbrauchbar und wertlos ist. Würde im Zeitpunkt der Entnahme die Differenz zwischen tatsächlichem Wert und Buchwert nicht abgerechnet, so hätte der Unternehmer zwei Jahre lang auf Grund der gewinnmindernden AfA weniger Einkommenssteuer bezahlt, als im Hinblick auf die tatsächliche Wertminderung gerechtfertigt gewesen wäre. Da der Schreibtisch auch nicht aus dem Privatvermögen verkauft wird, erfolgt eine derartige Abrechnung der stillen Reserven auch nicht über die Vorschrift des § 23 EStG. Dies könnte eine Ungleichbehandlung i. S. v. Art. 3 Abs. 1 GG gegenüber demjenigen darstellen, der privat einen derartigen Schreibtisch kauft, diesen zwei Jahre lang in einem gemäß § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG voll anerkannten häuslichen Arbeitszimmer zur Erzielung von Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit gemäß § 19 EStG nutzt und ihn anschließend bis zu dessen Unbrauchbarkeit und Wertlosigkeit zu ausschließlich privaten Zwecken, also nicht zur Einkünfteerzielung, gebraucht. Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG liegt aber hier schon deshalb nicht vor, da im Bereich der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG die AfA und die erhöhten Absetzungen ebenfalls als überschussmindernde Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG<sup>408</sup> zu berücksichtigen sind.<sup>409</sup> Daneben ist noch anzumerken, dass der durch die nicht der tatsächlichen Wertminderung entsprechenden AfA erlangte Steuervorteil nicht als eine Gewinn-

---

<sup>408</sup> Lediglich die sog. degressive AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG und die erhöhten Absetzungen nach § 7d EStG sind insoweit nicht anwendbar, da hierfür ein Anlagevermögen vorausgesetzt wird, welches es im Bereich der Überschusseinkünfte nicht gibt. Des Weiteren sind keine Sonderabschreibungen gemäß § 7f und § 7g EStG möglich. Diese Unterschiede bestehen aber bereits heute und sind offenbar vom Willen des Gesetzgebers getragen. Insoweit könnte sich der Gesetzgeber zur Rechtfertigung der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Entnahmenvorschrift nicht auf eine Ungleichbehandlung berufen, die nur deshalb entstünde, weil er bestimmte steuerliche Vorteile nur gewissen Einzelgruppen von Steuerpflichtigen – hier den Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen – gewährt. Ebenso zu einem ähnlich gelagerten Fall *Jüptner*, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, S. 811 ff.

<sup>409</sup> Auch in der Werbungskostenpauschale für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist die AfA bereits eingerechnet bzw. damit abgegolten. Vgl. *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 9, Rn. 136 i. V. m. Rn. 116.

realisierung angesehen werden kann, welche eine Besteuerung der stillen Reserven in diesen Fällen der Entnahme auslösen und rechtfertigen würde.

#### **ffff, Die Behandlung von sog. Nutzungs- und Aufwandsentnahmen**

Fraglich könnte zudem sein, wie nach der hier vertretenen Auffassung sog. Nutzungsentnahmen<sup>410</sup> zu behandeln wären. Derartige Nutzungsentnahmen sind mit den Selbstkosten zu bewerten<sup>411</sup>, wozu alle durch die Nutzung veranlassten Aufwendungen, wie laufende und feste Kosten, anteilige Material- und Lohnkosten<sup>412</sup>, Finanzierungskosten sowie die AfA gehören.<sup>413</sup> Nach der h. M.<sup>414</sup> sind demgegenüber die stillen Reserven in die Nutzungsentnahmebewertung nicht mit einzubeziehen. Demzufolge stellt sich für die hier vertretene Ansicht insoweit kein Problem, da an der Hinzurechnung der Entnahmen zum Ergebnis des Betriebsvermögensver-

<sup>410</sup> Als Beispiele hierfür können die gelegentliche Privatnutzung eines Betriebs-KFZ oder die vorübergehende Privatnutzung eines Betriebsgebäudes genannt werden. In diesen Fällen werden nicht die Wirtschaftsgüter selbst, sondern nur die Nutzungen entnommen. Vgl. zum Ganzen *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 4, Rn. 303 ff. und Rn. 360 „Nutzung“.

<sup>411</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.7.1979, IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176 = BFHE 129, 315.

<sup>412</sup> Bei sog. Leistungsentnahmen ist, wenn überhaupt, ebenfalls nur der anteilige Lohnaufwand anzusetzen. Vgl. hierzu *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 4, Rn. 309 ff.

<sup>413</sup> Vgl. zum Ganzen *Schmidt/Glanegger*, EStG, § 6, Rn. 416 und *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 4, Rn. 360 „Nutzung“. Die Selbstkosten inklusive der AfA sind auch von der Pauschale für die private KFZ-Nutzung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG umfasst. Vgl. *Schmidt/Glanegger*, EStG, § 6, Rn. 420.

<sup>414</sup> *Paus*, Der Unfall auf einer privaten Fahrt mit einem betrieblichen PKW, FR 2001, S. 1045 ff.; *Jiptner*, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DSz 2001, S. 811 ff.; *Schmidt/Glanegger*, EStG, § 6, Rn. 416; *Meurer*, Totalschaden eines betrieblichen PKW bei einer privaten Unfallfahrt, BB 2002, S. 503 ff.; BFH GrS, Beschluss v. 26.10.1987, 2/86, BStBl. II 1988, 348 = BFHE 151, 523; BFH, Urteil v. 24.5.1989, I R 213/85, BStBl. II 1990, 8 = BFHE 157, 521; BFH, Urteil v. 19.12.2002, IV R 46/00, BFH/NV 2003, 979 = BFHE 201, 454; im Grundsatz ebenfalls zustimmend BFH, Beschluss v. 23.1.2001, VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395 = BFHE 194, 383, jedoch a. A. für den speziellen Fall, dass ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut anlässlich seiner privaten Nutzung durch einen Unfall zerstört oder erheblich beschädigt wird.



gleichs gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG mit dem Buchwert bzw. hier mit den Selbstkosten, welche dem Ausgleich nicht betrieblich veranlasster Vermögensveränderungen und damit der Gewinnneutralität der Entnahme dient, nicht gerüttelt wird.<sup>415</sup>

#### **gggg, Verwaltungstechnische Schwierigkeiten**

##### **aaaaa, Verwaltungstechnische Schwierigkeiten auf Grund des Fehlens von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Bereich der Überschusseinkünfte**

Als weiteres Argument gegen die hier vertretene Auffassung könnte angeführt werden, dass im Bereich der Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG keine Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten<sup>416</sup> bestehen und es u. a. dadurch zu Schwierigkeiten bei der Durchführung der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte kommen kann. Insoweit ist aber schon zweifelhaft, ob derartige Schwierigkeiten bei der Durchführung der Besteuerung eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips rechtfertigen können. Bislang wurde die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips damit gerechtfertigt, dass ein Steuerausfall hinsichtlich der stillen Reserven drohe, weil im deutschen Einkommensteuerrecht Vermögensveränderungen im Privatvermögen grundsätzlich nicht besteuert würden.<sup>417</sup> Von einem wegen größerer Schwierigkeiten bei der Durchführung der Besteuerung drohenden Steuerausfall war hingegen nie die Rede. Es wurde demnach ausschließlich auf einen aus rechtli-

<sup>415</sup> Vgl. hierzu Fn. 267 und Fn. 397.

<sup>416</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 2.A.I.2. auf Seiten 5 ff.

<sup>417</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 3.A.III. auf Seiten 48 ff.

chen, nicht tatsächlichen<sup>418</sup> Gründen drohenden Steuerausfall abgestellt. Gleichwohl hat das Bundesverfassungsgericht<sup>419</sup> entschieden, dass verwaltungstechnische Gründe durchaus die Verschiedenbehandlung vergleichbarer Sachverhalte<sup>420</sup> durch den Gesetzgeber rechtfertigen können. Dies hat aber zur Voraussetzung, dass bei einer Gleichbehandlung erhebliche verwaltungstechnische Schwierigkeiten entstehen würden, die nicht durch einfachere, die Betroffenen weniger belastende Regelungen behoben werden könnten.<sup>421</sup>

---

<sup>418</sup> Soweit ersichtlich, hat als einziger *Buciek*, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 49 f., diesen Gedanken im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG bei seiner Darstellung der Fälle des grenzüberschreitenden Betriebsvermögenstransfers angesprochen. Er führt aus, dass unter dem Begriff der Sicherstellung der stillen Reserven in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht nur eine rechtliche, sondern ebenso gut eine tatsächliche Sicherstellung der Besteuerung gemeint sein könnte. Nach seiner Ansicht würde dies zu folgender Argumentation führen: „Der deutsche Fiskus kann im Ausland befindliche Wirtschaftsgüter nicht so gut verfolgen wie diejenigen im Inland. So kann er z. B. im Ausland nicht eine Betriebsprüfung durchführen und sich dabei zeigen lassen, ob die Wirtschaftsgüter noch da sind oder was aus ihnen geworden ist. Deshalb fehlt es hier an einer „Sicherstellung“ der deutschen Besteuerung, da eine solche nur dann vorliegt, wenn die Überprüfungsmöglichkeit der deutschen Finanzverwaltung nicht beeinträchtigt wird.“ Seine Argumentationslinie hat *Buciek* aber selbst schon damit abgeschwächt, dass diese Betrachtung „nicht nur für ‚steuerbefreite‘, sondern für jegliche Auslandsbetriebsstätten gelten müßte“. Vgl. zum Ganzen *Buciek*, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 49 f. Des Weiteren fehlt bei *Buciek* eine Prüfung des Verfassungsrechts, insbesondere die Prüfung, ob derartige tatsächliche Schwierigkeiten bei der Durchführung der Besteuerung einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips, rechtfertigen können. Insofern dürften als möglicherweise mildere Mittel zur Sachverhaltsaufklärung die Regelung über erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten in § 90 Abs. 2 AO sowie die Regelungen über die internationale Amts- und Rechtshilfe nach § 117 Abs. 1 AO, nach dem EG-Amtshilfegesetz (EG-AHG v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436, zuletzt geändert durch Gesetz v. 19.12.2001, BGBl. I 2001, 3922) basierend auf der EG-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern, ABl. EG 1977 Nr. L 336, S. 15, geändert durch die Richtlinie 79/1070/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979, ABl. EG 1979 Nr. L 331, S. 8; Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 76, S. 1, geändert durch die Richtlinien 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 390, S. 124 und 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994, ABl. EG 1994 Nr. L 365, S. 46) und nach den jeweiligen DBA-Vorschriften basierend auf Art. 26 OECD-MA nicht außer Betracht bleiben. Vgl. hierzu auch die Ausführungen unter Kapitel 4.B.II.3.d.bb,bbb, auf Seiten 153 f.

<sup>419</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348; BVerfG, Beschluss v. 2.2.1999, 1 BvL 8/97, BVerfGE 100, 195.

<sup>420</sup> Zur Ungleichbehandlung durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmenvorschrift vgl. oben Kapitel 3.A.I.1. auf Seiten 30 ff.

<sup>421</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348; BVerfG, Beschluss v. 2.2.1999, 1 BvL 8/97, BVerfGE 100, 195.

Hier ist bereits fraglich, ob das Fehlen von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten verwaltungstechnische Schwierigkeiten von erheblichem Maße auslöst. Zu berücksichtigen ist hier zunächst, dass der Gesetzgeber auf die bestehenden tatsächlichen Schwierigkeiten bei der Durchführung der Besteuerung schon reagiert und diese abgemildert hat, indem er den Gerichten, Behörden und Notaren bei Grundstücksveräußerungen<sup>422</sup> sowie den Notaren bei Verfügungen über Anteile an Kapitalgesellschaften<sup>423</sup> Meldepflichten an die Finanzämter auferlegt hat.<sup>424</sup> Deshalb können die verwaltungstechnischen Schwierigkeiten meines Erachtens nicht als derart gewichtig eingestuft werden, als dass sie eine Durchbrechung des für die Einkommensteuer fundamentalen Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>425</sup> in Form des steuerlichen Realisationsprinzips<sup>426</sup> zu rechtfertigen vermögen.

#### **bbbbbb, Verwaltungstechnische Schwierigkeiten im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG**

Erhebliche verwaltungstechnische Schwierigkeiten könnten hingegen im Bereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bestehen. So hält der IX. Senat des BFH<sup>427</sup> diese Regelung auf Grund struktureller

<sup>422</sup> Vgl. § 18 GrEStG (Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26.2.1997, BGBl. I 1997, 418, ber. BGBl. I 1997, 1804, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.8.2002, BGBl. I 2002, 3322).

<sup>423</sup> Vgl. § 54 EStDV (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.5.2000, BGBl. I 2000, 717, zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.9.2002, BGBl. I 2002, 3651).

<sup>424</sup> Auch der BFH sieht hierin ein wirksames Instrumentarium zur Feststellung und Überprüfung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte. Vgl. BFH, Beschluss v. 16.7.2002, IX R 62/99, BStBl. II 2003, 74 = BFHE 199, 451.

<sup>425</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 2.B.III.3. auf Seiten 19 ff.

<sup>426</sup> Das steuerliche Realisationsprinzip ist ein Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips. Vgl. hierzu Kapitel 2.B.II. auf Seiten 14 ff.

<sup>427</sup> BFH, Beschluss v. 16.7.2002, IX R 62/99, BStBl. II 2003, 74 = BFHE 199, 451. Bei diesem Beschluss hat sich der BFH wesentlich an dem sog. Zinsurteil des BVerfG, Urteil v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 = BStBl. II 1999, 654 orientiert, wo das BVerfG festgestellt hat, dass strukturelle Vollzugsmängel einer Norm und die davon ausgehende Ungleichheit in der steu-

Vollzugshindernisse für verfassungswidrig und hat diese Frage dem BVerfG vorgelegt. Jedoch wäre die Ungleichbehandlung durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmenvorschrift auf Grund erheblicher verwaltungstechnischer Schwierigkeiten nur dann gerechtfertigt, wenn diese Schwierigkeiten nicht durch einfachere, weniger belastende Regelungen behoben werden könnten, mithin dem Gesetzgeber nicht andere Möglichkeiten zur Vermeidung dieser verwaltungstechnischen Probleme zur Verfügung stünden.<sup>428</sup> Zur Vermeidung dieser verwaltungstechnischen Schwierigkeiten kommen meines Erachtens mehrere Möglichkeiten in Betracht. Bereits der Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes<sup>429</sup>, wo u. a. die Behaltensfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG gestrichen werden sollten, sah für Veräußerungen von Wertpapieren in einem neuen § 23a EStG eine Mitteilungspflicht für depotverwaltende Institute (i. d. R. Banken oder Fondsgesellschaften), also ein sog. Kontrollmitteilungsverfahren sowie die Abschaffung des § 30a AO<sup>430</sup> vor. Hierdurch würden die Finanzbehörden von den Veräußerungsgeschäften Kenntnis erlangen und wären nicht allein auf die Erklärungsehrlichkeit der Steuerpflichtigen angewiesen. Des Weiteren käme für Veräußerungsgeschäfte über Wertpapiere die Einführung einer Quellensteuer<sup>431</sup>, ähnlich der Kapitalertragsteuer gemäß §§ 43 ff. EStG<sup>432</sup>, in Betracht.<sup>433</sup> Schließlich bestünde auch noch die Möglichkeit der Ein-

---

erlichen Belastung zur Verfassungswidrigkeit einer Steuerrechtsnorm führen können. Vgl. auch BFH, Beschluss v. 11.6.2003, IX B 16/03, BFH/NV 2003, 1121. Vgl. zum Ganzen auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 282 ff., S. 348 ff. und S. 520 ff.

<sup>428</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348.

<sup>429</sup> BT-Drucks. 15/119; BT-Drucks. 15/287; BT-Drucks. 15/312.

<sup>430</sup> § 30a AO schützt das Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstituten und deren Kunden und verbietet bzw. beschränkt die Fertigung von Kontrollmitteilungen. Vgl. zu § 30a AO und dessen Abschaffung auch BFH, Beschluss v. 16.7.2002, IX R 62/99, BStBl. II 2003, 74 = BFHE 199, 451 sowie *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 349 ff. und S. 406 f.

<sup>431</sup> Die Quellensteuer ist eine besondere Form der Steuererhebung. Hierbei wird die Steuer an der Quelle der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben. Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8, Rn. 27.

<sup>432</sup> Vgl. zum Vollzug der Kapitalertragsteuer *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 348 ff.

<sup>433</sup> So auch *Suhrbier-Hahn*, Besteuerung von Spekulationserträgen – Vorschläge zur Neugestaltung, DStR 2003, S. 354 ff. Im Rahmen des sog. Zinsurteils schlug auch das BVerfG dem Gesetzgeber ausdrücklich die Einführung einer Quellen-

führung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für den Bereich der Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG.<sup>434</sup> Dies würde insbesondere die verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bei der tatsächlichen Erfassung von Veräußerungsgeschäften über andere Wirtschaftsgüter als Wertpapiere im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG beseitigen oder zumindest minimieren. Alle diese Möglichkeiten, einzeln oder miteinander kombiniert, stellen einfachere, den Betroffenen weniger belastende Regelungen dar, als eine Besteuerung der stillen Reserven trotz fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel zum Zeitpunkt der Entnahme.

#### **cccc, Verwaltungstechnische Schwierigkeiten bei der Wertermittlung**

Verwaltungstechnische Schwierigkeiten könnten schließlich dadurch entstehen, dass nach der hier vertretenen Lösung, wonach mit der Besteuerung der stillen Reserven jedenfalls bis zum Ablauf der Behaltensfristen abzuwarten ist, zum Zeitpunkt des Ablaufs der Behaltensfristen der maßgebliche Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme zu ermitteln ist. Zuzugeben ist, dass die Ermittlung des Teilwerts im Abstand von mehreren Jahren schwierig sein dürfte.<sup>435</sup> Der Gesetzgeber könnte diesen verwaltungstechnischen

---

besteuerung vor. Vgl. BVerfG, Urteil v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 = BStBl. II 1999, 654. Weiter bezeichnet auch der BFH im Beschluss v. 16.7.2002, IX R 62/99, BStBl. II 2003, 74 = BFHE 199, 451 die Quellensteuer als die wirksamste Form der gegenwartsnahen Steuererhebung und rügt den Gesetzgeber, dass dieser trotz Kenntnis des sog. Zinsurteils des BVerfG keine Quellenbesteuerung für den Bereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eingeführt hat. Zu den positiven Auswirkungen einer Quellenbesteuerung auf die Rechtsanwendungsgleichheit *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 458 ff. und S. 466 ff.

