

wts

AUSGABE 30/2024

# TAX WEEKLY



**BMF: Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 vom 06.06.2023 hinsichtlich konzerninterner Finanzierungsbeziehungen aufgrund der Neufassung des § 1 AStG**

Mit Schreiben vom 14.08.2024 hat das BMF den [Entwurf der Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023](#) vom 06.06.2023 (VWG VP) hinsichtlich des Themenbereichs konzerninterner Finanzierungsbeziehungen (Kapitel III. J. der VWG VP), welche u. a. die neuen Regelungen in § 1 Abs. 3d und 3e AStG berücksichtigt, an bestimmte Verbände versandt und veröffentlicht. Der Entwurf enthält eine Reihe von Klarstellungen für die Anwendung der Regeln auf grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen. Nachfolgend werden ausgewählte Aspekte aus diesem BMF-Entwurf kurz zusammengefasst:

**§ 1 Abs. 3d AStG**

- › Grundsätzlich gilt § 1 Abs. 3d AStG für Aufwendungen aus Finanzierungsbeziehungen ab dem Veranlagungszeitraum 2024. Für Aufwendungen betreffend Finanzierungsbeziehungen, die vor dem 01.01.2024 vereinbart wurden und deren tatsächliche Durchführung vor diesem Termin begonnen hat, sieht der Entwurf eine Anwendung von § 1 Abs. 3d AStG nur vor, wenn das Dauerschuldverhältnis nach dem 31.12.2023 wesentlich geändert oder über den 31.12.2024 fortgeführt wird. Für Aufwendungen aus über mehrere Jahre laufenden Finanzierungsbeziehungen, die vor dem 01.01.2024 vereinbart wurden, deren tatsächliche Durchführung vor diesem Termin begonnen hat und ohne wesentliche Änderung fortgeführt wird, gelten in 2024 die gesetzlich vermuteten Kriterien also nicht, sondern vielmehr erst ab 2025.
- › Für die Anerkennung des Aufwands aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ist glaubhaft zu machen, dass der Kapitaldienst (Zins und Tilgung) seitens des Schuldners erbracht werden kann und dass ernstlich von einer Kapitalüberlassung auf Zeit ausgegangen werden kann. Der BMF-Entwurf betont, dass – im Rahmen einer Gesamtschau der Verhältnisse – auch die Möglichkeit einer Anschlussfinanzierung zu berücksichtigen ist (Tz. 3.124 BMF-Entwurf). Auch die aus dem Kapital resultierenden Zahlungsflüsse und zu erwerbenden Vermögenswerte sind dabei zu berücksichtigen.
- › Auch besonders risikobehaftete Finanzierungen, etwa im Start-up-Bereich, können fremdüblich sein (Tz. 3.125 BMF-Entwurf). Genaue Kriterien für die Fremdüblichkeit von Risikofinanzierungen und weitere Beispiele für solche bleibt der BMF-Entwurf allerdings schuldig.
- › Als weiteres Kriterium für die Fremdüblichkeit des Aufwands aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe verlangt § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 1 b, dass die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet wird. Der BMF-Entwurf geht davon aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nur dann Fremdkapital aufnimmt, „wenn damit wenigstens eine begründete Aussicht auf eine Rendite besteht, die die Finanzierungskosten deckt“. Bei dieser Überlegung sind auch die realistischen Handlungsalternativen des Darlehensnehmers zu berücksichtigen (Tz. 3.126 BMF-Entwurf). Darlehensaufnahmen für eine Gewinnausschüttung stehen nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich im Einklang mit dem Unternehmenszweck (Tz. 3.127 BMF-Entwurf). Bei Akquisitionsfinanzierungen wird es grundsätzlich fremdüblich sein, einen Kapitalpuffer einzuplanen und diesen kurzfristig in einem Cash Pool anzulegen (Tz. 3.128 BMF-Entwurf). Obwohl im BMF-Entwurf nur auf Akquisitionen abgestellt wird, sollte dieser Gedankengang eines Sicherheits- und Liquiditätspolsters auch bei anderen Finanzierungszwecken gelten.
- › Für eine Glaubhaftmachung der Kriterien von § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 1 AStG genügt die überwiegende Wahrscheinlichkeit, dass die Kriterien erfüllt werden. Der Steuerpflichtige hat u. a.

