

Schriften zum Steuerrecht

Band 160

Entstrickungsbesteuerung bei Umwandlungen

Von

Joachim Engesser



Duncker & Humblot · Berlin

JOACHIM ENGESER

Entstrickungsbesteuerung bei Umwandlungen

Schriften zum Steuerrecht

Band 160

Entstrickungsbesteuerung bei Umwandlungen

Von

Joachim Engesser



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Kassel
hat diese Arbeit im Jahr 2020 als Dissertation angenommen.
Die mündliche Prüfung erfolgte am 26.10.2020.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnetet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18252-7 (Print)
ISBN 978-3-428-58252-5 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2020 von dem Fachbereich der Wirtschaftswissenschaften der Universität Kassel als Dissertation angenommen. Sie wurde im April 2020 fertiggestellt. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Schrifttum wurden bis November 2020 berücksichtigt.

Naturgemäß gebührt einer Vielzahl von Personen Dank für das Gelingen einer solchen Arbeit. Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Dominik Skauradzun für seine hervorragende Unterstützung und sein persönliches Engagement bei der Betreuung dieser Arbeit. Er hat mich zu dieser Arbeit ermuntert und diese vorbildlich betreut. Seine wertvollen Anmerkungen und jederzeitige Diskussionsbereitschaft sowie seine motivierenden Worte haben entscheidend zur Entstehung dieser Arbeit beigetragen. Mein Dank gilt zudem Herrn Professor Dr. Robert Kuhn für die vielen wichtigen Impulse.

Ganz herzlich bedanken möchte ich mich auch bei meiner Mutter Frau Birgit Engesser für das akribische Korrekturlesen.

Meiner Frau Isabell sowie meinen Töchtern Melina und Soraya ist diese Arbeit gewidmet.

Ludwigsburg, im Dezember 2020

Joachim Engesser

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	17
B. Grundlegung	21
I. Grundbegriffe und Begriffsdefinitionen	21
1. Entstrickung	21
2. Verstrickung	24
3. Gewinnrealisierung	25
a) Steuerliche Gewinnrealisierung im Betriebsvermögen	25
b) Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlungen	28
4. Stille Reserven im Ertragsteuerrecht	30
5. Betriebsstätte	31
a) Betriebsstätte im nationalen Steuerrecht	32
b) Betriebsstätte im Doppelbesteuerungsabkommen	32
6. Wirtschaftsgut	33
7. Veräußerungsgewinn	35
II. Historische Entwicklung der Entstrickungsbesteuerung im zeitlichen Ablauf der Rechtsprechung, Verwaltung und Gesetzgebung	36
1. Entstrickung aus Sicht der Rechtsprechung	36
a) Die „Theorie der finalen Entnahme“	36
b) Aufgabe der „Theorie der finalen Entnahme“	39
2. Entstrickung aus Sicht der Finanzverwaltung	40
a) Anwendung der „Theorie der finalen Entnahme“	40
b) Reaktion der Finanzverwaltung zur Aufgabe der „Theorie der finalen Entnahme“	42
3. Entstrickung aus Sicht des Gesetzgebers	43
C. Begründung und Kernelemente eines allgemeinen Entstrickungsprinzips	45
I. Dogmatische Begründung	45
1. Entstrickung	45
2. Verstrickung	48

II. Kernelemente	49
1. Dem Grunde nach	49
a) Grundsatz der steuerlichen Territorialität	49
aa) Aufteilung von Besteuerungsgrundlagen anhand der Territorialität ..	50
bb) Territorialitätsprinzip versus Welteinkommensprinzip	51
b) Der allgemeine Gleichheitssatz	54
aa) Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit	56
bb) Gebot der Folgerichtigkeit	58
c) Äquivalenzprinzip	59
d) Wirtschaftsgut als Anknüpfungspunkt	62
e) Abstrakte Gefährdung	64
2. Der Höhe nach	68
a) Stille Reserven	68
b) Stille Lasten	69
3. Zeitpunkt	70
a) Europarechtliche Anforderung	70
aa) Historischer Abriss	70
bb) Kernaussagen	72
(1) Feststellung der Steuerschuld	72
(2) Erhebung der Steuer	73
b) Betriebswirtschaftliche Anforderung	74
4. Prinzip zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	75
a) Kein Rechtsgrundsatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	76
b) Ziel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung i. V. m. Einmalbesteuerung ..	78
D. Herleitung eines allgemeinen Entstrickungsprinzips aus dem geltenden Recht ..	80
I. Steuertatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG	81
1. Zeitlicher Anwendungsbereich	81
2. Einschränkung des Untersuchungsgegenstands	82
3. Abstrakter Gefährdungstatbestand	82
4. Das Gefahrenpotenzial des Welteinkommensprinzips	85
a) Einkommensteuerorientierte Betrachtungsweise	86
b) Besteuerungsrecht	87
c) Besteuerungsrecht hinsichtlich des Veräußerungsgewinns	88
d) Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts	89
aa) Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts	89
bb) Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	90