<sup>434</sup> Ebenso *Suhrbier-Hahn*, Besteuerung von Spekulationserträgen – Vorschläge zur Neugestaltung, DStR 2003, S. 354 ff.

<sup>435</sup> Beachtenswert ist insoweit aber, dass der Gesetzgeber auch bereits derzeit vor einer nachträglichen Ermittlung des Teilwerts nicht zurückschreckt, wie die

Schwierigkeiten bei der Wertermittlung jedoch dadurch begegnen, dass er der Finanzverwaltung die Bildung eines Merkpostens in Höhe des Teilwerts zum Zeitpunkt der Entnahme aufgibt, wie es die Finanzverwaltung derzeit schon bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte gemäß Tz. 2.6.1 lit. a und b des BMF-Schreibens<sup>436</sup> vom 24.12.1999 über die Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) praktiziert<sup>437</sup>. Dem Gesetzgeber steht demzufolge eine Möglichkeit zur Verfügung, die verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bei der Wertermittlung auszuschließen oder zumindest auf ein nicht erhebliches Maß zurückzuschrauben, was dazu führt, dass eine Besteuerung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Entnahme nicht gerechtfertigt ist.

#### **dddd, Zwischenergebnis**

Folglich bestehen nach den vom BVerfG<sup>438</sup> aufgestellten Grundsätzen keine erheblichen verwaltungstechnischen Schwierigkeiten, die die Ungleichbehandlung auf Grund der Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmenvorschrift rechtfertigen würden.

---

Regelungen über die rückwirkende Ansetzung des Teilwerts in § 6 Abs. 5 Satz 4 und 6 EStG zeigen.

<sup>436</sup> BStBl. I 1999, 1076.

<sup>437</sup> Vgl. hierzu auch schon oben Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

<sup>438</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348; BVerfG, Beschluss v. 2.2.1999, 1 BvL 8/97, BVerfGE 100, 195.

## II. Ergebnis

Die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift stellt eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips dar, welches seinerseits ein Subprinzip des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzips gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist. Diese Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Besteuerung der stillen Reserven Ultima Ratio sei, weil ansonsten ein Steuerausfall hinsichtlich der stillen Reserven eintreten würde. Auf Grund der Vorschriften der §§ 17 und 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG erfolgt vielmehr auch im Überschuss- und Privatvermögen eine umfassende Besteuerung der stillen Reserven. Im Bereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ist jedenfalls ein Abwarten bis zum Ablauf der Behaltensfristen angezeigt, was der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Entnahme ihre Qualifizierung als Ultima Ratio nimmt. Die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift ist demzufolge nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Auf Grund der Kongruenz zwischen der Begründung zur Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips und der Definition der Entstrickung liegt demnach in den Fällen der Entnahme auch begrifflich keine Entstrickung vor. Eine allgemeine Entstrickungsnorm *de lege ferenda*, der dieser Entstrickungsbegriff als tatbestandliche Grundlage dient, kann folglich die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift nicht ersetzen. Der Anwendungsbereich dieser allgemeinen Entstrickungsnorm wäre auf die Fälle des Ablaufs der Behaltensfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ohne vorherige Veräußerung beschränkt. Damit ergäbe sich ein weitaus geringerer Anwendungsbereich der allgemeinen Entstrickungsnorm im Vergleich zu dem der bisherigen Entnahmevorschrift. Sollten

die Behaltensfristen, wie in naher Zukunft zu erwarten, ersatzlos gestrichen werden, würde selbst dieser reduzierte Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm *de lege ferenda* entfallen.

### **B. Substitution der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland durch eine allgemeine Entstrickungsnorm**

Fraglich ist, ob und inwieweit die bereits dargestellten<sup>439</sup> Regelungen betreffend die Besteuerung von stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland durch eine allgemeine Entstrickungsnorm ersetzt werden können. Es ist zum einen zu klären, ob in diesen Fällen eine gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips, mithin begrifflich eine Entstrickung, vorliegt, und zum anderen, ob eine Besteuerung der stillen Reserven in diesen Fällen überhaupt mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts vereinbar wäre.

---

<sup>439</sup> Vgl. Kapitel 3.A.I.2. auf Seiten 33 ff.



# **I. Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuerlichen Realisationsprinzip**

## **1. Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA mit Freistellungsmethode**

Im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA mit Freistellungsmethode erfolgt nach den Regelungen der Finanzverwaltung grundsätzlich eine Besteuerung der stillen Reserven. Als Billigkeitsregelung ist vorgesehen, dass statt der sofortigen Besteuerung ein Merkposten gebildet werden kann, der bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus der ausländischen Betriebsstätte oder unabhängig davon spätestens nach zehn Jahren erfolgswirksam aufzulösen ist.<sup>440</sup> Die grundsätzliche Besteuerung der stillen Reserven erfolgt hier deshalb, weil von einem Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung<sup>441</sup> ausgegangen, also eine Entstrickung angenommen wird. Ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung liegt jedoch in diesen Fällen auf Grund des Dealing-at-arm's-length-Prinzips des Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA nicht vor, da der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum inländischen Stammhaus gebildeten stillen Reserven verbleibt.<sup>442</sup> Eine ungerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips ergibt sich hier aber nur gleich-

<sup>440</sup> Vgl. zum Ganzen schon oben Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

<sup>441</sup> Dagegen wird in den Regelungen der Finanzverwaltung für den Fall, dass mit dem ausländischen Staat kein DBA oder ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht, ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung zutreffend nicht angenommen. Vgl. hierzu schon oben Fn. 111.

<sup>442</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff.

sam theoretisch<sup>443</sup>, da auf Grund der Billigkeitsregel eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven nicht erfolgt.<sup>444</sup> Trotz Nichtvorliegens eines Entzugs der stillen Reserven aus der Besteuerung ist demzufolge ausnahmsweise nicht zugleich eine ungerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips gegeben. Anders ist dies hingegen in den Fällen der obligatorischen Auflösung des Merkpostens spätestens nach zehn Jahren unabhängig von einem Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus der Betriebsstätte zu beurteilen. Hier ist die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips und damit die Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG nicht gerechtfertigt, da ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung nicht vorliegt.<sup>445</sup>

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine allgemeine Entstrickungsnorm die Regelungen der Finanzverwaltung hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte bei Bestehen eines DBA mit Freistellungsmethode nicht ersetzen kann, da wegen des Dealing-at-arm's-length-Prinzips des Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA kein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung und damit schon begrifflich keine Entstrickung vorliegt.

---

<sup>443</sup> Vgl. zur Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips in diesen Fällen auch *Wassermeyer*, Dealing-at-arm's-length Prinzip, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 34 f.

<sup>444</sup> Die Billigkeitslösung ist dogmatisch unsauber. So auch *Kramer*, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, S. 449 ff.; *ders.*, Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, StuW 1991, S. 151 ff. Vgl. hierzu auch *Wassermeyer*, Dealing-at-arm's-length Prinzip, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 35 ff. Dogmatisch sauberer wäre es, in diesen Fällen die Billigkeitsregel zumindest im Grundsatz als regelmäßige Rechtsfolge anzuordnen.

<sup>445</sup> So auch *Kramer*, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, S. 449 ff.; *Kleineidam*, Zur veranlassungsorientierten Steuerentstrickung bei grenzüberschreitenden Vorgängen im Unternehmensbereich, IStR 2000, S. 577 ff.; *Strunk/Kaminski*, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlaß, IStR 2000, S. 33 ff.

## 2. Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte

Die Regelungen der Finanzverwaltung ordnen bei beschränkter Steuerpflicht für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte eine Besteuerung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Überführung an, da sie durch die Überführung angeblich aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheiden würden.<sup>446</sup> Die herrschende Meinung<sup>447</sup> in der Literatur geht dagegen zutreffend davon aus, dass Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA auch diesen Fall erfasst und § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG ebenfalls im Sinne des Dealing-at-arm's-length-Prinzips auszulegen ist. Dies führt dazu, dass auch in diesen Fällen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der stillen Reserven nicht endet und damit ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung nicht vorliegt. Demzufolge ist hier weder eine gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips noch begrifflich eine Entstrickung gegeben.

Eine allgemeine Entstrickungsnorm kann damit auch diese Regelung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte in das ausländi-

<sup>446</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 3.A.I.2.b, auf Seite 38.

<sup>447</sup> *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 30 f. m. w. N.; *Buciek*, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 57 ff.; *Kramer*, Realisierungsfragen bei Auslandsproduktion, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 51; *ders.*, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, S. 449 ff.; *ders.*, Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, StuW 1993, S. 149 ff.; *Roth*, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung unter Berücksichtigung des Entwurfs eines Betriebsstättenerlasses, StbJb 1997/98, S. 427 ff.; *Kumpf*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 EStG, Anm. 259; a. A. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 261; *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 44.

sche Stammhaus oder dessen ausländische Betriebsstätte nicht ersetzen.

Dasselbe Ergebnis ergibt sich in dem Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in die ausländische Personengesellschaft. Dieser Fall wird nicht von Tz. 2.6.4 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999<sup>448</sup> erfasst, da dort nicht von der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer inländischen Betriebsstätte, sondern aus einem inländischen Betriebsvermögen die Rede ist. Ebenso wenig regelt § 6 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 2 oder 3 Nr. 1 oder 2 EStG diesen Fall.<sup>449</sup> Ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung liegt auch bei der Überführung eines Wirtschaftsguts von der inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Personengesellschaft nicht vor, da jedem Gesellschafter der Personengesellschaft die Betriebsstätte als eigene zugerechnet<sup>450</sup> wird und insoweit ebenfalls Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA gegebenenfalls i. V. m. dem auch in § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG zu berücksichtigenden Dealing-at-arm's-length-Prinzip gilt.<sup>451</sup>

---

<sup>448</sup> BStBl. I 1999, 1076.

<sup>449</sup> Insoweit gelten die obigen Ausführungen unter Kapitel 3.A.I.2.a, auf Seiten 33 ff. und insbesondere Fn. 126 entsprechend.

<sup>450</sup> Ebenso wie im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht werden auch im Abkommensrecht die Personengesellschaften nicht als eigenständige Steuersubjekte behandelt, sondern die von der Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinne werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Abkommensrechtlich betreibt also nicht die Personengesellschaft, sondern jeder Gesellschafter ein eigenständiges Unternehmen. Vgl. zu diesem Prinzip der transparenten Besteuerung ausführlich Piltz, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 66 m. w. N.; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, S. 782 ff.

<sup>451</sup> H. M. vgl. Piltz, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 66 ff., Rn. 105 und Rn. 138; *Kumpf*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 EStG, Anm. 400 „Mitunternehmerschaft“ m. w. N.; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, S. 782 ff.; wohl ebenso *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 30 f.; a. A. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 261.

### 3. Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

Betreibt eine in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person in der Bundesrepublik Deutschland einen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmen und einen weiteren einzelunternehmerischen, von demjenigen in der Bundesrepublik Deutschland völlig unabhängigen Gewerbebetrieb<sup>452</sup> im Ausland, so stellt sich die Frage, wie der Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von dem inländischen Betriebsvermögen in das ausländische Betriebsvermögen zu behandeln ist. Die Regelungen der Finanzverwaltung treffen hierüber keine Aussage.<sup>453</sup> Vielmehr ist hier § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG einschlägig.<sup>454</sup> Demzufolge erfolgt eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven, wenn diese ansonsten nicht sichergestellt wäre, wenn also ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung vorliegt. Fraglich ist daher in dem geschilderten Fall, ob der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven verloren geht. Ist dies zu verneinen, so läge auch begrifflich keine Entstrickung vor. Zunächst ist festzuhalten, dass nach Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA<sup>455</sup> beide Betriebe abkommensrechtlich als Unternehmen des Vertragsstaats, also als Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland zu betrachten sind, da beide Betriebe von einer in der Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ansässigen Person<sup>456</sup>

<sup>452</sup> Als Beispiel kann hier ein Schreinermeister mit Wohnsitz und Schreinereibetrieb im bayerischen Freilassing dienen, der im benachbarten österreichischen Salzburg ein Café betreibt.

<sup>453</sup> Vgl. oben Kapitel 3.A.I.2.d, auf Seiten 40 f.

<sup>454</sup> Vgl. oben Kapitel 3.A.I.2.d, auf Seiten 40 f.

<sup>455</sup> Gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“ im Sinne des OECD-MA, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

<sup>456</sup> Gemäß Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und

betrieben werden. Es hat den Anschein, als könne zur Lösung des Falles die Regelung des Art. 9 OECD-MA über verbundene Unternehmen herangezogen werden. Jedoch stellt Art. 9 OECD-MA<sup>457</sup> ausweislich seines klaren Wortlauts auf zwei Unternehmen verschiedener Vertragsstaaten ab. Im konkreten Fall liegen aber zwei Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland im Sinne des OECD-MA vor. Demzufolge verbleibt nur eine Lösung über Art. 7 OECD-MA. Hierzu wird die Meinung vertreten, in einem Umkehrschluss aus Art. 9 OECD-MA ergebe sich, dass Art. 7 OECD-MA nicht auf rechtlich selbstständige Unternehmen, sprich Betriebe, anzuwenden sei.<sup>458</sup> Dem ist insoweit zuzustimmen, als der vorliegende Fall nicht mit einer einmaligen Anwendung des Art. 7 OECD-MA in den Griff zu bekommen ist, da hier der eine Betrieb auf Grund seiner Selbstständigkeit nicht Betriebsstätte des anderen ist und umgekehrt.

Jedoch ist meines Erachtens eine separate Anwendung des Art. 7 OECD-MA auf jedes der Unternehmen des Vertragsstaats angezeigt. Zunächst ist demzufolge Art. 7 OECD-MA auf das Unternehmen, welches den Betrieb in der Bundesrepublik Deutschland hat, anzuwenden. Aus Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA ergibt sich, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven bei der Bundesrepublik Deutschland verbleibt, da dieses Unternehmen des Vertragsstaats keine Betriebsstätte im Ausland hat.

Bringt man anschließend Art. 7 OECD-MA hinsichtlich des Unternehmens mit dem ausländischen Betrieb in Einsatz, so ergibt sich daraus, dass dem ausländischen Staat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven zugewiesen wird.

---

umfasst diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Art. 4 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA bestimmt, dass der Ausdruck jedoch nicht eine Person umfasst, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

<sup>457</sup> Art. 9 Abs. 1 OECD-MA lautet auszugsweise: „Wenn a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind ...“

<sup>458</sup> Wassermeyer, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 1.

Dieses andere Unternehmen des Vertragsstaats, also der Bundesrepublik Deutschland, hat zwar im anderen Vertragsstaat, also im Ausland, eine Betriebsstätte i. S. v. Art. 5 OECD-MA<sup>459</sup>. Der andere Vertragsstaat kann die Gewinne dieser Betriebsstätte allerdings gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA nur insoweit besteuern, als diese der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Die stillen Reserven sind aber der Betriebsstätte nicht zuzurechnen, da sie sich nicht während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zu ihr, sondern während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zu dem Unternehmen des Vertragsstaats mit dem inländischen Betrieb gebildet haben. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven verbleibt demzufolge bei der Bundesrepublik Deutschland. Ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung liegt nicht vor. Damit ist schon begrifflich eine Entstrickung nicht gegeben. Dieser Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen fiel daher nicht in den Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm.

Konsequenterweise hat diese separate Anwendung des Art. 7 OECD-MA auf jedes Unternehmen des Vertragsstaats auch in der Konstellation der beschränkten Steuerpflicht<sup>460</sup> der Person des vorstehend beschriebenen Gewerbetreibenden zu erfolgen. In diesem Fall stellen wiederum beide Gewerbebetriebe Unternehmen des Vertragsstaats, hier jedoch des ausländischen Vertragsstaats

---

<sup>459</sup> Vgl. zum Betriebsstättenbegriff schon oben Fn. 108. In der festen Geschäftseinrichtung des Gewerbebetriebs im Ausland (Café) wird die Tätigkeit des Unternehmens des Vertragsstaates (Bundesrepublik Deutschland) ausgeübt. Die Geschäftseinrichtung dient auch dem Unternehmen des Vertragsstaats. Anders als bei den bisherigen Sachverhalten fallen hier Stammhaus und Betriebsstätte zusammen bzw. anders gesagt, das Stammhaus ist die Betriebsstätte. Die Möglichkeit, dass das Stammhaus auch selbst Betriebsstätte sein kann, erkennt auch *Kramer*, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, S. 449 ff. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA setzt damit nicht voraus, dass in dem Vertragsstaat des Unternehmens ein Stammhaus belegen ist, d. h. der Anwendung des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA ist es nicht abträglich, wenn der in dem einen Vertragsstaat ansässige Unternehmer ausschließlich in dem anderen Vertragsstaat unternehmerisch tätig ist. Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 2 und 171.