aufzuzeigen, dass der Kapitaldienst erbracht werden kann und welchem Zweck das Darlehen dient. Für die Glaubhaftmachung kann z. B. eine Prognoserechnung verwendet werden, die auch eine Anschlussfinanzierung einschließen kann (Tz. 3.129 BMF-Entwurf). Soweit dies nicht glaubhaft gemacht werden kann, ist nach § 1 Abs. 1 AStG die durch die Finanzierungsbeziehung verursachte Minderung der Einkünfte in Höhe des fremdunüblichen Teils rückgängig zu machen (Tz. 3.130 BMF-Entwurf).

- › § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 2 AStG bestimmt grundsätzlich das Unternehmensgruppenrating als Maßstab für die Bonität des Darlehensnehmers. Dies gilt laut BMF-Entwurf allerdings nur, soweit die individuelle Bonität des Darlehensnehmers nicht besser ist (Tz. 3.133 BMF-Entwurf). Diese Einschränkung bei einer höheren Bonität des Schuldners findet sich so allerdings nicht in § 1 Abs. 3d AStG, wird aber wahrscheinlich nur in einer sehr geringen Anzahl von Fällen einschlägig sein.
- › Für das anzunehmende Rating gibt der BMF-Entwurf eine Reihenfolge der Verwendung vor. Grundsätzlich ist vorrangig ein veröffentlichtes Rating. Danach sind private Ratings, die von Ratingagenturen aufgrund eines Einzelauftrags vergeben werden, zu verwenden. Für mit Hilfe von marktüblicher Ratingsoftware erstellte Ratings ist zu dokumentieren, wie qualitative Faktoren beim Rating berücksichtigt wurden (Tz. 3.135 BMF-Entwurf). Aus der Formulierung „einer am Markt üblichen Ratingsoftware“ sollte in der Praxis die Verwendung einer Vielzahl von Tools für die Bestimmung der Bonität möglich sein. Alternativ kann aus den Finanzierungskosten der Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten ein Rating abgeleitet werden (Tz. 3.135 BMF-Entwurf).
- › Für einen Nachweis der Fremdüblichkeit eines vom Gruppenrating abweichenden Ratings des Darlehensnehmers ist ggf. ein Konzernrückhalt zu berücksichtigen. Ausgehend vom Funktions- und Risikoprofil wird sowohl ein Top-Down-Ansatz ausgehend vom Konzernrating als auch ein Bottom-Up-Ansatz vom Stand-Alone-Rating diskutiert (Tz. 3.140 ff. BMF-Entwurf).
- › Für den Nachweis des Steuerpflichtigen in Bezug auf das Einzelrating wird gefordert, dass u. a. in das Rating für den konkreten Darlehensnehmer qualitative sowie quantitative Faktoren sachgerecht einbezogen werden und, dass Verzerrungen durch Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen eliminiert und demzufolge nur fremdübliche Kennzahlen verwendet werden (Tz. 3.142 BMF-Entwurf). Wie dies konkret zu tun ist und welche Faktoren hier als wesentlich gesehen werden, wird nicht weiter detailliert. Dies birgt erhebliche Unsicherheiten für die Steuerpflichtigen und sollte sowohl näher präzisiert als auch mit konkreten Beispielen unterfüttert werden.
- › Wird für alle Finanzierungsbeziehungen zum Inland das Gruppenrating angewandt, ist keine Vergütung für eine erhöhte Kreditwürdigkeit (Garantiegebühr) anzusetzen (Tz. 3.145 BMF-Entwurf).
- › Branchenspezifische Detaillierungen sind für die Anwendung von § 1 Abs. 3d AStG in dem BMF-Entwurf nicht enthalten.

#### § 1 Abs. 3e AStG

- › § 1 Abs. 3e AStG bestimmt als Regelfall, die Vermittlung und Weiterleitung von Finanzierungen sowie die Steuerung von Finanzmitteln als funktions- und risikoarme Dienstleistung. Der BMF-Entwurf folgt hier aber weiter dem BFH und sieht die Preisvergleichsmethode als Regelfall zur Bestimmung von Fremdvergleichspreisen für Kapitalüberlassungen an. Sollte eine Finanzie-

rungsgesellschaft allerdings nicht über die Fähigkeit und die Befugnis verfügen, das Risiko dieses Finanzierungsgeschäfts zu kontrollieren oder es zu tragen, so sieht die Finanzverwaltung als Vergütung für die Vermittlung, die Hingabe bzw. Weiterreichung des Kapitals und die damit verbundene funktions- und risikoarme Dienstleistung nur eine risikolose Rendite vor (Tz. 3.147 BMF-Entwurf). Gleichzeitig sieht der BMF-Entwurf Finanzierungsfunktionen regelmäßig als Unterstützungsfunktionen für das eigentlich wertschöpfende Kerngeschäft an Tz. 3.148 BMF-Entwurf).

- › Ist die Finanzierungsfunktion eine Primärfunktion, wie etwa im Banken- und Versicherungsbereich, gelten Ausnahmen (Tz. 3.148 BMF-Entwurf).
- › Bei Finanzierungsfunktionen im Inland können die Finanzbehörden anhand einer Funktions- und Risikoanalyse ggf. nachweisen, dass es sich um höherwertige Funktionen handelt (Tz. 3.149 BMF-Entwurf). Hier wird allerdings eine Beweislastumkehr vorgenommen, da auch für die Geltendmachung der Höherwertigkeit von Seiten der Finanzbehörden nur auf die überwiegende Wahrscheinlichkeit abgestellt werden soll.

Die Gelegenheit zur Stellungnahme zu diesem Entwurf besteht nun bis zum 06.09.2024.

### **BFH: Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für die Erhebung von Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung (AdV) – Vorlage an das Bundesverfassungsgericht**

Der BFH hält den gesetzlichen Zinssatz von 6 % p.a. für sog. Aussetzungszinsen für verfassungswidrig und hat diese Frage daher mit Beschluss vom 08.05.2024 ([VIII R 9/23](#)) dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorgelegt. Erst kürzlich hatte das FG München mit Beschluss vom 24.06.2024 (7 V 11/24) in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes einen Bescheid über Aussetzungszinsen nach § 237 AO für Verzinsungszeiträume ab 2019 wegen ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit von der Vollziehung ausgesetzt (vgl. TAX WEEKLY # 28/2024).

Einspruch und Klage haben im Steuerrecht grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung, d.h. die Erhebung einer Abgabe wird nicht aufgehalten und der Steuerpflichtige muss die festgesetzte Steuer zunächst zahlen. Die aufschiebende Wirkung von Einspruch und Klage kann aber in einem summarischen Verfahren auf Antrag bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids von Finanzamt oder Finanzgericht gesondert durch die Aussetzung der Vollziehung (AdV) angeordnet werden. Für den Steuerpflichtigen bedeutet das einerseits, dass er die Steuer zunächst nicht zahlen muss. Andererseits droht ihm eine Belastung mit Zinsen, wenn sein Rechtsmittel endgültig ohne Erfolg bleibt und er die Steuer „nachträglich“ zahlen muss. Er hat dann nämlich für die Dauer der AdV und in Höhe des ausgesetzten Steuerbetrags Zinsen in Höhe von einem halben Prozent pro Monat, also 6 % pro Jahr zu entrichten (Aussetzungszinsen, § 237 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO).

Mit Beschluss vom 08.07.2021 (1 BvR 2237/14) hat das BVerfG die Vollverzinsung in dieser Höhe (§ 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO) ab dem 01.01.2014 für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt, dies aber nicht auf die Aussetzungszinsen und andere Teilverzinsungstatbestände erstreckt.