<sup>460</sup> In diesem Fall hat der Gewerbetreibende seinen Wohnsitz also im Ausland.

gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA, dar, da die Person, die die Unternehmen betreibt, im ausländischen Staat ansässig ist. Bei dem Gewerbebetrieb, der das Wirtschaftsgut abgibt, handelt es sich dabei um eine inländische Betriebsstätte des Unternehmens des ausländischen Vertragsstaats i. S. v. Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 i. V. m. Art. 5 OECD-MA und ebenfalls i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG i. V. m. § 12 AO.<sup>461</sup> Da sich die stillen Reserven während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zu dieser Betriebsstätte gebildet haben, sind sie dieser auch gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA zuzurechnen. Auf Grund der Geltung des Dealing-at-arm's-length-Prinzips im Bereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG<sup>462</sup> ist diese Zurechnung dort ebenso vorzunehmen. Daraus folgt, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven bei der Bundesrepublik Deutschland verbleibt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass dem ausländischen Vertragsstaat durch die separate Anwendung des Art. 7 OECD-MA auf das andere, das Wirtschaftsgut aufnehmende Unternehmen ebenfalls das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven zugewiesen wird, da dieses Unternehmen keine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat, also in der Bundesrepublik Deutschland, unterhält. Meines Erachtens ist dieser Konflikt der doppelten Zuweisung eines Besteuerungsrechts mit Hilfe eines Rückgriffs auf das dem OECD-MA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen fundamental zu Grunde liegenden Dealing-at-arm's-length-Prinzip zu lösen.<sup>463</sup> Dieses Prinzip basiert auf dem Gedanken, dass der Staat, in dem sich eine Betriebsstätte befindet, die in dieser Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne auch besteuern dürfen soll, da ab einem gewissen Grad der Verflechtung einer unternehmerischen Tätigkeit mit dem Wirtschaftsleben des Betriebsstättenstaates aus wettbewerbsrechtlichen Gründen dessen Steuerniveau maßgeblich sein soll.<sup>464</sup> Die Heranziehung dieses Grundgedankens führt in dem

<sup>461</sup> Zur inhaltlichen Übereinstimmung des abkommensrechtlichen und innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs vgl. oben Fn. 108.

<sup>462</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.B.I.2. auf Seiten 113 f., insbesondere Fn. 447.

<sup>463</sup> Vgl. Wassermeyer, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 1 ff.

<sup>464</sup> Vgl. Wassermeyer, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 2 und 171.



konkreten Fall dazu, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven allein der Bundesrepublik Deutschland zusteht. Für diese Sichtweise spricht zudem, dass auch die Vorschrift des Art. 9 OECD-MA, welche gerade Beziehungen von selbstständigen, voneinander unabhängigen Unternehmen behandelt, auf dem Dealing-at-arm's-length-Prinzip basiert<sup>465</sup>. Nach der hier vertretenen Ansicht liegt auch in dem Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in das ausländische Betriebsvermögen desselben, im Inland beschränkt Steuerpflichtigen kein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung und damit begrifflich keine Entstrickung vor. Auch diese Sachverhaltskonstellation wäre folglich nicht vom Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm erfasst.

#### **4. Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft**

Nach den Regelungen der Finanzverwaltung erfolgt in den Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft einschließlich des Sonderbetriebsvermögens eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven.<sup>466</sup> Bereits aufgeworfen wurde die Frage, ob diese Fälle nicht unter § 6 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 2 oder 3 Nr. 1 oder 2 EStG zu subsumieren sind, wonach eine Besteuerung der stillen Reserven bei fehlender Sicherstellung derselben erfolgen würde.<sup>467</sup>

---

<sup>465</sup> Vgl. Wassermeyer, Dealing-at-arm's-length Prinzip, in: Piltz/Schaumburg, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 26.

<sup>466</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 3.A.I.2.c, auf Seiten 38 ff.

<sup>467</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 3.A.I.2.c, auf Seiten 38 ff.

Einer Entscheidung der Frage, ob die Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft nach der Regelung der Finanzverwaltung oder der gesetzlichen Regelung zu behandeln ist, bedarf es im Rahmen dieser Arbeit nicht. Entscheidend ist insoweit nur, ob ein Entzug der stillen Reserven aus der Besteuerung vorliegt. Ist dies nicht der Fall, so widerspräche die Regelung der Finanzverwaltung dem steuerlichen Realisationsprinzip, was dazu führt, dass eine allgemeine Entstrickungsnorm diese Regelung nicht ersetzen dürfte. Eine Besteuerung der stillen Reserven nach der gesetzlichen Regelung würde indes nicht eingreifen, weil die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt wäre.

Im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft liegt jedoch ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung nicht vor.<sup>468</sup> Zur Begründung dieses Ergebnisses darf auf die Ausführungen unter Kapitel 4.B.I.3. auf Seiten 115 ff. und ergänzend auf die Fn. 450 verwiesen werden, welche insoweit entsprechend gelten. Auch für diese Sachverhaltskonstellation wäre demnach der Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm nicht eröffnet.

## 5. Ergebnis

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei all den besprochenen Fallkonstellationen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung nicht vor-

---

<sup>468</sup> Von einem Großteil der Literatur wird die von den Regelungen der Finanzverwaltung angeordnete sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft im Ergebnis ebenfalls abgelehnt. Vgl. Piltz, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7, Rn. 138; *Strunk/Kaminski*, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlaß, IStR 2000, S. 33 ff.; *Schaumburg*, Die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, Stbg 1999, S. 156 ff. m. w. N.

liegt. Eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven in diesen Fällen würde eine ungerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips und damit einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen. In all diesen Fällen ist zudem begrifflich eine Entstrickung nicht gegeben, was dazu führt, dass der Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm nicht eröffnet wäre.

## **II. Vereinbarkeit einer Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Regelungen hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts**

Im Folgenden werden die vorstehend<sup>469</sup> besprochenen Sachverhaltskonstellationen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland daraufhin untersucht, ob eine insoweit erfolgende sofortige Besteuerung der stillen Reserven mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts konform geht oder gehen würde. Hinzuweisen ist zunächst darauf, dass eine Besteuerung der stillen Reserven bei vergleichbaren reinen Inlandssachverhalten nicht erfolgt, da entweder keine Entnahme<sup>470</sup> vorliegt oder die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG eingreift.

---

<sup>469</sup> Vgl. Kapitel 4.B.I. auf Seiten 111 ff.

<sup>470</sup> So in den Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts von oder in eine Betriebsstätte.

## 1. Allgemeines

### a, Unmittelbare Geltung der Grundfreiheiten und Vorrang des Gemeinschaftsrechts

In Rechtsprechung und Literatur besteht Einigkeit darüber, dass die Grundfreiheiten des EGV<sup>471</sup> unmittelbare Wirkung entfalten, d. h., dass diese Vorschriften vor nationalen Gerichten durchsetzbare Rechte Einzelner begründen.<sup>472</sup>

Ebenso ist im Rahmen der grundsätzlichen Frage des Verhältnisses zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht der Mitgliedstaaten allgemein anerkannt, dass das Gemeinschaftsrecht Vorrang gegenüber den jeweiligen mitgliedstaatlichen Regelungen genießt. Abweichungen finden sich insoweit nur in der Argumentation zur Herleitung dieses Vorrangs und in der Frage, ob ein Anwendungs- oder ein Geltungsvorrang besteht.<sup>473</sup>

---

<sup>471</sup> Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25.3.1957 in der konsolidierten Fassung vom 24.12.2002, ABl. EG 2002 Nr. C 325, S. 33, des Vertrages von Nizza vom 26.2.2001, ABl. EG 2001 Nr. C 80, S. 1. Alle weiteren Zitate des EGV beziehen sich auf diese Fassung, wenn nicht eine andere genannt ist.

<sup>472</sup> Grundlegend hierzu EuGH, Urteil v. 5.2.1963, Rs. 26/62 (Van Gend & Loos), Slg. 1963, I; vgl. auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 41 ff.; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 28 ff.; *Epiney*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 28 EGV, Rn. 4; *Brechmann*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 39 EGV, Rn. 1; *Kluth*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 50 EGV, Rn. 34; jeweils m. w. N.

<sup>473</sup> Grundlegend hierzu EuGH, Urteil v. 15.7.1964, Rs. 6/64 (Costa/E.N.E.L.), Slg. 1964, 1251; vgl. auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 53 ff.; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 21 ff.; jeweils m. w. N.

## **b, Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern**

Anders als im Bereich der indirekten Steuern steckt die gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung bei den direkten Steuern noch in den Kinderschuhen.<sup>474</sup> Dies liegt zum einen daran, dass der EG-Vertrag nur für den Bereich der indirekten Steuern in Art. 93 EGV einen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag enthält. Andererseits zeigen die Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern auch nur minimales Interesse an einer Harmonisierung, da die großzügige Abgabe von Kompetenzen gerade in diesem Bereich zu einer Beschneidung der Souveränität der Mitgliedstaaten führen würde. Auch verzichten die Mitgliedstaaten in Zeiten von teilweise hochverschuldeten öffentlichen Haushalten nur ungern auf gesicherte Einnahmequellen.<sup>475</sup> Daher bestehen auf dem Gebiet der direkten Steuern bisher lediglich Fragmente einer Harmonisierung. Zu nennen sind insoweit die EG-Amtshilferichtlinie<sup>476</sup>, die Fusionsrichtlinie<sup>477</sup>, die Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>478</sup> und die Schiedsverfahrenskonvention<sup>479</sup>.

<sup>474</sup> Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 10; Leuchtenberg, Gemeinschaftsrecht und Betriebstättenbesteuerung, S. 5.

<sup>475</sup> Leuchtenberg, Gemeinschaftsrecht und Betriebstättenbesteuerung, S. 6.

<sup>476</sup> Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern, ABl. EG 1977 Nr. L 336, S. 15, geändert durch die Richtlinie 79/1070/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979, ABl. EG 1979 Nr. L 331, S. 8; Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 76, S. 1, geändert durch die Richtlinien 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 390, S. 124 und 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994, ABl. EG 1994 Nr. L 365, S. 46.

<sup>477</sup> Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. EG 1990 Nr. L 225, S. 1.

<sup>478</sup> Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem von Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EG 1990 Nr. L 225, S. 6.

<sup>479</sup> Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. EG 1990 Nr. L 225, S. 10.

Dagegen findet sich für den hier interessierenden Bereich der Besteuerung stiller Reserven bei Überführung von Einzelwirtschaftsgütern in einen anderen Mitgliedstaat keine Regelung. Vielmehr wurde im Kommissionsvorschlag für eine 14. Gesellschaftsrechts-Richtlinie zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften das Problem der Besteuerung der stillen Reserven bei Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat nicht behandelt.<sup>480</sup>

### **c, Existenz eines allgemeinen Beschränkungsverbots in den Grundfreiheiten auf dem Gebiet der direkten Steuern**

Auf dem Gebiet der direkten Steuern stellt sich weiter die Frage, ob die Grundfreiheiten insoweit lediglich ein Diskriminierungsverbot<sup>481</sup> oder zudem ein allgemeines Beschränkungsverbot<sup>482</sup> enthalten. Für andere Bereiche außerhalb des Steuerrechts ist das Bestehen eines allgemeinen Beschränkungsverbots mit freiheitsrechtlichem Charakter neben dem Diskriminierungsverbot mit gleichheitsrechtlichem Charakter mittlerweile weitgehend anerkannt.<sup>483</sup> Im Bereich des Steuerrechts, vor allem bei den direkten Steuern, ist dies dagegen umstritten. Diese Streitfrage basiert auf dem erhöhten Konfliktpotenzial zwischen den Grundfreiheiten und den direkten Steuern, welches seinerseits zuvorderst aus dem im Steuerrecht geltenden Welteinkommensprinzip herrührt.<sup>484</sup> Die Bedeutung die-

<sup>480</sup> Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 13.

<sup>481</sup> Zum Begriff der Diskriminierung vgl. unten Kapitel 4.B.II.3.b, auf Seiten 148 f. sowie Kapitel 4.B.II.4.c, auf Seiten 157 f.

<sup>482</sup> Zum Begriff der Beschränkung vgl. unten Kapitel 4.B.II.3.c, auf Seite 150.

<sup>483</sup> Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 322 ff.

<sup>484</sup> Musil, Kein europarechtliches Beschränkungsverbot für die direkten Steuern? – Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur tatbestandlichen Reichweite der Personenverkehrsfreiheiten im Zusammenhang mit dem Recht der direkten Steuern, IStR 2001, S. 482 ff.

ses Streits erschließt sich, wenn man sich vor Augen führt, dass eine staatliche Maßnahme, die unterschiedslos gilt, also nicht diskriminierend ist, ohne Prüfung des Vorliegens eines Allgemeininteresses und ohne Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar wäre, wenn die Grundfreiheiten ein freiheitsrechtliches Beschränkungsverbot nicht umfassen würden. In einem solchen Falle wäre man nach Ablehnung einer Diskriminierung mit der Prüfung des Gemeinschaftsrechts am Ende. Ein Teil der Literatur<sup>485</sup> lehnt die Existenz eines allgemeinen Beschränkungsverbots im Bereich der direkten Steuern ab. Die überwiegende Gegenmeinung<sup>486</sup> bejaht bzw. befürwortet demgegenüber das Bestehen eines Beschränkungsverbots im Rahmen des Rechts der direkten Steuern. Der EuGH<sup>487</sup> ist bisher in nur einer einzigen Entscheidung über das Diskriminierungsverbot hinausgegangen und hat ein Beschränkungsverbot im Rahmen der Niederlassungsfreiheit angenommen.<sup>488</sup>

Die Ansicht, die die Existenz eines allgemeinen Beschränkungsverbots auch im Bereich der direkten Steuern bejaht, ist vorzuzugswürdig. Hierfür spricht im Rahmen der Niederlassungsfreiheit zunächst schon der Wortlaut des Art. 43 EGV.<sup>489</sup> Auch ist es nur bei

---

<sup>485</sup> *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 97 ff.; so jedenfalls für die Niederlassungsfreiheit *Eckhoff*, Niederlassungsfreiheit, in: *Birk*, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, S. 556 ff.

<sup>486</sup> *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 843 ff.; *Musil*, Kein europarechtliches Beschränkungsverbot für die direkten Steuern? – Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur tatbestandlichen Reichweite der Personenverkehrsfreiheiten im Zusammenhang mit dem Recht der direkten Steuern, IStR 2001, S. 482 ff.; *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 83 ff.; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 79 ff.

<sup>487</sup> EuGH, Urteil v. 15.5.1997, Rs. C-250/95 (*Futura Participations SA*), Slg. 1997, I-2471.

<sup>488</sup> *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 843 ff.; *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 91; a. A. *Musil*, Kein europarechtliches Beschränkungsverbot für die direkten Steuern? – Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur tatbestandlichen Reichweite der Personenverkehrsfreiheiten im Zusammenhang mit dem Recht der direkten Steuern, IStR 2001, S. 482 ff.

<sup>489</sup> *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 89 f.

Anerkennung eines allgemeinen Beschränkungsverbots möglich, die durch das oben beschriebene Konfliktfeld auftretenden Probleme lückenlos zu erfassen und sachgerecht zu lösen.<sup>490</sup> Schließlich sprechen auch gewichtige Aspekte im Hinblick auf die Konvergenz<sup>491</sup> der Grundfreiheiten und die Erreichung des Binnenmarktzels für die Anerkennung eines allgemeinen Beschränkungsverbots im Bereich der direkten Steuern.<sup>492</sup>

## 2. Die Warenverkehrsfreiheit

Die Freiheit des Warenverkehrs ist grundlegend in den Art. 23 bis 31 EGV geregelt und stellt ein Hauptinstrumentarium zur Verwirklichung der in Art. 2 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 lit. a und c EGV normierten Gemeinschaftsaufgabe der Schaffung eines Gemeinsamen Marktes dar. Die Warenverkehrsfreiheit bezweckt mit den Mitteln der Schaffung einer Zollunion und des Verbots von mengenmäßigen Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung den ungestörten Warenumlauf innerhalb der Gemeinschaft.

Art. 23 EGV erhebt die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckende Zollunion zur Grundlage der Gemeinschaft. Diese ist durch das zwischen den Mitgliedstaaten geltende Verbot der Erhe-

---

<sup>490</sup> Musil, Kein europarechtliches Beschränkungsverbot für die direkten Steuern? – Eine Analyse der Rechtsprechung des EuGH zur tatbestandlichen Reichweite der Personenverkehrsfreiheiten im Zusammenhang mit dem Recht der direkten Steuern, IStR 2001, S. 482 ff.

<sup>491</sup> Unter „Konvergenz“ wird die weitgehende Ähnlichkeit der einzelnen Grundfreiheiten in Tatbestand und Rechtsfolge verstanden. Als synonyme Begriffe werden auch „Symmetrie“ oder „Parallelität“ verwendet. Vgl. zum Ganzen Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 105.

<sup>492</sup> Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 322 ff.



bung von Ein- und Ausfuhrzöllen und durch die Einführung eines gemeinsamen Zolltarifs gegenüber Drittländern gekennzeichnet.

Der Schutz des freien Warenverkehrs wird weiter durch das in den Art. 28 und 29 EGV kodifizierte Verbot von mengenmäßigen Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie allen Maßnahmen gleicher Wirkung bewerkstelligt. Vor allem der Begriff der Maßnahme gleicher Wirkung hat hier durch die „Dassonville“-Entscheidung<sup>493</sup> des EuGH eine weite Ausdehnung erfahren, um einen umfassenden Schutz des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs zu gewährleisten. Danach ist unter einer Maßnahme gleicher Wirkung jede mitgliedstaatliche Regelung zu verstehen, die geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern.

Schließlich werden die Vorschriften der Art. 23 ff. EGV durch die steuerlichen Vorschriften der Art. 90 ff. EGV ergänzt.

Nach Art. 90 EGV ist es verboten, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten unmittelbar oder mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art zu erheben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. In Rechtsprechung und Literatur hat diese Norm aber eine weite Auslegung hin zu einem Verbot steuerlicher Diskriminierung auch von Ausfuhren erfahren.<sup>494</sup> Argument hierfür ist das Ziel des EG-Vertrags der Gewährleistung der Neutralität der einzelstaatlichen Steuersysteme im Bereich des grenzüberschreitenden Warenverkehrs.<sup>495</sup>

Art. 91 EGV konstituiert eine Begrenzung der Höhe von Rückvergütungen für inländische Abgaben bei der Ausfuhr. In einem Umkehrschluss aus Art. 92 EGV ergibt sich, dass die Art. 90 und 91 EGV nur auf indirekte Abgaben wie Umsatzsteuern und Ver-

<sup>493</sup> EuGH, Urteil v. 11.7.1974, Rs. 8/74 (Dassonville), Slg. 1974, 837.

<sup>494</sup> EuGH, Urteil v. 29.6.1978, Rs. 142/77 (Statens Kontrol), Slg. 1978, 1543; Schön, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht, EuR 2001, S. 353 f.; Voß, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 90, Rn. 4 und 8; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 90 EGV, Rn. 15.

<sup>495</sup> Voß, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 90, Rn. 8.

brauchsabgaben, nicht jedoch auf die direkten Steuern Anwendung finden. Für Letztere ist allein Art. 92 EGV einschlägig.<sup>496</sup>

#### **a, Konkurrenz zur Niederlassungsfreiheit**

Eine Regelung der Konkurrenz zwischen den Vorschriften der Warenverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 ff. EGV findet sich im EG-Vertrag nicht. Sind in einem konkreten Fall einmal beide Regelungsbereiche betroffen, so besteht auf Grund ihrer unterschiedlichen Schutzrichtung eine parallele Anwendbarkeit der beiden Grundfreiheiten.<sup>497</sup>

#### **b, Konkurrenz zur Kapitalverkehrsfreiheit**

Gegenüber der Warenverkehrsfreiheit sind die Vorschriften der Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 ff. EGV Sondervorschriften. Es besteht somit ein Exklusivitätsverhältnis zwischen diesen beiden Grundfreiheiten.<sup>498</sup>

---

<sup>496</sup> Voß, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 90, Rn. 19, Art. 91, Rn. 6 und Art. 92, Rn. 2.

<sup>497</sup> Leuchtenberg, *Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung*, S. 40.

<sup>498</sup> Leible, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 28, Rn. 60; Ress/Ukrow, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 56, Rn. 14.

### c, Der Begriff der Ware

Waren im Sinne der Vorschriften über die Warenverkehrsfreiheit sind alle Erzeugnisse, in der Regel körperliche Gegenstände, die einen Geldwert besitzen und Gegenstand von Handelsgeschäften sein können. Die Definition zeigt, dass ein Erzeugnis lediglich potenziell dazu befähigt sein muss, Gegenstand eines Handelsgeschäfts zu sein. Ob es dagegen tatsächlich im Rahmen eines Handelsgeschäfts oder mit dem Ziel zum Abschluss eines Handelsgeschäfts über die Grenze verbracht wird, spielt keine Rolle.<sup>499</sup> Demzufolge sind auch körperliche Gegenstände des Anlagevermögens unter den Warenbegriff des EG-Vertrags zu subsumieren.<sup>500</sup>

### d, Das Verbot von Ein- und Ausfuhrzöllen gemäß Art. 25 EGV

In den Fällen einer Besteuerung stiller Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland liegt ein Zoll im Sinne des Art. 25 EGV schon aus formalen Gründen nicht vor. Zoll im Sinne des EG-Vertrags ist eine hoheitliche finanzielle Belastung, die wegen der Grenzüberschreitung einer Ware unter Ausweisung in einem Zolltarif erhoben wird und ausdrücklich als Zoll bezeichnet ist.<sup>501</sup> Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt.

---

<sup>499</sup> Leible, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 28, Rn. 45; Henke, Freier Warenverkehr, in: Birk, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, S. 589.

<sup>500</sup> Schön, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht, EuR 2001, S. 217; Leuchtenberg, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 41.

<sup>501</sup> Schön, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht, EuR 2001, S. 222; Voß, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 25, Rn. 10; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 25 EGV, Rn. 5.

### **e, Das Verbot von Abgaben zollgleicher Wirkung gemäß Art. 25 EGV**

Das Verbot zollgleicher Abgaben in Art. 25 EGV ergänzt das Verbot von Ein- und Ausfuhrzöllen, um durch einen engmaschigen Umgehungsschutz die Absicherung des strengen gemeinschaftsrechtlichen Zollverbots zu gewährleisten.<sup>502</sup>

Die Begriffsbestimmung der zollgleichen Abgabe ist anhand des wirtschaftlichen Gehalts des Zolls, dem sie funktionell gleicht, vorzunehmen, wobei sie sich vom Zoll dadurch unterscheidet, dass sie nicht als solcher bezeichnet ist und nicht auf Grund einer Ausweisung in einem Zolltarif erhoben wird. Demzufolge ist als zollgleiche Abgabe eine einseitig auferlegte finanzielle Belastung anzusehen, die den Waren aus Anlass der Grenzüberschreitung auferlegt wird. Sie beschränkt den freien Warenverkehr in gleichem Maße wie ein Zoll, indem sie eine Erhöhung des Preises der ein- bzw. ausgeführten Ware bewirkt.<sup>503</sup>

### **aa, Kausale Verknüpfung zwischen Grenzüberschreitung und Entstehung der Belastung**

Zunächst ist genau zu untersuchen, ob die kausale Verknüpfung zwischen Grenzüberschreitung und Entstehung der Belastung ausreichend ist. Auf Grund dessen, dass als Rechtsgrund für die Erhebung der zollgleichen Abgabe nur der Grenzübertritt der Ware herangezogen wird, bedarf es für das Vorliegen einer zollgleichen Abgabe einer zwingenden Verbindung zwischen Tatbestand und

---

<sup>502</sup> Voß, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 25, Rn. 11; Schön, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht, EuR 2001, S. 223.

<sup>503</sup> Voß, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 25, Rn. 12; Waldhoff, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 25 EGV, Rn. 6 ff.

Rechtsfolge, also zwischen dem Grenzübertritt der Ware und der Entstehung der Abgabenschuld. Eine zollgleiche Abgabe ist demzufolge wegen Fehlens dieser zwingenden Verbindung nicht gegeben, wenn trotz des Grenzübertritts der Ware auch noch andere Faktoren die Entstehung der Belastung bedingen oder beeinflussen.<sup>504</sup>

Bei einer Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland ist dieses Erfordernis einer zwingenden Verbindung zwischen Grenzüberschreitung der Ware und Entstehung der Abgabenschuld nicht gegeben.

Die Entstehung einer Abgabenschuld ist in den hier interessierenden Fällen von einer Vielzahl weiterer Faktoren abhängig. Eine Besteuerung der stillen Reserven kann zum einen denkbare nur dann erfolgen, wenn solche auch bestehen, was wiederum von der Höhe des Buchwerts und der Höhe des tatsächlichen Werts des Wirtschaftsguts abhängt.

Hinzu kommt, dass selbst das Bestehen eines ertragsteuerlich relevanten Gewinns im Allgemeinen bzw. hier das Bestehen stiller Reserven im Konkreten nicht unbedingt zur Entstehung einer Abgabenschuld führen muss. Dazu bedarf es vielmehr eines positiven Gesamtergebnisses im fraglichen Besteuerungszeitraum, mithin einen Gewinn in der Steuerbilanz zum Abschluss des Wirtschaftsjahres. Insoweit ist wiederum zu berücksichtigen, dass die Ergebnisse früherer oder kommender Wirtschaftsjahre durch die Möglichkeit von Verlustvorträgen bzw. Verlustrückträgen<sup>505</sup> Einfluss auf die Entstehung einer Abgabenschuld haben können.

Dies alles zeigt, dass die grenzüberschreitende Überführung eines Wirtschaftsguts allenfalls mittelbare Auswirkung auf die Entstehung einer Abgabenschuld hat und daher nicht zwangsläufig zu Letzterer führt.<sup>506</sup> Eine Besteuerung der stillen Reserven bei Über-

---

<sup>504</sup> *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 83 und 87; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 42 f.

<sup>505</sup> Vgl. z. B. § 10d EStG.

<sup>506</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 43 f.; *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 84 und 87.

führung von Wirtschaftsgütern ins Ausland ist deshalb nicht als zollgleiche Abgabe anzusehen.

### **bb, Die Besteuerung der stillen Reserven als eine der Ware auferlegte Belastung**

Wie vorstehend erwähnt, liegt eine zollgleiche Abgabe des Weiteren nur dann vor, wenn es sich um eine der Ware auferlegte Belastung handelt, was bei der Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland sehr zweifelhaft ist.

Wichtiges Kennzeichen zollgleicher Abgaben ist, wie bei den Zöllen, die Folge der finanziellen Belastung, nämlich die Erhöhung des Preises der ein- bzw. ausgeführten Ware.<sup>507</sup> Auf Grund der Vielzahl von Umständen, die die Entstehung der Abgabe im Rahmen der hier interessierenden Besteuerung der stillen Reserven beeinflussen, kann die Abgabenbelastung nicht unmittelbar einer einzelnen Ware zugeordnet werden.

Hierfür gibt auch der Systemgedanke der Differenzierung zwischen direkten und indirekten Steuern ein anschauliches Beispiel.<sup>508</sup> Grundsätzlich werden nämlich nur die indirekten Steuern wie Umsatz-, Verbrauch- oder Verkehrssteuern, nicht aber die direkten Steuern über den Preis der Ware weitergegeben.<sup>509</sup> Der Preis einer Ware bestimmt sich jedoch nach den Verhältnissen auf dem Absatzmarkt und nicht nach der ertragsteuerlichen Belastung des Unternehmens. Es handelt sich somit nicht um eine zusätzliche, den Preis der Ware beeinflussende Abgabenbelastung.<sup>510</sup>

<sup>507</sup> Voß, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 25, Rn. 12.

<sup>508</sup> Leuchtenberg, *Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung*, S. 44.

<sup>509</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 8, Rn. 20.

<sup>510</sup> Leuchtenberg, *Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung*, S. 44 f.

Eine Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland stellt demnach auch auf Grund der fehlenden so genannten Produktbezogenheit keine zollgleiche Abgabe dar.<sup>511</sup>

**f, Das Verbot mengenmäßiger Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung gemäß Art. 28, 29 EGV**

**aa, Das Verbot mengenmäßiger Einfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung gemäß Art. 28 EGV**

Das Verbot mengenmäßiger Einfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung gemäß Art. 28 EGV ist im Rahmen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland nicht einschlägig, da es sich hier ausschließlich um Ausfuhrkonstellationen handelt.

**bb, Das Verbot mengenmäßiger Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung gemäß Art. 29 EGV**

Ausfuhrkonstellationen sind an Art. 29 EGV zu prüfen, der mengenmäßige Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung verbietet.

---

<sup>511</sup> Leuchtenberg, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 45.

Eine mengenmäßige Ausfuhrbeschränkung liegt bei einer Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland nicht vor.

Fraglich ist, ob insoweit eine Maßnahme gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Ausfuhrbeschränkung gegeben ist. Ausgangspunkt für die Definition des Begriffs der Maßnahme gleicher Wirkung im Rahmen des Art. 29 EGV ist die vom EuGH zu Art. 28 EGV entwickelte Dassonville-Formel.<sup>512</sup> Danach ist als Maßnahme gleicher Wirkung jede mitgliedstaatliche Regelung anzusehen, die geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern.<sup>513</sup>

Im Rahmen der hier durchzuführenden Prüfung wirft schon der Begriff des Handels Zweifelsfragen auf. Der Begriff des Handels ist gekennzeichnet von Erscheinungen wie Absatzmarkt sowie Anbietern und Nachfragern.<sup>514</sup> Hinzu kommt regelmäßig ein entgeltlicher Leistungsaustausch und eine Preisbildung nach den Gegebenheiten des jeweiligen Absatzmarkts, insbesondere nach Angebot und Nachfrage.

Diese Merkmale sind bei einer Besteuerung der stillen Reserven bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern nicht gegeben, da hier entweder unternehmensinterne Vorgänge<sup>515</sup> oder unentgeltliche Vorgänge zwischen zwei Unternehmen desselben Steuerpflichtigen anzutreffen sind. Die Wirtschaftsgüter werden also nicht mit dem Ziel ins Ausland verlagert, sie auf einen Absatzmarkt zu verbringen. Auch bestehen kein Angebot und keine Nachfrage bzw. ein Anbieter oder Nachfrager. Schließlich hat die

---

<sup>512</sup> Leible, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 29, Rn. 2.

<sup>513</sup> EuGH, Urteil v. 11.7.1974, Rs. 8/74 (Dassonville), Slg. 1974, 837.

<sup>514</sup> Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 285.

<sup>515</sup> Auch Wassermeyer, Dealing-at-arm's-length Prinzip, in: Piltz/Schaumburg, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 28, spricht insoweit von Innentransaktionen.



Besteuerung des Vorgangs auch nicht zum Ziel, den inländischen Handel zu fördern oder den Handel in ausländischen Mitgliedstaaten zu behindern, sondern die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven sicherzustellen.

Ungeachtet dessen wird die oben genannte Dassonville-Formel, nach der die Eignung einer Maßnahme zur Behinderung des innergemeinschaftlichen Handels ausreichend ist, im Bereich des Art. 29 EGV dahingehend eingeschränkt, dass selbst den Binnen- und Außenhandel diskriminierende Regelungen vom Anwendungsbereich des Art. 29 EGV ausgenommen werden, wenn von ihnen nur sehr ungewisse und mittelbare Wirkungen ausgehen und ihnen deshalb die Eignung zur Behinderung des innergemeinschaftlichen Handels abgesprochen werden muss.<sup>516</sup> Grund hierfür ist, dass bei uneingeschränkter Anwendung der Dassonville-Formel im Bereich der Ausfuhrbeschränkungen fast jede, die Produktion oder den Vertrieb regulierende oder mit Kosten belastende Maßnahme eines Mitgliedstaats potenziell zur Minimierung von Ausfuhrströmen geeignet ist.<sup>517</sup>

Die Ungewissheit und Mittelbarkeit der Auswirkungen einer Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland auf die Entstehung der Abgabenschuld und die Preisbildung für eine Ware wurden bereits oben<sup>518</sup> dargestellt. Hierauf wird insoweit Bezug genommen. In diesem Sinne ist wohl auch die Aussage von *Franz-Josef Leuchtenberg*<sup>519</sup> zu verstehen, wonach der Aspekt der fehlenden Produktbezogenheit auch für andere Ausprägungen der Warenverkehrsfreiheit als das Verbot zollgleicher Abgaben Bedeutung hat.

Der Anwendungsbereich des Art. 29 EGV ist damit nicht eröffnet.

---

<sup>516</sup> Vgl. hierzu EuGH, Urteil v. 22.6.1999, Rs. C-412/97 (ED), Slg. 1999, I-3845; *Leible*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 29, Rn. 3.

<sup>517</sup> *Leible*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 29, Rn. 3.

<sup>518</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.2.e, auf Seiten 130 ff.

<sup>519</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 44.

### **g, Art. 90, 91 EGV**

Wie bereits oben<sup>520</sup> ausgeführt, gelten die Art. 90 und 91 EGV nicht für den Bereich der direkten Steuern. Im Übrigen würde es wiederum an der Produktbezogenheit der Abgabe fehlen.<sup>521</sup>

### **h, Art. 92 EGV**

Eine Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland betrifft aber möglicherweise den Schutzbereich des Art. 92 EGV.

Art. 92 EGV erklärt Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr nach anderen Mitgliedstaaten sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus den Mitgliedstaaten bei Abgaben außer Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern nur für zulässig, soweit der Rat sie vorher mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission für eine begrenzte Frist genehmigt hat.

In der wissenschaftlichen Diskussion ist Art. 92 EGV kaum zu finden. Beleg dafür sind schon die sehr knappen Ausführungen in der Kommentarliteratur.<sup>522</sup> Im Bereich der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland hat sich, soweit ersichtlich, nur *Franz-*

---

<sup>520</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.2. auf Seiten 126 ff.

<sup>521</sup> *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 86; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 45.

<sup>522</sup> Vgl. *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 92, Rn. 1 bis 6; *Waldhoff*, in: *Callies/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 92 EGV, Rn. 1 bis 2.

*Josef Leuchtenberg*<sup>523</sup> mit dem Problemkreis des Art. 92 EGV auseinander gesetzt. Dagegen hat *Tobias Krug*<sup>524</sup>, der einen ganz ähnlichen Fall der Besteuerung der stillen Reserven, nämlich die Aufgabebesteuerung nach § 16 Abs. 3, § 18 Abs. 3 EStG bei einer grenzüberschreitenden Betriebsverlegung, behandelt, den Art. 92 EGV noch nicht einmal erwähnt. Die Praxisrelevanz der Vorschrift ist bisher als sehr gering zu bezeichnen, weswegen auch von Seiten des EuGH keine Auslegungshilfen bereitstehen.<sup>525</sup>

Art. 92 EGV ist eine Spezialvorschrift für den Bereich der direkten Steuern, die, wie die Art. 90 und 91 EGV, die Regelungen über die Warenverkehrsfreiheit, also die Verbote von Zöllen, zollgleichen Abgaben, mengenmäßigen Beschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung ergänzt. Ziel der Art. 90 bis 93 EGV ist die Herstellung der Wettbewerbsneutralität nationaler Abgaben.<sup>526</sup> Art. 92 EGV behandelt die Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten und die Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern, was einen für den EG-Vertrag seltenen Regelungsbereich darstellt. Der EG-Vertrag befasst sich im Steuerrecht meist nur mit den indirekten Steuern, weil zum Gründungszeitpunkt lediglich die Möglichkeit der Verletzung von Grundfreiheiten durch die indirekten Steuern gesehen und deshalb kein Bedarf für eine Regelung über die direkten Steuern angenommen wurde. Deshalb findet sich auch nur für die indirekten Steuern ein Harmonisierungsauftrag in Art. 93 EGV.<sup>527</sup> Durchbrochen wird diese Konzeption lediglich von Art. 92 EGV, der gewisse Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern verbietet.

<sup>523</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 46 ff.

<sup>524</sup> *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 81 ff.

<sup>525</sup> *Waldhoff*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 92 EGV, Rn. 1; *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 92, Rn. 6; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 46.

<sup>526</sup> *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, vor Art. 90, Rn. 44.

<sup>527</sup> *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, vor Art. 90, Rn. 44.

## aa, Das Kriterium der Produktbezogenheit im Rahmen des Art. 92 EGV

Fraglich ist zunächst, ob der oben<sup>528</sup> dargestellte Aspekt der fehlenden Produktbezogenheit der Besteuerung stiller Reserven auch im Rahmen des Art. 92 EGV zu berücksichtigen ist.