Im Streitfall des vorliegenden Revisionsverfahrens hatte der Kläger seinen Einkommensteuerbescheid 2012 angefochten. Dessen Vollziehung setzte das Finanzamt aus. Die Klage war erfolglos. Aussetzungszinsen von einem halben Prozent wurden für 78 Monate festgesetzt, u.a. für den Zeitraum von 01.01.2019 bis zum 15.04.2021. Der Kläger wandte sich gegen die Zinsfestsetzung.

Nach Auffassung des BFH ist ein Zinssatz für die Zinsen bei AdV in Höhe von einem halben Prozent pro Monat, also 6 % p.a. gemäß § 237 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO im Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 15.04.2021 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Zumindest während einer anhaltenden strukturellen Niedrigzinsphase sei der gesetzliche Zinssatz der Höhe nach evident nicht (mehr) erforderlich, um den durch eine spätere Zahlung typischerweise erzielbaren Liquiditätsvorteil abzuschöpfen.

Zudem würden Steuerpflichtige, die Zinsen schulden, weil sie die Steuer nach AdV nicht bezahlt haben, und Steuerpflichtige, die Nachzahlungszinsen entrichten müssen, weil ihre Steuerfestsetzung zu einem Unterschiedsbetrag (§ 233a Abs. 3 AO) geführt hat und sie die materiell-rechtlich von Anfang an geschuldete Steuer deshalb erst später zahlen müssen, ungleich behandelt. Denn Nachzahlungszinsen werden seit dem 01.01.2019 lediglich mit einem Zinssatz von 0,15 Prozent für jeden Monat, also 1,8 % p.a. berechnet. Auch diese Zinssatzspreizung hält der BFH für verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Vergleichbare Fälle sind offen zu halten. Einspruchsverfahren ruhen bei entsprechendem Hinweis auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren (VIII R 9/23) und ggf. das künftige Aktenzeichen beim BVerfG kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

### **BFH: Unionsrechtswidrigkeit der Besteuerung ausländischer Investmentfonds nach dem InvStG 2004**

Der BFH hat mit Urteil vom 13.03.2024 ([I R 1/20](#)) entschieden, dass ein ausländischer Investmentfonds, der unter der Geltung des Investmentsteuergesetzes 2004 (InvStG 2004) mit Kapitalertragsteuer belastete Dividenden inländischer Aktiengesellschaften bezog, nach dem Unionsrecht im Grundsatz einen Anspruch auf Erstattung dieser Steuer hat. Die Entscheidung ist von beträchtlicher finanzieller Tragweite, da zahlreiche ausländische Fonds vergleichbare Erstattungsanträge gestellt haben, die sich nach Schätzungen des Bundesrechnungshofs auf eine Gesamtsumme im Milliardenbereich belaufen.

Im Streitfall hatte ein französischer Investmentfonds in mehreren Jahren Dividenden inländischer Aktiengesellschaften bezogen. Auf diese Einkünfte war jeweils Kapitalertragsteuer einbehalten und an die deutschen Finanzbehörden abgeführt worden. Der Fonds beantragte später die Erstattung dieser Steuern. Zur Begründung führte er an, dass ein inländischer Fonds steuerbefreit sei und keine Kapitalertragsteuer anfalle. Die im deutschen Investmentsteuerrecht angelegte Ungleichbehandlung zwischen einem in- und einem ausländischen Fonds sei nicht zu rechtfertigen. Das zunächst angerufene Finanzgericht folgte dieser Argumentation nicht und wies die Klage ab.

Der BFH sah die Sache anders. Auf der Grundlage der Rechtsprechung EuGH müssen auch einem ausländischen Fonds die in § 11 InvStG 2004 geregelten Steuervergünstigungen zugestanden werden. Da inländische Fonds im Ergebnis keine Steuer auf die von ihnen erzielten Dividenden zu zahlen haben, dürfen ausländische Fonds nicht schlechter behandelt werden. Ansonsten ist die im Unionsrecht verbürgte Freiheit des Kapitalverkehrs verletzt. Dass nach den deutschen Gesetzesregelungen die Besteuerung bei den Anlegern des steuerbefreiten inländischen Fonds „nachgeholt“ wird, während diese Folge am Sitz des klagenden Fonds nicht sichergestellt war, ist im Ergebnis unbeachtlich. Die bei der Ausschüttung an den ausländischen Fonds angefallene Kapitalertragsteuer muss daher an diesen zurückerstattet werden. Auch dies ist Folge der EuGH-Rechtsprechung. Außerdem ist der Erstattungsanspruch aus unionsrechtlichen Gründen im Grundsatz mit 6 % p.a. zu verzinsen.