*Franz-Josef Leuchtenberg*<sup>529</sup> ist der Ansicht, das Fehlen der Produktbezogenheit könne bei Art. 92 EGV keine Rolle spielen, da dieser die Zulässigkeit bestimmter Abgaben auf dem Gebiet der direkten Steuern regelt. Direkte Steuern würden aber faktorbezogene Abgaben darstellen, bei denen eine Überwälzung auf den Preis der Ware grundsätzlich nicht erfolge bzw. rechnerisch grundsätzlich nicht möglich sei. Dem ist insoweit zuzustimmen, als es sich bei den direkten Steuern tatsächlich um faktorbezogene Abgaben handelt, die im Grundsatz keine Auswirkungen auf den Preis der Ware haben.<sup>530</sup>

Jedoch kann der Auffassung *Franz-Josef Leuchtenbergs*<sup>531</sup>, im Rahmen des Art. 92 EGV sei eine Produktbezogenheit der Abgabe nicht zu fordern, nicht gefolgt werden. Insoweit ist der konkrete Zweck des Art. 92 EGV zu beachten. Art. 92 EGV hat eine Doppelfunktion. Er begrenzt zum einen den inhaltlichen Anwendungsbereich der Art. 90 und 91 EGV. Diese sprechen nämlich von inländischen Abgaben, was nicht ausschließen würde, dass auch die direkten Steuern unter diesen Begriff subsumiert werden könnten. Dies hätte zur Folge, dass die Tatbestände der Art. 90 und 91 EGV erfüllt wären, soweit ausnahmsweise eine Überwälzung auf den Preis der Ware stattfindet. Dem erteilt aber Art. 92 EGV eine deutliche Absage. Er stellt klar, dass im Rahmen des innergemein-

<sup>528</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.2.e,bb, auf Seiten 132 f.

<sup>529</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 47.

<sup>530</sup> So auch *Waldhoff*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 92 EGV, Rn. 1; *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 92, Rn. 2.

<sup>531</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 47.

schaftlichen Warenverkehrs Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr und Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr im Grundsatz lediglich bei Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern denkbar sind<sup>532</sup>, weil auch nur dort regelmäßig eine Produktbezogenheit festgestellt werden kann.

Die weitere Funktion des Art. 92 EGV besteht nun darin, die seltenen Fälle von Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr und Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr, bei denen ausnahmsweise im Bereich der direkten Steuern und Abgaben eine Überwälzung auf den Preis der Ware stattfindet, also Produktbezogenheit vorliegt, zu regeln. Die Zulässigkeit eines solchen Falles knüpft Art. 92 EGV an das Erfordernis einer mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission für begrenzte Zeit vorher erteilten Genehmigung des Rates.

Aus der Funktion des Art. 92 EGV ergibt sich demgemäß, dass auch in dessen Anwendungsbereich eine Produktbezogenheit in obigem Sinne zu fordern ist. Da eine solche, wie gezeigt<sup>533</sup>, bei einer Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland nicht vorliegt, ist der Tatbestand des Art. 92 EGV hier schon deshalb nicht erfüllt.

#### **bb, Die Besteuerung stiller Reserven als Entlastung bei der Ausfuhr**

Ungeachtet dessen ist zur Klärung der Frage, ob eine Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland unter Art. 92 EGV fällt, des Weiteren der Wortlaut des Art. 92 EGV heranzuziehen.

---

<sup>532</sup> Voß, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 92, Rn. 1 f.

<sup>533</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.2.e,bb, auf Seiten 132 f.

Danach umfasst Art. 92 EGV Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr. Demzufolge kommt bei der Besteuerung der stillen Reserven in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern in einen anderen Mitgliedstaat nur die erste, die Ausfuhr betreffende Alternative als Prüfungsmaßstab in Betracht.

Eine Rückvergütung ist zunächst insoweit nicht denkbar, da dafür schon vorher eine Besteuerung stattgefunden haben müsste.

Weiter kommt eine Entlastung in diesem Sinne nur dann in Betracht, wenn sich aus dem Vergleich zwischen Buchwert und tatsächlichem Wert ein Verlust ergäbe, wenn also der Buchwert höher als der tatsächliche Wert wäre. Dies wird nur sehr selten der Fall sein. Des Weiteren ist in diesen Fällen auch immer an eine Teilwertabschreibung<sup>534</sup> gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu denken. Schließlich ist auch hier nicht mit Sicherheit gesagt, dass dieser Verlust auch zu einer niedrigeren Abgabenbelastung führt. Sind im Zeitraum einer Besteuerungsperiode nur Verluste entstanden, so tritt auch keine Steuerbelastung ein.

Eine Entlastung i. S. v. Art. 92 EGV liegt demnach, wenn überhaupt, nur in absoluten und damit vernachlässigbaren Ausnahmefällen vor.

---

<sup>534</sup> Teilwertabschreibung bedeutet, dass statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Teilwert angesetzt werden kann, wenn dieser auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist.

*Franz-Josef Leuchtenberg*<sup>535</sup> hingegen hält diese absoluten Ausnahmefälle der Entlastung für mit Art. 92 EGV unvereinbar. Er erkennt jedoch einen ganz wichtigen Aspekt. Art. 92 EGV ist seinem Wortlaut nach im Wesentlichen dem Art. 91 EGV nachgebildet. Art. 91 EGV bestimmt, dass bei der Ausfuhr in einen anderen Mitgliedstaat die Rückvergütung für inländische Abgaben nicht höher sein darf als die auf die ausgeführten Waren mittelbar oder unmittelbar erhobenen inländischen Abgaben. Der Unterschied zwischen beiden Vorschriften ist, dass Art. 91 EGV Rückvergütungen im Grundsatz zulässt und nur eine Höchstgrenze bestimmt, während Art. 92 EGV Rückvergütungen nur mit Ausnahmegenehmigung zulässt. Auch spricht Art. 92 EGV nicht explizit von Entlastungen bei der Ausfuhr, sondern nur von Rückvergütungen. Der Sinn und Zweck der beiden Vorschriften ist aber der gleiche. Es soll verhindert werden, dass den einheimischen Unternehmen durch das Abgabenrecht eines Mitgliedstaats Vorteile verschafft werden.<sup>536</sup> In concreto heißt dies, dass inländische Unternehmen nicht durch Rückvergütungen und Entlastungen bei der Ausfuhr ihre Waren in dem anderen Mitgliedstaat zu günstigeren Preisen anbieten können sollen als die Unternehmen jenes Mitgliedstaats. Vergleichspaar ist also das ausführende inländische Unternehmen und das Unternehmen des Mitgliedstaats, in den von ersterem ausgeführt wird. *Franz-Josef Leuchtenberg*<sup>537</sup> scheint dagegen einen Vergleich zwischen dem ausführenden inländischen Unternehmen und dem rein inländisch tätigen inländischen Unternehmen anstellen zu wollen, indem er einen Vorteil des ersteren gegenüber dem zweiten erblickt. Richtigerweise muss aber untersucht werden, ob sich ein Vorteil für das ausführende inländische Unternehmen im Vergleich zum ausländischen Unternehmen ergibt.

Insoweit ist zunächst festzustellen, dass der Verlust, der sich wegen des höheren Buchwerts ergibt, in einem gleich gelagerten Fall auch beim ausländischen Unternehmer besteht, dieser lediglich noch

---

<sup>535</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 48.

<sup>536</sup> *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 91, Rn. 2.

<sup>537</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 48.

nicht realisiert ist. Der Verlust ist sozusagen im Stillen vorhanden. Tritt irgendwann eine Verlustrealisierung ein, so führt dies auch beim ausländischen Unternehmer zu einer Steuerminderung. Folglich ergeben sich, wie auch *Franz-Josef Leuchtenberg*<sup>538</sup> richtig erkennt, keine Abweichungen beim Totalgewinn im Hinblick auf die Gesamtlebensdauer des Unternehmens. Dies zeigt auch, dass der Wille des Staates fehlt, den einheimischen Unternehmen mit der Besteuerung der stillen Reserven in den Überführungsfällen bewusst Wettbewerbsvorteile zu verschaffen. Vielmehr zielt sie darauf ab, die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen, also eine Belastung herbeizuführen.

Weiter hat der ausländische Unternehmer, deutsches Steuerrecht zu Grunde gelegt, wiederum die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung. Doch auch wenn er diese nicht in Anspruch nimmt, so hat er im Vergleich zu dem ausführenden Unternehmer auf Grund des konstant hohen Buchwerts, welcher sich durch die Nichtrealisierung des Verlustes ergibt, ein höheres Abschreibungsvolumen, welches seinerseits steuermindernde Auswirkung hat.

Der Tabestand des Art. 92 EGV ist folglich insoweit nicht erfüllt.

Demgegenüber stellt eine Besteuerung der stillen Reserven gerade das Gegenteil der von Art. 92 EGV geforderten Entlastung bei der Ausfuhr, nämlich eine Belastung, dar.

Nach seinem klaren Wortlaut ist demzufolge der Anwendungsbereich des Art. 92 EGV in Fällen der Besteuerung stiller Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland nicht eröffnet.

In einem Exkurs ist noch kurz anzuführen, dass *Franz-Josef Leuchtenberg*<sup>539</sup>, nachdem er in den vorstehend dargestellten Verlustfällen einen Verstoß gegen Art. 92 EGV für gegeben erachtet, als Ar-

---

<sup>538</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 48.

<sup>539</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 49.



gument für die Unhaltbarkeit der Besteuerung stiller Reserven in Überführungsfällen vorbringt, dass es nach nationalem Recht schon nicht zu rechtfertigen sei, wenn man eine eintretende Entlastung an Art. 92 EGV scheitern lassen möchte, die regelmäßig eintretende Belastung aber für zulässig erachten würde. Nach nationalem Recht sei ein System nicht zu rechtfertigen, welches die Aufdeckung der stillen Reserven gebietet, eine Verlustrealisierung aber nicht zulässt.

Dieser Ansicht ist entgegenzutreten. Diesbezüglich sei lediglich kurz auf einige Vorschriften des deutschen Steuerrechts wie § 2 Abs. 3 EStG oder § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG verwiesen, die den Verlustausgleich beschränken oder verbieten. Hier kann es ebenfalls zu einer Besteuerung kommen, ohne dass Verluste zu berücksichtigen sind.

### **cc, Keine extensive Auslegung des Art. 92 EGV**

Eine extensive Ausweitung des Art. 92 EGV dergestalt, dass nicht nur Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr, sondern auch Belastungen bei der Ausfuhr umfasst sind, könnte sich auf Grund einer teleologischen Auslegung der Vorschrift ergeben.<sup>540</sup>

Hierfür könnte sprechen, dass der EuGH<sup>541</sup> im Rahmen des Art. 90 EGV (früher Art. 95 EGV) eine solche weite Auslegung vornahm und unter Art. 90 EGV auch Fälle der Ausfuhr mit diskriminierendem Charakter subsumierte. Als Begründung wurde angeführt, der EG-Vertrag ziele auf die Gewährleistung steuerlicher Neutralität bei allen Fällen grenzüberschreitenden Warenverkehrs ab.

<sup>540</sup> So *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 49 ff.

<sup>541</sup> EuGH, Urteil v. 29.6.1978, Rs. 142/77 (Statens Kontrol), Slg. 1978, 1543.

*Franz-Josef Leuchtenberg*<sup>542</sup> kommt mit Hilfe einer systematisch-teleologischen Gesamtschau der Art. 90 bis 93 EGV zu der oben beschriebenen, über den Wortlaut hinausgehenden extensiven Auslegung des Art. 92 EGV.

Dieser Auslegung kann hier ebenfalls nicht gefolgt werden.

Zum einen darf nicht übersehen werden, dass die Vorschriften der Warenverkehrsfreiheit eine Liberalisierung des Handels mit Waren gewährleisten wollen.<sup>543</sup> Die bereits geäußerten Bedenken hinsichtlich des Vorliegens des Handelsbegriffs in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland<sup>544</sup> gelten hier entsprechend.<sup>545</sup>

Des Weiteren müssen, wenn schon aus systematischen Überlegungen heraus der enge Zusammenhang zwischen den Art. 90 bis 93 EGV und den Art. 23 bis 31 EGV betont wird<sup>546</sup>, auch die dortigen Auslegungsgrundsätze berücksichtigt werden. Demzufolge ist die zur Ablehnung des Art. 29 EGV führende Argumentation, wonach die Auswirkungen einer Besteuerung stiller Reserven auf den innergemeinschaftlichen Handel zu ungewiss und zu mittelbar sind<sup>547</sup>, auch hier heranzuziehen.

Selbiges gilt für den von Art. 90 bis 93 EGV verfolgten Zweck der Wettbewerbsneutralität steuerlicher Vorschriften. Wettbewerbsneutralität im Sinne sämtlicher Vorschriften der Warenverkehrsfreiheit umfasst zwar auch den innergemeinschaftlichen Wettbe-

---

<sup>542</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 49 ff.

<sup>543</sup> *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 90, Rn. 1

<sup>544</sup> Vgl. oben Kapitel 4.B.II.2.f.bb, auf Seiten 133 ff.

<sup>545</sup> Diese Argumentation klingt im Rahmen des Art. 90 EGV auch an bei *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 85 f. und 87.

<sup>546</sup> Vgl. *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 90, Rn. 1.

<sup>547</sup> Vgl. oben Kapitel 4.B.II.2.f.bb, auf Seiten 133 ff.

werb der Anbieter.<sup>548</sup> Jedoch sind in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland weder Anbieter noch Nachfrager beteiligt. Es geht nicht um das Anbieten einer Ware auf einem Absatzmarkt, sondern meist um rein unternehmensinterne Vorgänge.<sup>549</sup> Wettbewerb im Sinne der Vorschriften der Warenverkehrsfreiheit kann demnach in erster Linie nur den Wettbewerb der Produkte, also der Waren, mit seinen Folgen für die Unternehmen, nicht aber den Wettbewerb der Unternehmen selbst meinen. Eine Besteuerung der stillen Reserven in den Überführungsfällen hat aber, wenn überhaupt, nur Einfluss auf den Wettbewerb der Unternehmen. Die Auswirkungen auf den Wettbewerb der Produkte sind zu vage.<sup>550</sup>

Schließlich ist sehr fraglich, ob in der Rechtsprechung auch im Rahmen des Art. 92 EGV eine derartige Ausweitung auf Ausfuhrkonstellationen vorgenommen würde, wie bei Art. 90 EGV geschehen. Der EuGH erkennt nämlich die Steuerhoheit und Steuersouveränität der einzelnen Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern, nicht zuletzt wegen des insoweit fehlenden Harmonisierungsauftrags, grundsätzlich an.<sup>551</sup> Zwar hält die Rechtsprechung auch im Bereich des direkten Steuerrechts ungerechtfertigte Diskriminierungen und Beschränkungen für unzulässig.<sup>552</sup> Jedoch wäre eine weite Ausdehnung des Art. 92 EGV ein äußerst scharfes Schwert, welches so im Bereich der anderen Grundfreiheiten nicht zu finden ist. Im Rahmen aller Grundfreiheiten gibt es Rechtfertigungsgründe sowohl für Diskriminierungen als auch für Beschränkungen. Bei Art. 92 EGV ist eine Rechtfertigungsmöglichkeit hingegen nicht vorgesehen. Vielmehr kann ausschließlich eine vorher auf Vorschlag der Kommission mit qualifizierter Mehrheit erteilte Genehmigung des Rates die Zulässigkeit einer Abgabe im Rahmen des Art. 92 EGV herbeiführen. Hinzu kommt, dass diese Genehmi-

<sup>548</sup> *Epiney*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 28 EGV, Rn. 3.

<sup>549</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 4.B.II.2.f.bb, auf Seiten 133 ff.

<sup>550</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 4.B.II.2.f.bb, auf Seiten 133 ff.

<sup>551</sup> *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, vor Art. 90, Rn. 17.

<sup>552</sup> *Voß*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, vor Art. 90, Rn. 16 f. und 19 f.

gung nur auf bestimmte Zeit erteilt werden kann. Aus dem Aspekt der Konvergenz<sup>553</sup> der Grundfreiheiten ist deshalb eine strikte Orientierung am Wortlaut zu befürworten. Außerdem widerspräche eine weite Auslegung des Art. 92 EGV der Konvergenz der Grundfreiheiten auch insoweit, als nicht einsichtig wäre, warum auf dem Gebiet der direkten Steuern nur im Bereich der Warenverkehrsfreiheit eine derart strikte Regelung wie Art. 92 EGV besteht, nicht aber im Bereich der anderen Grundfreiheiten. Dies führt unweigerlich zu unterschiedlichen Rechtsfolgen auf dem Gebiet der direkten Steuern, wenn trotz Vergleichbarkeit der Sachverhalte oder der steuerlichen Belastung einmal nicht auch die Warenverkehrsfreiheit, sondern ausschließlich andere Grundfreiheiten betroffen sind. Schließlich sprechen auch das Erfordernis einer Genehmigung an sich sowie zudem deren strenge Voraussetzungen für die absolute Ausnahmestellung des Art. 92 EGV und dessen wortlautgetreue Anwendung.

#### **dd, Zwischenergebnis**

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Tatbestand des Art. 92 EGV bei einer Besteuerung stiller Reserven in Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland nicht erfüllt ist.

---

<sup>553</sup> Zum Begriff vgl. oben Fn. 491.

## **k, Ergebnis**

Die Besteuerung stiller Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland stellt weder einen Zoll noch eine zollgleiche Abgabe gemäß Art. 25 EGV dar. Auch erfüllt sie weder den Tatbestand des Art. 29 EGV noch den des Art. 92 EGV. Sie verstößt mithin nicht gegen die Vorschriften der Freiheit des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs.

## **3. Die Niederlassungsfreiheit**

Die Niederlassungsfreiheit ist als Personalfreiheit<sup>554</sup> ihrerseits ein Hauptinstrumentarium zur Verwirklichung des innergemeinschaftlichen Binnenmarkts gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. a EGV und hat zentrale Bedeutung für die direkte Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen.<sup>555</sup>

---

<sup>554</sup> Als Personalfreiheiten werden hier die Art. 39 und 43 EGV angesehen, da sie primär auf die Person abstellen. Demgegenüber werden die Art. 28, 29, 49 und 56 EGV als Sachfreiheiten bezeichnet, da diese vornehmlich den freien Verkehr der Sache selbst schützen. Ebenso differenziert *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 83 (Fn. 298).

<sup>555</sup> *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 65.