Zur Geltendmachung des Erstattungsanspruchs muss der ausländische Investmentfonds innerhalb der Festsetzungsfrist einen Freistellungsbescheid beantragen. Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre und beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem die Kapitalerträge zugeflossen sind.

Die Sache wurde an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Denn ausgehend von ihren bisher vertretenen Rechtsstandpunkten bestand kein Anlass für das BZSt und das Finanzgericht, der Frage nachzugehen, ob die geltend gemachten Erstattungsbeträge, die zugleich die Grundlage für die Zinsfestsetzung bilden, in rein tatsächlicher Hinsicht zutreffend sind. Diese Überprüfung, die nicht Gegenstand eines Revisionsverfahrens sein könne, werde im zweiten Rechtsgang ebenso nachzuholen sein wie die konkrete Berechnung der zugunsten des Klägers festzusetzenden Zinsbeträge.

Hingewiesen sei schließlich auch auf das teilweise inhaltsgleiche Urteil des BFH vom 13.03.2024 ([I R 2/20](#)).

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum 01.01.2018 das InvStG reformiert. Seitdem werden sowohl inländische als auch ausländische Fonds einheitlich mit Ertragsteuer belastet.

### **BFH: Aufwärtsabfärbung bei lediglich verrechenbaren Verlusten gemäß § 15a EStG**

Der BFH hat mit Urteil vom 11.07.2024 ([IV R 18/22](#)) entschieden, dass es für den Eintritt einer Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2, Satz 2 Alt. 2 EStG nur auf den Bezug gewerblicher Beteiligungseinkünfte ankommt, nicht aber auf deren Höhe oder darauf, ob ein zugewiesener Verlust der Ausgleichsbeschränkung des § 15a Abs. 1 EStG unterliegt. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 und Satz 2 Alt. 2 EStG sind in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß (Anschluss an Urteile des BFH vom 06.06.2019 (IV R 30/16) und vom 05.09.2023 (IV R 24/20)). § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG, der die rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 2 EStG anordnet, verstoße nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

Die Klägerin im Streitfall ist eine GbR, die Vermietungseinkünfte erzielt. Sie ist ferner seit dem 01.12.2003 mit € 50.000 (entspricht seit 2015 einer Quote von 4,24 %) an der "... GmbH & Co. KG" beteiligt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die im bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid der GmbH & Co. KG für das Streitjahr 2017 ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden der Klägerin in Höhe von ./.. € 5.481,13 zugerechnet. Ausweislich des mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2017 verbundenen Verlustfeststellungsbescheids handelt es sich hierbei um einen verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a EStG, so dass im Gewinnfeststellungsbescheid 2017 der im Folgebescheid anzusetzende laufende steuerpflichtige Gewinn/Verlust der Klägerin mit € 0 ebenfalls bestandskräftig festgestellt wurde.

Aufgrund der von der GmbH & Co. KG bezogenen Beteiligungseinkünfte qualifizierte das Finanzamt die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung seit 2006 in Einkünfte aus Gewerbebetrieb um, so auch im Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr.

Das Finanzgericht wies die gegen diesen Bescheid gerichtete Klage unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 06.06.2019 (IV R 30/16) ab. Der BFH bestätigte nun dieses vorinstanzliche Urteil und wies die Revision als unbegründet zurück.

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

Der BFH hat mit Urteil vom 16.04.2024 ([IX R 38/21](#)) entschieden, dass ein Gewinn aus dem Wegzugsteuertatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 des AStG in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) unmittelbar vor dem Zeitpunkt zu berücksichtigen ist, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland eintritt (entgegen BMF-Schreiben vom 26.10.2018, dort Tz. 1).

Die Eltern des in Deutschland ansässigen Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) waren Eigentümer eines im Königreich Spanien (Spanien) belegenen Ferienhauses. Sie brachten diese Immobilie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine "Sociedad de responsabilidad limitada" (S.L.), eine Kapitalgesellschaft spanischen Rechts (A-Gesellschaft), ein. Im Jahr 2006 übertrugen die Eltern dem Kläger und dessen Bruder jeweils 24 % der Anteile an der A-Gesellschaft, behielten sich allerdings den Nießbrauch vor. Kurze Zeit nach Abgabe seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2013 setzte der Kläger das für ihn seinerzeit zuständige Finanzamt mit einem als "Berichtigungserklärung gemäß § 153 AO" benannten Schreiben über den Erwerb des Ferienhauses, dessen Einbringung in die A-Gesellschaft und die Übertragung von Gesellschaftsanteilen in Kenntnis.

Das Finanzamt gelangte zu der Auffassung, dass die Revision des Abkommens vom 03.02.2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Spanien) durch die hiermit einhergehende Änderung des Besteuerungsrechts von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen der in Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien genannten Immobilien-Kapitalgesellschaften eine Entstrickung der in der Beteiligung des Klägers an der A-Gesellschaft ruhenden stillen Reserven gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (AStG) zur Folge habe. Am 29.06.2015 änderte das Finanzamt die Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 der AO und berücksichtigte erstmals einen Entstrickungsgewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es schätzte hierbei, dass in der Beteiligung des Klägers an der A-Gesellschaft zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des revidierten DBA Spanien (01.01.2013) stille Reserven von 96.000 € (24 % von 400.000 €) geruht hätten, die nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens mit 57.600 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG zu besteuern seien.

In materiell-rechtlicher Hinsicht bedurfte es laut BFH keiner Entscheidung, ob das zum 01.01.2013 in Kraft getretene – revidierte – DBA Spanien den steuerlichen Entstrickungstatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ausgelöst hat. Denn selbst wenn dies zu bejahen wäre, hätte ein Entstrickungsgewinn für das Streitjahr 2013 nicht erfasst werden dürfen. Zwar teilt der BFH nicht die Ansicht der Vorinstanz, die Berücksichtigung eines Entstrickungsgewinns für das Streitjahr verletze sowohl Unions- als auch Verfassungsrecht. Aber ein solcher Entstrickungsgewinn hätte – so der BFH – allenfalls im Veranlagungszeitraum 2012 berücksichtigt werden können, weil das

Die Wegzugsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG tritt im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ein. Der BFH hatte dazu bereits klargestellt, dass der Steuerzugriff letztmals an der unbeschränkten Steuerpflicht des Wegziehenden anknüpft und eben nicht als deren erster Akt nach Eintritt der beschränkten Steuerpflicht erfolgt (BFH-Beschluss vom 23.09.2008 – I B 92/08, unter II.2.c). Besteuert wird somit in der letzten juristischen Sekunde der unbeschränkten Steuerpflicht des Wegziehenden.

Für den Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG, der den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands einer Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gleichstellt, gilt zur Überzeugung des BFH im Ergebnis nichts anderes. Ein Entstrickungsgewinn ist somit in dem Zeitpunkt in Ansatz zu bringen, in dem Deutschland abkommensrechtlich letztmalig das (unbeschränkte) Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn innehatte. Die gegenteilige – allerdings nicht begründete – Ansicht der Finanzverwaltung, die insoweit den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit des erstmals abgeschlossenen oder revidierten DBA für maßgeblich hält (BMF-Schreiben vom 26.10.2018, dort Tz. 1), sei mit den obigen Ausführungen zum Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG nicht in Einklang zu bringen.