### **a, Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EGV**

Die Niederlassungsfreiheit schützt gemäß Art. 43 EGV ganz allgemein die Aufnahme und Ausübung einer selbstständigen, in Abgrenzung zur Dienstleistungsfreiheit auf Dauer angelegten, beruflichen Tätigkeit eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates in einem anderen Mitgliedstaat. Der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit ist aber gemäß Art. 43 Abs. 2 i. V. m. Art. 48 Abs. 2 EGV nicht auf natürliche Personen beschränkt, sondern umfasst auch die Gründung und Unterhaltung von Unternehmen, insbesondere Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts sowie juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts, soweit ihr Zweck auf eine Erwerbstätigkeit ausgerichtet ist. Weiter ist gemäß Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EGV auch die Gründung und Unterhaltung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften geschützt.<sup>556</sup>

In den hier zu untersuchenden Fällen der Besteuerung stiller Reserven bei grenzüberschreitender Überführung von Wirtschaftsgütern ist der Schutzbereich des Art. 43 EGV zweifelsohne eröffnet.

### **b, Vorliegen einer Diskriminierung**

Eine so genannte offene, unmittelbare oder direkte Diskriminierung liegt immer dann vor, wenn Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit in einer vergleich-

---

<sup>556</sup> Vgl. zum Ganzen *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 43, Rn. 7 ff.

baren Situation nachteilig anders behandelt werden als die Staatsangehörigen des eigenen Mitgliedstaates.<sup>557</sup> Eine Diskriminierung ist demgemäß nicht gegeben, wenn die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten in einem vergleichbaren Sachverhalt nicht schlechter behandelt werden als die eigenen Staatsangehörigen.

Nach allgemeiner Meinung sind aber auch so genannte versteckte, mittelbare oder indirekte Diskriminierungen verboten. Solche liegen vor, wenn tatbestandlicher Anknüpfungspunkt einer Vorschrift zwar nicht ausdrücklich die Staatsangehörigkeit ist, diese Vorschrift aber Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten de facto überwiegend oder besonders häufig nachteilig belastet.<sup>558</sup>

Eine Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland ist weder offen noch versteckt diskriminierend.

Sie gilt für Unternehmer und Unternehmen unabhängig von deren Staatsangehörigkeit bzw. Ansässigkeit gleichermaßen. Anknüpfungspunkt ist nicht die Staatsangehörigkeit bzw. der Sitz, sondern die Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland.

Auch ist kein Anhaltspunkt ersichtlich, warum diese Regelung faktisch in der Mehrzahl ausländische Unternehmer oder Unternehmen treffen sollte. Eher das Gegenteil ist zu erwarten.

Eine offene oder versteckte Diskriminierung liegt demnach nicht vor.

---

<sup>557</sup> Vgl. *Eckhoff*, Niederlassungsfreiheit, in: *Birk*, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, S. 551; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 43, Rn. 74.

<sup>558</sup> *Eckhoff*, Niederlassungsfreiheit, in: *Birk*, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, S. 551 f.; *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 82; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 69 ff.; *Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 43 EGV, Rn. 19 ff.

### c, Vorliegen einer Beschränkung

Bereits oben<sup>559</sup> wurde ausgeführt, dass die Niederlassungsfreiheit auf dem Gebiet der direkten Steuern neben dem Diskriminierungsverbot auch ein allgemeines Beschränkungsverbot beinhaltet.

Fraglich ist, ob bei der Besteuerung der stillen Reserven in den Überführungsfällen eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gegeben ist. Hier kommt es zu einer Ungleichbehandlung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts im Vergleich zu einem rein inländischen Sachverhalt, da die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen inländischem Stammhaus und inländischer Betriebsstätte oder umgekehrt keine Entnahme darstellt und die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen inländischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen gemäß § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich keine Teilwertbewertung zur Folge hat. Dies stellt zwar nach obiger Definition weder eine offene noch eine versteckte Diskriminierung dar. Anderes kann sich insoweit im Bereich der Sachfreiheiten ergeben.<sup>560</sup> Die Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland stellt aber eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da dadurch die Aufnahme oder Ausübung einer selbstständigen beruflichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat behindert oder beeinträchtigt wird.

Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit liegt demgemäß vor.

---

<sup>559</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.1.c, auf Seiten 124 ff.

<sup>560</sup> Vgl. hierzu unten Kapitel 4.B.II.4.c, auf Seiten 157 f.



#### **d, Rechtfertigung der Beschränkung**

Im Unterschied zu einer gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 43 EGV verstoßenden Vorschrift, welche grundsätzlich nur gemäß Art. 46 EGV aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sein kann, besteht bei einer die Niederlassungsfreiheit lediglich beschränkenden Regelung die Möglichkeit, dass diese wegen zwingender Gründe des Allgemeininteresses unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gerechtfertigt ist.<sup>561</sup>

#### **aa, Zwingende Gründe des Allgemeininteresses**

Die Definition der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses obliegt zunächst grundsätzlich den Mitgliedstaaten, wobei ihnen bei der Bestimmung der schützenswerten Belange eine weit reichende Einschätzungsprärogative zuzugestehen ist. Die mitgliedstaatlichen Ziele müssen nachvollziehbar sein und der Allgemeinheit dienen. Sie dürfen weder willkürlich sein noch individuelle Vorteile gewähren.<sup>562</sup>

---

<sup>561</sup> Grundlegend hierzu EuGH, Urteil v. 30.11.1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-4165; vgl. auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, S. 330 ff.; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 92 ff.; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 43, Rn. 108 f.

<sup>562</sup> *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 43, Rn. 108; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 182.

Die Besteuerung der stillen Reserven in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland wird mit der zu gewährleistenden Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven gerechtfertigt. Diese Sicherstellung der Besteuerung von im Inland gebildeten stillen Reserven wird in der Literatur als rechtfertigendes Allgemeininteresse für die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anerkannt.<sup>563</sup> Jedoch kann sich meines Erachtens ein legitimer, im Allgemeininteresse stehender Regelungszweck zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ausschließlich unter Beachtung des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere des steuerlichen Realisationsprinzips ergeben. Ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG würde demgegenüber gerade dem Allgemeininteresse widersprechen. Ein legitimer, dem Allgemeininteresse entsprechender Regelungszweck ist daher nur bei einer gerechtfertigten Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips anzuerkennen. Eine gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips ist jedoch in keinem der Fälle der Überführung eines Wirtschaftsguts ins Ausland gegeben.<sup>564</sup>

Die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven stellt in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar, der die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen würde.

---

<sup>563</sup> Vgl. *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebstättenbesteuerung, S. 183; *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 114; *Dautzenberg*, Die Wegzugssteuer des § 6 AStG im Lichte des EG-Rechts, BB 1997, S. 180 ff.; *Knobbe-Keuk*, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?, DB 1990, S. 2573 ff.; *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 87 f.

<sup>564</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.B.I. auf Seiten 111 ff.

### **bb, Verhältnismäßigkeit**

Im Übrigen müsste die mitgliedstaatliche Maßnahme auch dem Prinzip der Verhältnismäßigkeit entsprechen. Möchte man, entgegen der vorstehenden Ansicht, die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven in den Überführungsfällen als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkennen, müsste die Besteuerung der stillen Reserven in diesen Fällen folgerichtig daraufhin überprüft werden, ob sie zur Erreichung ihres Zwecks geeignet, erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne ist.

### **aaa, Geeignetheit**

Die sofortige Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland soll die Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven sicherstellen. Es sind freilich keine gegenteiligen Anhaltspunkte ersichtlich, die die sofortige Besteuerung der stillen Reserven nicht als ein grundsätzlich taugliches und damit zur Erreichung ihres Zwecks geeignetes Mittel erscheinen lassen.

### **bbb, Erforderlichkeit**

Des Weiteren müsste die Regelung zur Erreichung des Ziels der Sicherstellung der Besteuerung der im Inland gebildeten stillen Reserven erforderlich sein, d. h. es darf kein milderes, gleich geeignetes Mittel zur Erreichung dieses Ziels denkbar sein.

Als milderes Mittel kommt hier die Bildung eines Merkpostens im Zeitpunkt der Überführung und die erfolgswirksame Auflösung dieses Merkpostens zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im ausländischen Unternehmen oder Unternehmensteil in Betracht. Dies würde eine den Unternehmer bzw. das Unternehmen im Vergleich zur sofortigen Besteuerung weniger belastende Regelung darstellen<sup>565</sup>, die insbesondere auch dem steuerlichen Realisationsprinzip entspräche.

Dem könnte entgegenhalten werden, dass dies zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nicht in gleichem Maße geeignet sei wie die Sofortbesteuerung, da die Feststellung des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung im Ausland für die deutsche Finanzverwaltung problematisch sein könnte.

Hiergegen spricht aber schon, dass dem Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten erhöhte Mitwirkungspflichten gemäß § 90 Abs. 2 AO auferlegt sind. Eine dementsprechende Mitwirkung ist auch zu erwarten, da der Besteuerungsaufschub durchaus im Interesse des Steuerpflichtigen liegt.<sup>566</sup> Des Weiteren lässt der EuGH<sup>567</sup> in ständiger Rechtsprechung zur Rechtfertigung von Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit etwaige verwaltungstechnische Schwierigkeiten bei der Ermittlung von Sachverhalten mit dem Hinweis auf die Möglichkeit zur Sachverhaltsaufklärung unter Zuhilfenahme der EG-Amtshilferichtlinie<sup>568</sup> nicht zu.

---

<sup>565</sup> Ebenso *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 184.

<sup>566</sup> So auch *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 184 f.

<sup>567</sup> EuGH, Urteil v. 28.1.1992, Rs. C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249; EuGH, Urteil v. 12.4.1994, Rs. C-1/93 (Halliburton Services BV), Slg. 1994, I-1137; EuGH, Urteil v. 14.2.1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-225; EuGH, Urteil v. 11.8.1995, Rs. C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995, I-2493.

<sup>568</sup> Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern, ABl. EG 1977 Nr. L 336, S. 15, geändert durch die Richtlinie 79/1070/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979, ABl. EG 1979 Nr. L 331, S. 8; Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 76, S. 1, geändert durch die Richtlinien 92/108/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 390, S. 124 und 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994, ABl. EG 1994 Nr. L 365, S. 46.

### **ccc, Zwischenergebnis**

Die Besteuerung der stillen Reserven könnte demnach durch die Bildung eines Merkpostens im Zeitpunkt der Überführung in weniger belastender Weise und damit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechend sichergestellt werden.<sup>569</sup>

### **e, Ergebnis**

Eine Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland verstößt gegen die Regelungen der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 ff EGV.<sup>570</sup>

## **4. Die Kapitalverkehrsfreiheit**

Die Freiheit des innergemeinschaftlichen Kapitalverkehrs ist in den Art. 56 ff. EGV geregelt. Sie dient gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. c EGV ebenso wie die anderen Grundfreiheiten der Verwirklichung des Binnenmarkts.

---

<sup>569</sup> Ebenso *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebstättenbesteuerung, S. 185.

<sup>570</sup> Ebenso *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebstättenbesteuerung, S. 185 f.; *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 128 f.; ohne eingehende Prüfung auch *Kramer*, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, S. 449 ff.

### **a, Konkurrenz zur Niederlassungsfreiheit**

Es ist durchaus denkbar und mitunter nicht selten, dass eine mitgliedstaatliche Regelung sowohl den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 ff. EGV als auch den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 ff. EGV berührt. In diesen Fällen sind die beiden Grundfreiheiten auf der Ebene des Tatbestands parallel anwendbar.<sup>571</sup> Auf der Rechtfertigungsebene kommt es dann sogar auf Grund der Wechselwirkung von Art. 43 Abs. 2 EGV und Art. 58 Abs. 2 EGV zu einer Kumulation der Rechtfertigungsgründe. Dies bedeutet, dass eine mitgliedstaatliche Maßnahme, die unter den Anwendungsbereich beider Grundfreiheiten fällt, schon dann gerechtfertigt ist, wenn eine Rechtfertigung nur auf Grund der Rechtfertigungsmöglichkeiten einer der beiden Regelungskomplexe gegeben ist.<sup>572</sup>

### **b, Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 Abs. 1 EGV**

Der Begriff des Kapitalverkehrs ist im EG-Vertrag nicht definiert. Was unter Kapitalverkehr zu subsumieren ist, kann sich im Bereich des EG-Vertrages nur mit Hilfe einer Negativabgrenzung zu den anderen Grundfreiheiten ergeben. Allgemein wird aber für die Beg-

<sup>571</sup> Vgl. insbesondere EuGH, Urteil v. 1.6.1999, Rs. C-302/97 (Konle), Slg. 1999, I-3099; *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 99 ff.; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 56 ff.; *Ress/Ukrow*, in: *Gra-bitz/Hilf*, EGV, Art. 56, Rn. 28 ff.; *Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 56 EGV, Rn. 16 ff.

<sup>572</sup> *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 109 f.; *Leuchtenberg*, Gemeinschaftsrecht

riffsbestimmung die gemeinsame Nomenklatur zur Kapitalverkehrsrichtlinie<sup>573</sup> herangezogen.<sup>574</sup> In den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen sowohl der grenzüberschreitende Transfer von körperlichen Gegenständen als auch der grenzüberschreitende Transfer immaterieller Vermögenswerte.<sup>575</sup>

Demzufolge ist bei der Besteuerung stiller Reserven bei grenzüberschreitender Überführung von Wirtschaftsgütern der Schutzbereich des Art. 56 Abs. 1 EGV eröffnet.

### **c, Vorliegen einer Diskriminierung oder Beschränkung**

Es stellt sich die Frage, ob es sich bei einer Besteuerung stiller Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland um eine Diskriminierung oder um eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit handelt.

Hierbei ist zu beachten, dass das Vorliegen einer Diskriminierung im Bereich der Personalfreiheiten nach anderen Maßstäben beurteilt wird als bei den Sachfreiheiten. Bei den Personalfreiheiten ist der ausschlaggebende Aspekt für das Vorliegen einer Diskriminierung eine Benachteiligung auf Grund der Staatsangehörigkeit des Betroffenen.<sup>576</sup>

Dies kann auf dem Gebiet der Sachfreiheiten kein taugliches Beurteilungskriterium sein, da es eine Staatsangehörigkeit von Vermögenswerten, also von Waren oder Kapital, im eigentlichen Sinne

---

und Betriebsstättenbesteuerung, S. 64; *Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 58 EGV, Rn. 16 f.

<sup>573</sup> Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988 zur Durchführung von Art. 67 des EWGV, ABl. EG 1988 Nr. L 178, S. 8.

<sup>574</sup> Vgl. *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 56, Rn. 15 ff.

<sup>575</sup> *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 103 f.

<sup>576</sup> Vgl. oben Kapitel 4.B.II.3.b, auf Seiten 148 f.

nicht gibt. Vielmehr ist bei den Sachfreiheiten auf die Herkunft abzustellen.

Dies kann aber wiederum nicht bei Ausfuhrkonstellationen, wie hier bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland, gelten, weil die Ware oder das Kapital in diesen Fällen immer aus dem ausführenden Land stammt. Taugliches Abgrenzungskriterium ist demnach ausschließlich die Behandlung von vergleichbaren in- und ausländischen Sachverhalten.

Eine Diskriminierung liegt demzufolge vor, wenn ein Sachverhalt mit Auslandsbezug gegenüber einem vergleichbaren rein inländischen Sachverhalt unterschiedlich behandelt wird.<sup>577</sup>

Hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern liegt eine unterschiedliche Behandlung von Sachverhalten mit Auslandsbezug und rein inländischen Sachverhalten vor. Die Überführung eines Wirtschaftsguts im Inland löst nämlich keine Besteuerung der stillen Reserven aus.<sup>578</sup>

Eine Besteuerung der stillen Reserven in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland stellt demzufolge eine Diskriminierung i. S. d. Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 Abs. 1 EGV dar.

#### **d, Rechtfertigung der Diskriminierung**

Rechtfertigungsmöglichkeiten für diese Diskriminierung des Kapitalverkehrs können sich ausschließlich aus geschriebenen Rechtfertigungsgründen ableiten.

---

<sup>577</sup> Vgl. zum Ganzen *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 105 ff.; *Leible*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 29, Rn. 4.

<sup>578</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 4.B.II.3.c, auf Seite 150.



tigungsgründen ergeben.<sup>579</sup> In Betracht kommen insoweit Art. 57 EGV und Art. 58 Abs. 1 EGV.

Art. 57 EGV ist jedoch nicht einschlägig, da dieser nur so genannte Direktinvestitionen betrifft. Gleiches gilt für Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV, der ausdrücklich nur solche Diskriminierungen zulässt, die darin begründet sind, dass Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt werden.<sup>580</sup> Ebenso wenig kann zur Rechtfertigung der Diskriminierung Art. 58 Abs. 1 lit. b EGV herangezogen werden, da dieser nur Maßnahmen im Bereich der Steueraufsicht, der Bekämpfung rechtswidriger Tätigkeiten sowie zur Gewährleistung der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit zulässt.

## **e, Ergebnis**

Eine Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland verstößt gegen die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen der Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 ff. EGV.<sup>581</sup>

---

<sup>579</sup> *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 56, Rn. 81; *Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 56 EGV, Rn. 50 ff.

<sup>580</sup> Vgl. im Übrigen zu Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV auch die Ausführungen unter Kapitel 4.C.III.3.c, auf Seiten 171 f., die hier entsprechend gelten.

<sup>581</sup> Anzumerken ist noch, dass dies ausweislich des klaren Wortlauts des Art. 56 Abs. 1 EGV auch im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern gilt. Vgl. hierzu *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 56, Rn. 73 f.; *Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 56 EGV, Rn. 5.

## 5. Die Dienstleistungsfreiheit

Die Vorschriften über die Dienstleistungsfreiheit finden sich in den Art. 49 ff. EGV. Der Begriff der Dienstleistung zeichnet sich, vor allem in Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit, durch den eher vorübergehenden Charakter einer Tätigkeit aus.<sup>582</sup> Letzteres wird in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland, wenn überhaupt, nur äußerst selten vorzufinden sein. Hinzu kommt, dass Art. 50 Abs. 1 EGV eine Subsidiaritätsklausel enthält. Demnach ist die Dienstleistungsfreiheit gegenüber den anderen Grundfreiheiten nachrangig.

Auf Grund dessen kann die Dienstleistungsfreiheit im Rahmen dieser Arbeit vernachlässigt werden.

## 6. Die allgemeine Freizügigkeit und das allgemeine Diskriminierungsverbot

Das in Art. 18 EGV geregelte allgemeine Recht auf Freizügigkeit sowie das im Rahmen der Gemeinschaft allgemein geltende Diskriminierungsverbot des Art. 12 EGV sind bei Einschlägigkeit anderer Grundfreiheiten auf Grund deren Spezialität nicht anzuwenden.<sup>583</sup> Eine Prüfungsrelevanz dieser Vorschriften ergibt sich demzufolge hier nicht.

---

<sup>582</sup> Hahn, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 87; Leuchtenberg, Gemeinschaftsrecht und Betriebsstättenbesteuerung, S. 53.

<sup>583</sup> Epiney, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 12 EGV, Rn. 7; Kluth, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 18 EGV, Rn. 10.

## 7. Ergebnis

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Besteuerung der stillen Reserven in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland gegen Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts, in concreto gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 ff. EGV und die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 ff. EGV, verstößt.<sup>584</sup>

## III. Endergebnis

In keinem der besprochenen Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland liegt ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung vor. Eine Entstrickung ist damit schon begrifflich nicht gegeben, was dazu führt, dass der Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm für alle diese Überführungsfälle nicht eröffnet wäre. Im Übrigen würde eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland auch gegen die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 ff. EGV sowie der Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 ff. EGV verstoßen.

---

<sup>584</sup> Im Ergebnis ebenso, jedoch ohne eingehende Begründung *Wassermeyer*, Dealing-at-arm's-length Prinzip, in: *Piltz/Schaumburg*, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 33; *ders.*, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, IStR 2001, S. 113 ff.; *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 43 und 48.

### **C. Substitution des § 6 AStG durch eine allgemeine Entstrickungsnorm**

Es stellt sich weiter die Frage, ob eine allgemeine Entstrickungsnorm die Regelung des § 6 AStG<sup>585</sup> über die Besteuerung der stillen Reserven in Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft bei Wegzug des Steuerpflichtigen und damit einhergehendem Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ersetzen kann.

#### **I. Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven bei Nichtbestehen eines DBA gemäß § 6 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere mit dem steuerlichen Realisationsprinzip**

Bei Bestehen eines DBA wird der Bundesrepublik Deutschland bei Wegzug des Steuerpflichtigen und dem damit einhergehenden Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Grund der Regelung des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns bzw. Überschusses aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften entzogen.<sup>586</sup> Insoweit liegt daher eine gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips vor.<sup>587</sup>

<sup>585</sup> Zum Regelungsinhalt des § 6 AStG vgl. schon oben Kapitel 3.A.I.3. auf Seiten 41 ff.

<sup>586</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 3.A.I.3. auf Seiten 41 ff.

<sup>587</sup> Gleiches gilt bei Wegzug eines Steuerpflichtigen, der Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft hält, unabhängig davon, ob ein DBA besteht oder nicht. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG ist nämlich in diesen Fällen nicht einschlägig, da dieser nur Anteile an Kapitalgesellschaften umfasst, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Die konzeptionelle Mangelhaftigkeit des § 6 AStG zeigt sich aber gerade daran, dass dieser diese Fälle des Entzugs stiller Reserven aus der Besteuerung nicht erfasst, indem er ausschließlich auf Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften abstellt. Diese Fälle wären aber durchaus im Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm anzusiedeln, soweit sich aus den folgenden Ausführungen unter Kapitel 4.C.III. auf Seiten 168 ff. nichts Gegenteiliges ergibt.

Jedoch ordnet § 6 AStG die Besteuerung der stillen Reserven auch bei Nichtbestehen eines DBA an, obwohl der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns bzw. Überschusses aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften gemäß § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG nicht verloren geht.<sup>588</sup> Ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung ist in diesem Fall nicht gegeben, weshalb eine nicht gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips und damit ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt.<sup>589</sup> Dies führt dazu, dass insoweit schon begrifflich keine Entstrickung gegeben ist, wodurch der Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm nicht eröffnet wäre.

## **II. Vereinbarkeit der Besteuerung der stillen Reserven bei Bestehen eines DBA gemäß § 6 AStG mit Abkommensrecht**

Die von § 6 AStG bei Bestehen eines DBA angeordnete Besteuerung der in Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven könnte gegen internationales Abkommensrecht verstoßen. Ein Verstoß gegen das Abkommensrecht könnte sich daraus ergeben, dass § 6 AStG mit dem Argument eingeführt wurde, die stillen Reserven würden andernfalls wegen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA der deutschen Besteuerungshoheit entzogen.<sup>590</sup>

---

<sup>588</sup> Vgl. hierzu Kapitel 3.A.I.3. auf Seiten 41 ff.

<sup>589</sup> Ebenso *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 55 f.; *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 25; *ders.*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: *Lang*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, S. 141 f.

<sup>590</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 3.A.I.3. auf Seiten 41 ff.

Hierbei ist aber zu beachten, dass gerade in dem Fall, den § 6 AStG regelt, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland auf Grund nationalen Außensteuerrechts gemäß § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG grundsätzlich nicht ausgeschlossen wird. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entfällt erst durch den Abschluss eines DBA, das eine dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Norm enthält. Schließt jedoch die Bundesrepublik Deutschland ein derartiges DBA ab, so verzichtet sie bewusst auf die Besteuerung der stillen Reserven für solche Fälle. Erfolgt trotz dieses bewussten Verzichts eine Besteuerung der stillen Reserven wie i. R. d. § 6 AStG, so ergeben sich insoweit erhebliche Zweifel hinsichtlich der Legitimität und Rechtfertigung einer derartigen Norm.

Dieses konkurrenzrechtliche Verhältnis des § 6 AStG zu Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (früher Art. 13 Abs. 4) ist heftig umstritten. Sowohl die herrschende Meinung in der Literatur<sup>591</sup> als auch die Rechtsprechung<sup>592</sup> nehmen insoweit an, dass der Anwendungsbereich der einschlägigen DBA durch die Anknüpfung des § 6 AStG an den Wegzug noch nicht berührt sei, da die Schutzwirkung der DBA erst mit der Wohnsitzbegründung im Ausland einsetze, anders gesagt, weil die stillen Reserven noch im nationalen Bereich, nämlich im Moment des Wegzugs, aufgedeckt würden. Der Wegzug und damit die Besteuerung der stillen Reserven stellt nach dieser Ansicht den letzten Akt der unbeschränkten Steuerpflicht dar.

---

<sup>591</sup> *Debatin*, Der deutsch-schweizerische Steuervertrag (IV), DB 1972, S. 2079 ff.; *Braun*, Besteuerung des Vermögenszuwachses wesentlicher Beteiligungen beim Wohnsitzwechsel ins Ausland, DB 1982, S. 2111 f.; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, S. 881; *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 72 ff.; *Brünnink*, Das Verhältnis der Normen des Außensteuergesetzes zu den Doppelbesteuerungsabkommen, S. 186 ff. m. w. N.

<sup>592</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 26.1.1977, VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283 = BFHE 121, 63, in dem es um die Auflösung stiller Reserven in einem Betriebsvermögen auf Grund einer Wohnsitzverlegung ins Ausland geht.

Einige durchaus gewichtige Stimmen im Schrifttum<sup>593</sup> befinden diese Betrachtungsweise demgegenüber als zu formalistisch und die Ratio des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, der vom Ansässigkeitsprinzip ausgeht, als zu wenig beachtend. Verzichtet demnach ein Vertragsstaat in einem DBA auf die Besteuerung in einem bestimmten Falle, so dürfe dieser zwischenstaatlich gefundene Kompromiss nicht durch die Einführung eines neuen Steuertatbestands einseitig unterlaufen werden, d. h. ein Vertragsstaat soll durch künstliche Konstruktionen des innerstaatlichen Rechts die vereinbarten Abkommenstatbestände nicht umgehen können. Ist im Abwanderungsstaat der Wegzug Anknüpfungspunkt für eine Steuer, um vorsorglich das bald entgehende Besteuerungsrecht noch ein letztes Mal auszuüben, so verstoße dies gegen den Grundsatz von Treu und Glauben im Völkerrecht gemäß Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.5.1969 (WVRK)<sup>594</sup>, da die dem Aufnahmestaat zugewiesene Wohnsitzbesteuerungskompetenz rechtswidrig ausgehöhlt werde. Die Folge dieser Auffassung ist, dass das im DBA vorgesehene Besteuerungsrecht des neuen Wohnsitzstaats eine bereits im Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels einsetzende und zu respektierende Schutzwirkung entfaltet.

Für die letztgenannte Ansicht spricht auch, dass bei einem bewussten Verzicht auf die Besteuerung einerseits schwerlich von einem Entzug aus der deutschen Besteuerungshoheit andererseits gesprochen werden kann, der eine Entstrickungsnorm wie § 6 AStG rechtfertigen würde. Ein weitaus gewichtigeres Argument gegen die herrschende Auffassung ergibt sich meines Erachtens zudem aus

---

<sup>593</sup> *Vogel*, Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des „Steueransengesetzes“ unter Berücksichtigung des neuen DBA mit der Schweiz, BB 1971, S. 1185 ff.; *ders.*, Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1972, S. 1402 ff.; *Telkamp*, Der Außensteuergesetz-Entwurf, StuW 1972, S. 97 ff.; *Salditt*, Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1972, S. 573 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 285 f.

<sup>594</sup> umgesetzt durch Gesetz zu dem Wiener Übereinkommen vom 23.5.1969 über das Recht der Verträge vom 3.8.1985, BGBl. II 1985, 926.

der Rechtsprechung des BVerfG<sup>595</sup> zur sog. Folgerichtigkeit gesetzgeberischer Belastungsentscheidungen.<sup>596</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung lässt dem Gesetzgeber grundsätzlich die Freiheit der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte einer steuerlichen Belastung unterliegen sollen und welche nicht. Der Gesetzgeber ist in der Erschließung von Steuerquellen weitgehend frei.<sup>597</sup> Hat der Gesetzgeber jedoch eine bestimmte Grundentscheidung getroffen, so verlangt der allgemeine Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, dass der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig und widerspruchsfrei umsetzt.<sup>598</sup> Zur Rechtfertigung von Ausnahmen von dem Erfordernis der Folgerichtigkeit der einmal getroffenen Belastungsentscheidung bedarf es eines besonderen sachlichen Grundes.<sup>599</sup> § 6 AStG konterkariert die von der Bundesrepublik Deutschland durch Abschluss eines DBA getroffene Entscheidung, auf das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven zu verzichten. Die Besteuerung der stillen Reserven durch § 6 AStG widerspricht der einmal getroffenen Entscheidung zum Besteuerungsverzicht, einer sozusagen negativen Belastungsentscheidung. Ein rechtfertigender, besonderer sachlicher Grund hierfür ist nicht ersichtlich.<sup>600</sup>

<sup>595</sup> BVerfG, Beschluss v. 10.11.1999, 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151; BVerfG, Beschluss v. 29.10.1999, 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132; BVerfG, Beschluss v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280; BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG, Urteil v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

<sup>596</sup> Vgl. zum Ganzen auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 327 ff.

<sup>597</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.11.1989, 1 BvR 1402/87 und 1528/87, BVerfGE 81, 108.

<sup>598</sup> BVerfG, Beschluss v. 10.11.1999, 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151; BVerfG, Beschluss v. 29.10.1999, 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132; BVerfG, Beschluss v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280; BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG, Urteil v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

<sup>599</sup> BVerfG, Beschluss v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280; BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

<sup>600</sup> So auch *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 57, der insoweit von der strafrechtlichen Kategorie der Notwehrprovokation spricht, bei der



Dieser Meinungsstreit braucht jedoch für die vorliegende Untersuchung nicht abschließend entschieden zu werden. Hier geht es nämlich nicht darum, wie sich § 6 AStG und Art. 13 Abs. 5 OECD-MA gegenseitig bedingen und ob die tatbestandlichen Anknüpfungsmerkmale des § 6 AStG einer dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nachempfundenen DBA-Norm widersprechen, sondern vielmehr um die Frage, ob die tatbestandlichen Anknüpfungspunkte des hier vertretenen weiten Entstrickungsbegriffs mit Art. 13 Abs. 5 OECD-MA vereinbar sind. Legt man diesen weiten Entstrickungsbegriff einer allgemeinen Entstrickungsnorm zu Grunde, dann erfolgt eine Besteuerung der stillen Reserven, wenn diese der Besteuerung entzogen werden. Insofern kann selbst die oben angeführte herrschende Meinung<sup>601</sup> schlechterdings eine rechtswidrige Umgehung bzw. ein rechtswidriges Unterlaufen des DBA im Sinne der Mindermeinung<sup>602</sup> nicht verneinen. Denn in diesem Falle knüpft die Besteuerung der stillen Reserven nicht einmal, wie in obigem Streitfall der Konkurrenz des § 6 AStG zu Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, an den Wegzug des Steuerpflichtigen, sondern sogar lediglich und ausschließlich an die künftig fehlende Besteuerungskompetenz der Bundesrepublik Deutschland an. Die jetzt schon dem § 6 AStG zu Grunde liegende, zweifelhafte Motivation, nämlich den auf Grund eines DBA drohenden Besteuerungskompetenzverlust zu unterlaufen, würde demnach sogar *expressis verbis* in die allgemeine Entstrickungsnorm aufgenommen.

Die von § 6 AStG bei Bestehen eines DBA angeordnete Besteuerung der in Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven könnte nicht in den Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm aufgenommen werden, da dies gegen internationales Abkommensrecht verstoßen würde.

---

die Berufung auf einen entsprechenden Rechtfertigungsgrund versagt wird, da einem die Notwehrlage selbst zuzurechnen ist.

<sup>601</sup> Vgl. Fn. 591 und 592.

<sup>602</sup> Vgl. Fn. 593.

### **III. Vereinbarkeit einer Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts**

Eine Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen verstößt möglicherweise gegen die Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts. Problematisch könnte insbesondere sein, dass bei einer Wohnsitzverlegung des Steuerpflichtigen innerhalb der Bundesrepublik, beispielsweise von Regensburg nach Saarbrücken, eine Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven nicht erfolgt, wohingegen § 6 AStG eine solche Besteuerung bei Wohnsitzverlegung ins Ausland und damit einhergehendem Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht anordnet.

Die allgemeinen Ausführungen zu den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts<sup>603</sup> gelten hier entsprechend.

#### **1. Die Warenverkehrsfreiheit**

Die Vorschriften der Warenverkehrsfreiheit<sup>604</sup> kommen hier nicht zur Anwendung, da es sich bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft nicht um einen körperlichen Gegenstand, mithin nicht um eine Ware<sup>605</sup> im Sinne der Vorschriften der Warenverkehrsfreiheit handelt.<sup>606</sup>

---

<sup>603</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.1. auf Seiten 122 ff.

<sup>604</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.2. auf Seiten 126 ff.

<sup>605</sup> Vgl. zum Begriff der Ware oben Kapitel 4.B.II.2.c, auf Seite 129.

<sup>606</sup> Wollte man eine Ware dennoch annehmen, so würde das oben unter Kapitel 4.B.II.2. auf Seiten 126 ff. entsprechend gelten. Ein Verstoß gegen die Vor-

## 2. Die Niederlassungsfreiheit

Der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit umfasst ausschließlich Sachverhalte in selbstständig beruflichem Zusammenhang. Die Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG betrifft demgegenüber ausschließlich Vorgänge rein privaten Charakters.

Demzufolge ist der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit insoweit nicht eröffnet.<sup>607</sup>

## 3. Die Kapitalverkehrsfreiheit

Eine Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen könnte gegen die gemeinschaftsrechtlich garantierte Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 ff. EGV verstoßen.

### a, Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 Abs. 1 EGV

Hinsichtlich der Bestimmung des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit und der Definition des Begriffs Kapitalverkehr

---

schriften der Warenverkehrsfreiheit läge nicht vor. Im Übrigen kann insoweit auch von einem Vorrang der Regelungen über die Kapitalverkehrsfreiheit ausgegangen werden. So *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 70.

<sup>607</sup> Vgl. *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 66 ff.

wird auf obige Ausführungen<sup>608</sup> Bezug genommen. Bei der Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen ist der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet.<sup>609</sup>

## **b, Vorliegen einer Diskriminierung oder Beschränkung**

Hinsichtlich der Definition einer Diskriminierung im Bereich der Sachfreiheiten wird auf die insoweit entsprechend geltenden obigen<sup>610</sup> Ausführungen Bezug genommen, wonach eine Diskriminierung vorliegt, wenn ein Sachverhalt mit Auslandsbezug gegenüber einem vergleichbaren rein inländischen Sachverhalt unterschiedlich behandelt wird.<sup>611</sup>

Eine unterschiedliche Behandlung eines vergleichbaren rein inländischen Sachverhalts und damit eine Diskriminierung liegt hier vor, da eine Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Bundesrepublik Deutschland, anders als nach § 6 AStG bei einem Wohnsitzwechsel ins Ausland, nicht erfolgt.<sup>612</sup>

<sup>608</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.4.b, auf Seiten 156 f.

<sup>609</sup> So ausdrücklich für den Regelungsbereich des § 6 AStG *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 133 f.; *Dautzenberg*, Die Wegzugssteuer des § 6 AStG im Lichte des EG-Rechts, BB 1997, S. 180 ff. A. A. *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 71 ff.

<sup>610</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.4.c, auf Seiten 157 f.

<sup>611</sup> Vgl. zum Ganzen *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 105 ff.; *Leible*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 29, Rn. 4.

<sup>612</sup> Ebenso *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 134 f., der im Übrigen zutreffend klarstellt, dass selbst bei Annahme einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit sich im Rahmen der Rechtfertigung derselben wegen Art. 58 Abs. 3 EGV keine anderen Ergebnisse ergeben würden.