Das in der Entscheidung vertretene Verständnis werde inzwischen auch vom Gesetzgeber getragen. Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) vom 25.06.2021 wurde für Fälle des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG (jetzt § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG) erstmals ausdrücklich – grundsätzlich mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2022 – festgelegt, dass die "Veräußerung" unmittelbar vor dem Zeitpunkt, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt, erfolgt (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG i.d.F. des ATADUmsG). In der Gesetzesbegründung werde angeführt, dass die fingierte Veräußerung im Fall eines beispielsweise zum 01.01.01 anzuwendenden DBA mit Ablauf des 31.12.00 erfolge. Nach Auffassung des BFH handele es sich dabei um eine Klarstellung der schon zuvor geltenden Rechtslage. Anhaltspunkte für eine Kehrtwende in der rechtlichen Beurteilung des maßgeblichen Zeitpunkts für die Besteuerung eines Entstrickungsgewinns gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG fänden sich in der Gesetzesbegründung nicht.

Nach diesen Maßstäben wäre im Streitfall ein Entstrickungsgewinn nur im Veranlagungszeitraum 2012 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen gewesen. Das revidierte DBA Spanien ist gemäß Art. 30 Abs. 2 Buchst. b DBA Spanien erstmals zum 01.01.2013 anzuwenden. Ein Entstrickungsgewinn gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG, § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG wäre daher mit Ablauf des 31.12.2012 zu berücksichtigen gewesen.

**Alle am 16.08.2024 und 22.08.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)**

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#"><u>I R 1/20</u></a>	13.03.2024	Unionsrechtswidrigkeit der Besteuerung ausländischer Fonds nach dem InvStG 2004 - Verzinsung von unter Verstoß gegen Unionsrecht nicht erstatteter Kapitalertragsteuer
<a href="#"><u>II R 14/21</u></a>	10.04.2024	Aussetzungsinsen bei AdV eines Feststellungsbescheids
<a href="#"><u>II R 34/21</u></a>	10.04.2024	Gründerwerbsteuer bei Erwerb von Gesellschaftsanteilen durch einen Treuhänder
<a href="#"><u>III R 7/22</u></a>	06.05.2024	Nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers nach unentgeltlicher Betriebsübertragung
<a href="#"><u>IV R 18/22</u></a>	11.07.2024	Aufwärtsabfärbung bei lediglich verrechenbaren Verlusten gemäß § 15a EStG
<a href="#"><u>IV R 15/21</u></a>	06.06.2024	Besteuerung nach der Tonnage - Durchführung der Bereederung im Inland
<a href="#"><u>V R 30/23</u></a>	20.06.2024	Zur Anwendung der Margenbesteuerung auf "Kaffeefahrten"
<a href="#"><u>VIII R 9/23</u></a>	08.05.2024	Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für die Erhebung von Zinsen bei AdV
<a href="#"><u>I R 16/23 (I R 36/13)</u></a>	10.04.2024	Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als fiktive Gewinnausschüttungen: "Saldierungsverbot", Teil-Nichtigkeit des § 14 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002
<a href="#"><u>IX R 38/21</u></a>	16.04.2024	Zeitpunkt der Berücksichtigung des Gewinns aus einem Wegzugsteuertatbestand gemäß § 6 AStG

**Alle am 16.08.2024 und 22.08.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)**

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#"><u>I R 2/20</u></a>	13.03.2024	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 13.03.2024 I R 1/20 - Unionsrechtswidrigkeit der Besteuerung ausländischer Fonds nach dem InvStG 2004 - Verzinsung von unter Verstoß gegen Unionsrecht nicht erstatteter Kapitalertragsteuer
<a href="#"><u>III R 18/24</u></a>	10.07.2024	Abhilfebescheid während des Revisionsverfahrens
<a href="#"><u>III R 26/21</u></a>	13.06.2024	Keine erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG: Verschaffung von Dienstleistungen als schädliche Nebenleistung zur Vermietung von Seniorenwohnungen
<a href="#"><u>IV B 4/24</u></a>	07.08.2024	Fehlende Statthaftigkeit der Beschwerde gegen die Beiordnung eines Notanwalts ablehnende Beschlüsse des BFH