### c, Rechtfertigung der Diskriminierung

Im Hinblick auf die Rechtfertigung der Diskriminierung gilt im Grundsatz das oben Gesagte<sup>613</sup> entsprechend. Im Unterschied dazu greift hier jedoch Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV ein, der die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort zulässt und damit die durch § 6 AStG eintretende Diskriminierung grundsätzlich rechtfertigt.<sup>614</sup>

Jedoch ist zu beachten, dass Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV trotz der für § 6 AStG möglicherweise rechtfertigenden Wirkung im Hinblick auf eine allgemeine Entstrickungsnorm de lege ferenda keine Anwendung finden kann. Aus der gemäß Art. 31 Abs. 2 lit. a WVRK<sup>615</sup> für die Auslegung heranzuziehenden Erklärung zu Art. 73 d EGV<sup>616</sup> (jetzt Art. 58 EGV) ist nämlich zu schließen, dass Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV nur für bereits vor dem 31.12.1993 bestehende mitgliedstaatliche Vorschriften des Steuerrechts Geltung erlangt.<sup>617</sup> Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV stellt demzufolge eine so genannte Standstill-Klausel dar.<sup>618</sup> Im innergemeinschaftlichen Be-

<sup>613</sup> Vgl. Kapitel 4.B.II.4.d, auf Seiten 158 f.

<sup>614</sup> So auch *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 140. Über die EGV-Konformität des Art. 6 AStG besteht dennoch erheblicher Streit. Diese im Ergebnis ablehnend *Dautzenberg*, Die Wegzugssteuer des § 6 AStG im Lichte des EG-Rechts, BB 1997, S. 180 ff.; *Kaiser*, Die „Wegzugssteuer“, BB 1991, S. 2052 ff.; *Schaumburg*, Grundsätze grenzüberschreitender Gewinnrealisierung, in: *Schaumburg/Piltz*, Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, S. 25 f.; *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 57 ff. m. w. N. A. A. *Hahn*, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, S. 66 ff. Differenzierend *Krug*, Die steuerliche Behandlung des Wegzugs aus Deutschland unter Berücksichtigung des EG-Vertrages, S. 147.

<sup>615</sup> Vgl. Fn. 594.

<sup>616</sup> Vgl. die Schlussakte zum Vertrag über die Europäische Union unterzeichnet zu Maastricht am 7.2.1992, ABl. EG 1992 Nr. C 191, S. 1, und die beigefügte Erklärung zu Art. 73d des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, ABl. EG 1992 Nr. C 191, S. 99.

<sup>617</sup> *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 58, Rn. 11; *Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EGV, Art. 58 EGV, Rn. 2.

<sup>618</sup> *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf*, EGV, Art. 58, Rn. 11.

reich konstituiert Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV demzufolge ein Verschlechterungsverbot<sup>619</sup>, wodurch für die Zukunft ein verschärfter Wettbewerb unter den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts vermieden werden soll<sup>620</sup>. Dies bedeutet, dass mitgliedstaatliche Regelungen, die nach dem 31.12.1993 neu eingeführt werden, nicht mehr unter Zuhilfenahme des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV gerechtfertigt werden können.<sup>621</sup>

Eine auf Grund einer allgemeinen Entstrickungsnorm de lege ferenda erfolgende Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften<sup>622</sup> gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen könnte nicht mit Hilfe der Regelung des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV gerechtfertigt werden und würde demgemäß gegen die gemeinschaftsrechtlich garantierte Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 ff. EGV verstoßen.<sup>623</sup>

#### 4. Ergebnis

Eine Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen ginge nicht mit der gemeinschaftsrechtlich garantierten Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 ff. EGV konform.

<sup>619</sup> Bröhmer, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 58 EGV, Rn. 2.

<sup>620</sup> Ress/Ukrow, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 58, Rn. 11.

<sup>621</sup> Vgl. Ress/Ukrow, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 58, Rn. 11; Bröhmer, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 58 EGV, Rn. 2.

<sup>622</sup> Dies gilt sowohl für Anteile an inländischen als auch an ausländischen Kapitalgesellschaften.

<sup>623</sup> Im Verhältnis zu Drittstaaten ergibt sich auf Grund des klaren Wortlauts des Art. 56 Abs. 1 EGV grundsätzlich Selbiges, soweit der oben unter Fn. 614 angeführten Auffassung gefolgt wird, wonach die EG-Konformität des § 6 AStG trotz der Vorschrift des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV abzulehnen ist. Zu einem im Verhältnis zu Drittstaaten gegenteiligen Ergebnis führt dagegen die Ansicht, die § 6 AStG mit dem Gemeinschaftsrecht für vereinbar hält, da der Regelung des Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV im Verhältnis zu Drittstaaten kein Standstill-Klausel-Status zukommt. Vgl. hierzu Ress/Ukrow, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 58, Rn. 11.

Demzufolge ergibt sich auch insoweit kein Anwendungsbereich für eine allgemeine Entstrickungsnorm.

#### **IV. Endergebnis**

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass in den Fällen des Nichtbestehens eines DBA die von § 6 AStG angeordnete Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen gegen das steuerliche Realisationsprinzip und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, da ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung nicht vorliegt. Insofern ergibt sich kein Anwendungsbereich für eine allgemeine Entstrickungsnorm.

Bei Bestehen eines DBA ist die von § 6 AStG bestimmte Besteuerung im Übrigen nicht mit internationalem Abkommensrecht vereinbar. Demzufolge könnte eine derartige Besteuerung ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm aufgenommen werden.

Schließlich würde eine durch eine allgemeine Entstrickungsnorm angeordnete Besteuerung der in Anteilen an inländischen wie ausländischen Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen gegen die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 ff. EGV verstoßen, was grundsätzlich auch im Verhältnis zu Drittstaaten Geltung haben würde.

Einer Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen wäre die Aufnahme in den Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm verwehrt.

#### **D. Substitution des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG durch eine allgemeine Entstrickungsnorm**

Schließlich stellt sich die Frage, ob die durch § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG angeordnete Besteuerung der stillen Reserven durch eine allgemeine Entstrickungsnorm ersetzt werden könnte.

Zunächst ist zu konstatieren, dass § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG<sup>624</sup> auf Grund der Beschränkung des Tatbestands auf den Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile nicht wie § 6 AStG auch die Fälle des Nichtbestehens eines DBA umfasst, was einen Verstoß gegen das steuerliche Realisationsprinzip darstellen würde.<sup>625</sup>

Im Übrigen gelten jedoch die Ausführungen zu den Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Kapitel 4.C.II. auf Seiten 163 ff. sowie unter Kapitel 4.C.III. auf Seiten 168 ff. für die einbringungsgebornen Anteile i. S. d. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG entsprechend.<sup>626</sup>

Demzufolge könnte auch die Besteuerung der in einbringungsgebornen Anteilen gebildeten stillen Reserven nicht in den Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm aufgenommen werden.

<sup>624</sup> Vgl. hierzu schon oben Kapitel 3.A.I.4. auf Seite 44.

<sup>625</sup> Vgl. hierzu oben Kapitel 4.C.I. auf Seiten 162 f. Klar zu stellen ist insoweit, dass § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG nach h. M. auch auf einbringungsgeborne Anteile i. S. d. § 21 UmwStG Anwendung findet. Vgl. hierzu *Widmann*, in: *Widmann/Mayer*, UmwR, § 20 UmwStG, Rn. 915; *Schmitt*, in: *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, § 21 UmwStG, Rn. 55; *Kumpf*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 EStG, Anm. 563; *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 52; a. A. *Gosch*, in: *Kirchhof*, EStG, § 49, Rn. 55 jedoch mit einem unzutreffenden Verweis auf *Kumpf*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 49 EStG, Anm. 563.

<sup>626</sup> So jedenfalls im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht auch *Pohl*, Grenzüberschreitende Ent- und Verstrickung, in: *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, S. 54 und 57.



## Kapitel 5: Zusammenfassende Schlussbetrachtung

Zu Beginn dieser Arbeit wurde im Rahmen der Darstellung der Grundprinzipien der Gewinnermittlung und Gewinnrealisierung festgestellt, dass die Gewinnrealisierung zum einen durch einen Umsatzakt gegenüber einem Dritten und zum anderen durch den Zufluss liquider oder illiquider Mittel gekennzeichnet ist. Weiter wurde konstatiert, dass sich als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Hinblick auf einen Umsatzakt unter mehreren Möglichkeiten der Zeitpunkt der Leistung durchgesetzt hat.<sup>627</sup>

Anschließend wurde aufgezeigt, dass zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen bzw. steuerlichen Realisationsprinzip auf Grund deren abweichenden Regelungszwecken ein Bedeutungsunterschied besteht. Das handelsrechtliche Realisationsprinzip bezweckt den Gläubigerschutz und stellt diesen durch das Verbot der Ausweisung und Bewertung nicht verwirklichter Gewinne in der Handelsbilanz sicher. Demgegenüber spielt der Gläubigerschutz im Steuerrecht keine Rolle. Vielmehr geht es hier ausschließlich um die Ermittlung des Gewinns und der Einkünfte als Grundlage der Besteuerung. Insoweit gebietet das steuerliche Realisationsprinzip, dass grundsätzlich nur verwirklichte Gewinne besteuert werden dürfen.<sup>628</sup>

Seine verfassungsrechtliche Grundlage findet das steuerliche Realisationsprinzip im Leistungsfähigkeitsprinzip, welches seinerseits, abgeleitet aus Art. 3 Abs. 1 GG, das fundamentale Prinzip gerechter Besteuerung darstellt.<sup>629</sup>

---

<sup>627</sup> Vgl. Kapitel 2.A. auf Seiten 4 ff.

<sup>628</sup> Vgl. Kapitel 2.B.I. und II. auf Seiten 13 ff.

<sup>629</sup> Vgl. Kapitel 2.B.III. auf Seiten 16 ff.

Kapitel 3<sup>630</sup> widmete sich der ausnahmsweise vorzunehmenden Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung, insbesondere der Besteuerung bei fehlendem Umsatzakt gegenüber Dritten und fehlendem Zufluss liquider oder illiquider Mittel. Im Rahmen der Darstellung der insoweit beispielhaften Regelungen konnte herausgearbeitet werden, dass diesen einheitlich der Regelungszweck der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven gemeinsam ist. Des Weiteren ergab sich, dass in all diesen Fällen eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips vorliegt, welche zu ihrer Rechtfertigung eines sachlichen Grundes bedarf. Ein sachlicher Grund, der wegen des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzips und des diesem entspringenden steuerlichen Realisationsprinzips dem hohen Verfassungsrank des Gleichbehandlungsgebots des Art. 3 Abs. 1 GG zumindest ebenbürtig sein muss, wird gemeinhin angenommen, wenn die Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung Ultima Ratio zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist.<sup>631</sup>

Im Anschluss daran wurde im Rahmen der Besteuerung trotz fehlender Gewinnrealisierung der Themenbereich der Entstrickung behandelt. Ein umfassender Meinungsüberblick gab zunächst Aufschluss darüber, was unter Entstrickung verstanden wird und welche Reichweite dem Entstrickungsbegriff zugestanden wird. Dabei zeigte sich, dass heute sowohl die Finanzverwaltung als auch der BFH und die Literatur zutreffenderweise einem weitem Begriffsverständnis folgen. Eine Entstrickung liegt demnach vor, wenn stille Reserven der Besteuerung entzogen werden, was sowohl bei reinen Inlands- als auch bei Auslandssachverhalten möglich ist. Unterschiede in den Definitionen des weiten Entstrickungsbegriffs finden sich hierbei nur in den Formulierungen, nicht hinsichtlich des Inhalts.<sup>632</sup>

---

<sup>630</sup> Seiten 29 ff.

<sup>631</sup> Vgl. Kapitel 3.A. auf Seiten 30 ff.

<sup>632</sup> Vgl. Kapitel 3.B.I.1. auf Seiten 52 ff.

Des Weiteren konnte herausgearbeitet werden, dass zwischen der Definition des Entstrickungsbegriffs und der Begründung für die Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips eine Kongruenz besteht. So wird ein sachlicher Grund für die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips angenommen, wenn ansonsten eine spätere Besteuerung der stillen Reserven ausgeschlossen wäre, wenn also ein Entzug der stillen Reserven vorliegt. Letzteres ist, wenn auch nicht im Wortlaut, so doch inhaltlich die wohl einhellige Definition der Entstrickung. Die Folge hiervon, dass letztlich jede Entstrickung, an die eine Besteuerungsfolge geknüpft wird, eine gerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips darstellt, gibt im Hinblick auf den hohen Wert des steuerlichen Realisationsprinzips als Subprinzip des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzips in der Konsequenz den dringenden Anlass dafür, eine eingehende und genaue Prüfung des Vorliegens einer Entstrickung, mithin des Vorliegens eines Entzugs der stillen Reserven aus der Besteuerung vorzunehmen.<sup>633</sup>

Weiter wurde in Kapitel 3 in Übereinstimmung mit dem BFH und der überwiegenden Literatur die Existenz eines übergesetzlichen allgemeinen Entstrickungsprinzips abgelehnt.<sup>634</sup> Abschließend erfolgte im Rahmen des Streits über die Notwendigkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm *de lege ferenda* die Klarstellung, dass eine solche in jedem Falle dem Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere dem steuerlichen Realisationsprinzip als dessen Subprinzip bzw. den zulässigen Ausnahmen hiervon, entsprechen und mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts sowie dem internationalen Abkommensrecht konform gehen muss.<sup>635</sup>

---

<sup>633</sup> Vgl. Kapitel 3.B.I.1. auf Seiten 52 ff.

<sup>634</sup> Vgl. Kapitel 3.B.II. auf Seiten 68 ff.

<sup>635</sup> Vgl. Kapitel 3.B.III. auf Seiten 70 ff.

In Konsequenz dazu hatte Kapitel 4<sup>636</sup> schließlich die Vereinbarkeit einer allgemeinen Entstrickungsnorm *de lege ferenda* mit Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht zum Thema. Hierbei wurden insbesondere die bisher als Beispielsfälle einer Entstrickung bezeichneten Regelungen daraufhin überprüft, ob diese im Hinblick auf das Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrecht einer Substitution durch eine allgemeine Entstrickungsnorm zugänglich sind.

Insoweit wurde zunächst festgestellt, dass die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips darstellt, welches seinerseits ein Subprinzip des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzips gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist. Diese Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Besteuerung der stillen Reserven *Ultima Ratio* sei, weil ansonsten ein Steuerausfall hinsichtlich der stillen Reserven eintreten würde. Auf Grund der Vorschriften der §§ 17 und 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG erfolgt vielmehr auch im Überschuss- und Privatvermögen eine umfassende Besteuerung der stillen Reserven. Im Bereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ist jedenfalls ein Abwarten bis zum Ablauf der Behaltensfristen angezeigt, was der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Entnahme ihre Qualifizierung als *Ultima Ratio* nimmt. Die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift ist demzufolge nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Auf Grund der Kongruenz zwischen der Begründung zur Rechtfertigung der Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips und der Definition der Entstrickung liegt demnach in den Fällen der Entnahme auch begrifflich keine Entstrickung vor. Eine allgemeine Entstrickungsnorm *de lege ferenda*, der dieser Entstrickungsbegriff als tatbestandliche Grundlage dient,

---

<sup>636</sup> Seiten 74 ff.

kann folglich die Besteuerung der stillen Reserven durch die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmevorschrift nicht ersetzen. Der Anwendungsbereich dieser allgemeinen Entstrickungsnorm wäre auf die Fälle des Ablaufs der Behaltensfristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ohne vorherige Veräußerung beschränkt. Damit ergäbe sich ein weitaus geringerer Anwendungsbereich der allgemeinen Entstrickungsnorm im Vergleich zu dem der bisherigen Entnahmevorschrift. Sollten die Behaltensfristen, wie in naher Zukunft zu erwarten, ersatzlos gestrichen werden, würde selbst dieser reduzierte Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm *de lege ferenda* entfallen.<sup>637</sup>

Im weiteren Verlauf der Arbeit wurden die Fälle der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland einer Prüfung unterzogen. Bei keiner dieser Sachverhaltskonstellationen konnte ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung festgestellt werden. Eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven in diesen Fällen würde eine ungerechtfertigte Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips und damit einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen. Eine Entstrickung ist damit schon begrifflich nicht gegeben, was dazu führt, dass der Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm für alle diese Überführungsfälle nicht eröffnet wäre. Des Weiteren ergab die Prüfung an den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts, dass eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland überdies gegen die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 ff. EGV sowie der Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 56 ff. EGV verstoßen würde.<sup>638</sup>

Daran anschließend wurde die Möglichkeit zur Substitution des § 6 AStG durch eine allgemeine Entstrickungsnorm untersucht.

---

<sup>637</sup> Vgl. Kapitel 4.A. auf Seiten 75 ff.

<sup>638</sup> Vgl. Kapitel 4.B. auf Seiten 110 ff.

Dabei ergab sich als Erstes, dass in den Fällen des Nichtbestehens eines DBA die von § 6 AStG angeordnete Besteuerung der in Anteilen an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen gegen das steuerliche Realisationsprinzip und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, da ein Entzug stiller Reserven aus der Besteuerung nicht vorliegt. Insofern ergäbe sich demzufolge kein Anwendungsbereich für eine allgemeine Entstrickungsnorm.

Des Weiteren musste festgestellt werden, dass die von § 6 AStG bestimmte Besteuerung in den Fällen des Bestehens eines DBA nicht mit internationalem Abkommensrecht vereinbar ist. Demzufolge könnte eine derartige Besteuerung ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich einer allgemeinen Entstrickungsnorm aufgenommen werden.

Schließlich würde eine durch eine allgemeine Entstrickungsnorm angeordnete Besteuerung der in Anteilen an inländischen wie ausländischen Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven bei Wegzug des Steuerpflichtigen gegen die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 ff. EGV verstoßen, was grundsätzlich auch im Verhältnis zu Drittstaaten Geltung haben würde.<sup>639</sup>

Abschließend wurde klar gestellt, dass das zu § 6 AStG Gesagte im Rahmen der Prüfung des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG entsprechend zu gelten habe.<sup>640</sup>

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine allgemeine Entstrickungsnorm für das Einkommensteuerrecht die in sie gesetzten Erwartungen nicht erfüllen können wird, da ihr möglicher Anwendungsbereich im Lichte des Verfassungs-, Abkommens- und Gemeinschaftsrechts als sehr gering bezeichnet werden muss.

---

<sup>639</sup> Vgl. Kapitel 4.C. auf Seiten 162 ff.

<sup>640</sup> Vgl. Kapitel 4.D. auf Seite 174.