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">VII R 2/23 (VII R 15/16)</a>	20.02.2024	Antidumpingzoll auf die Einfuhren von Schuhen mit Oberteil aus Leder aus der Volksrepublik China und aus der Sozialistischen Republik Vietnam
<a href="#">VIII R 3/22</a>	22.05.2024	Steuerbarkeit einer "Nutzungsentschädigung"
<a href="#">IV B 1/24</a>	02.08.2024	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG
<a href="#">X B 9/24</a>	02.08.2024	Beschwerde gegen FG-Beschluss über einen Tatbestandsberichtigungsantrag; Fristenkontrolle durch Rechtsanwalt
<a href="#">XI S 19/23 (Adv)</a>	17.07.2024	Zurechnung von Umsätzen in einem Bordell; ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Bescheiden während des Revisionsverfahrens

### Alle bis zum 22.08.2024 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">III C 2 - S 7220/22/10002 :017</a>	15.08.2024	Umsatzsteuer; Anwendung des Nullsteuersatzes für Steckersolargeräte (§ 12 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz (UStG))
<a href="#">Entwurf</a>	14.08.2024	Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 vom 6. Juni 2023 (VWG VP) hinsichtlich konzerninterner Finanzierungsbeziehungen (Kapitel III. J. der VWG VP) aufgrund der Neufassung des § 1 AStG
<a href="#">IV D 1 - S 0062/24/10002 :001</a>	06.08.2024	Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

**Herausgeber**

WTS Group AG  
www.wts.com/de • info@wts.de

**Redaktion**

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

**Berlin**

Christiane Noatsch  
Lübecker Straße 1-2  
10559 Berlin  
T: +49 (0) 30 2062 257 1010  
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

**Erlangen**

Andreas Pfaller  
Allee am Röthelheimpark 11-15  
91052 Erlangen  
T: +49 (0) 9131 97002-11  
F: +49 (0) 9131 97002-12

**Hamburg**

Lars Behrendt  
Brandstwierte 4  
20457 Hamburg  
T: +49 (0) 40 320 86 66-0  
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

**Köln**

Jens Krechel  
Sachsenring 83  
50677 Köln  
T: +49 (0) 221 348936-0  
F: +49 (0) 221 348936-250

**Regensburg**

Dr. Sandro Urban  
Lilienthalstraße 7  
93049 Regensburg  
T: +49 (0) 941 383 873-237  
F: +49 (0) 941 383 873-130

**Nürnberg**

Daniel Blöchle  
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57  
90482 Nürnberg  
T: +49 (0) 911 2479455-130  
F: +49 (0) 911 2479455-050

**Hannover**

Nicole Datz  
Ernst-August-Platz 10  
30159 Hannover  
T: +49 (0) 511 123586-0  
F: +49 (0) 511 123586-199

**Düsseldorf**

Michael Wild  
Klaus-Bungert-Straße 7  
40468 Düsseldorf  
T: +49 (0) 211 200 50-5  
F: +49 (0) 211 200 50-950

**Frankfurt a. M.**

Robert Welzel  
Brüsseler Straße 1-3  
60327 Frankfurt/Main  
T: +49 (0) 69 133 84 56-0  
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

**Kolbermoor**

Thomas Bernhofer  
Carl-Jordan-Straße 18  
83059 Kolbermoor  
T: +49 (0) 8031 87095-0  
F: +49 (0) 8031 87095-250

**München**

Marco Dern  
Friedenstraße 22  
81671 München  
T: +49 (0) 89 286 46-0  
F: +49 (0) 89 286 46-111

**Stuttgart**

Klaus Stefan Siler  
Königstraße 27  
70173 Stuttgart  
T: +49 (0) 711 2221569-62  
F: +49 (0) 711 6200749-99

**Rosenheim**

Thomas Bernhofer  
Luitpoldstraße 9  
83022 Rosenheim  
T: +49 (0) 8031 87095 600  
F: +49 (0) 8031 87095 799

**Leipzig**

Sascha Schöben  
Brühl 48  
04109 Leipzig  
T: +49 (0) 341 14958 101

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.