e) Regelbeispiel § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG	92
f) Kriterien für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern	93
g) Zwischenergebnis	96
5. Die Leistungsfähigkeit bei stillen Reserven	101
6. Anknüpfungspunkt der Steuerentstrickung	101
7. Technik und Bewertung der Steuerentstrickung	103
a) Entnahmefiktion	103
b) Bewertung der fiktiven Entnahme	104
aa) Aufdeckung stiller Reserven	104
bb) Keine Bewertung zum Teilwert	106
cc) Vergleich der Wertansätze	107
dd) Aufdeckung stiller Lasten	108
c) Steuerbilanzielle Behandlung der Entstrickung	110
II. Steuerfestsetzung und Steuererhebung	112
1. Festsetzung der Steuer	112
2. Erhebung der Steuer	113
a) Systematische Einordnung des Ausgleichspostens (§ 4g EStG)	114
b) Eingeschränkter Anwendungsbereich des Ausgleichspostens	115
aa) Unbeschränkte Steuerpflicht	115
bb) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	116
cc) Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union	118
c) Auflösung des steuerlichen Ausgleichspostens	119
aa) Grundsatz: Ratierliche Auflösung	120
bb) Ausnahme: Volumfängliche Auflösung	120
3. Zwischenergebnis	121
III. Mythos der umfassenden Selbständigungsfiktion der Betriebsstätte	125
1. Grundlagen zur Umsetzung des Authorized OECD Approach in nationales Recht	125
2. Verhältnis zu den allgemeinen Entstrickungsvorschriften	126
IV. Veräußerungsfiktion des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG	128
1. Parallelität zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG	129
a) Zeitlicher Anwendungsbereich	130
b) Persönlicher Anwendungsbereich	130
c) Sachlicher Anwendungsbereich	131
2. Differenzierung zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG	131

V.	Allgemeiner Verstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 8 Hs. 2 EStG	133
1.	Zeitlicher Anwendungsbereich	133
2.	Mangelhafte Konzeption des Territorialitätsprinzips	134
3.	Besteuerung der ausländischen Leistungsfähigkeit	137
4.	Schranken des Äquivalenzprinzips	138
5.	Anknüpfungspunkt der Steuerverstrickung	139
6.	Technik und Bewertung der Steuerverstrickung	139
a)	Stille Reserven	139
b)	Stille Lasten	141
7.	Zeitpunkt der Steuerverstrickung	143
8.	Anwendung der Verstrickungsregelung des Einkommensteuergesetzes im Körperschaftsteuergesetz	144
VI.	Zusammenfassung	145
E. Messung der umwandlungssteuerlichen Entstrickungstatbestände an dem allgemeinen Entstrickungsprinzip		147
I.	Entstehung des aktuellen Umwandlungssteuergesetzes	147
II.	Konzepte für die Umformung von Unternehmen im Ertragsteuerrecht	148
1.	Grundlegung	148
2.	Teleologischer Ausgangspunkt des Umwandlungssteuergesetzes	150
a)	Grundsatz der Individualbesteuerung	150
b)	Buchwertfortführung als Ausnahme	152
III.	Subjektbezogene Entstrickungsvorschriften	155
1.	Subjektbezogene Entstrickungsvorschriften im 2. bis 5. Teil des Umwandlungssteuergesetzes	155
2.	Subjektbezogene Entstrickungsvorschriften im 6. bis 8. Teil des Umwandlungssteuergesetzes	155
a)	Gründungs- und Ansässigkeitsvoraussetzungen	156
aa)	Einbringender Rechtsträger ist eine Körperschaft	157
bb)	Einbringender Rechtsträger ist eine Personengesellschaft	157
cc)	Einbringender Rechtsträger ist eine natürliche Person	159
b)	Subjektbezogene Entstrickungsvorschrift	159
IV.	Objektbezogene Entstrickungsvorschriften	162
1.	Grundkonstellationen	162
a)	Inlandsumwandlung mit Auslandsbezug	162
b)	Auslandsumwandlung mit Inlandsbezug	163

c) Grenzüberschreitende Umwandlung	163
2. Überblick über die objektbezogenen Entstrickungsvorschriften	163
a) Entstrickungsvorbehalt des § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG	164
aa) Grundsatz der Individualbesteuerung	164
(1) Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grunde nach	164
(2) Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter der Höhe nach	166
bb) Buchwertfortführung als Ausnahme	167
b) Verstrickungsvorbehalt des § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG	170
c) Entstrickungsvorbehalt des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG	172
d) Entstrickungsvorbehalt des § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG	173
e) Entstrickungsvorbehalt des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG	175
f) Verstrickungsvorbehalt des § 20 Abs. 3 Satz 2 UmwStG	176
g) Entstrickungsvorbehalt des § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	176
h) Entstrickungsvorbehalt des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG	178
V. Kollisionen mit den Kernelementen	180
1. Der fragmentarische Grundsatz der steuerlichen Territorialität	180
a) Wertsteigerungen im Rückwirkungszeitraum	180
b) Die Folgen der Internationalisierung	183
aa) Europäisierung	183
bb) Globalisierung	189
c) Das fehlende Spiegelbild	191
aa) Erweiterung des deutschen Besteuerungsrechts	191
bb) Grundsätze der Analogie	191
cc) Paradoxe Auswirkung	192
2. Plädoyer für die Einhaltung des Äquivalenzprinzips	194
a) Vollverweis auf das Territorialitätsprinzip	194
b) Gewerbesteuerliche „Entstrickung“	195
3. Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien	196
a) Keine konsequente Besteuerung auf allen Ebenen	197
b) Doppelbesteuerung durch Verstrickungsvorbehalt	201
c) Wertänderungen im Rückwirkungszeitraum	202
d) Exkurs: Verstrickung	204
4. Anknüpfungspunkt der Entstrickungsvorhalte	205
5. Dimension der Bemessungsgrundlage	206
a) Sämtliche stille Reserven	206
aa) Geschäfts- oder Firmenwert	207
bb) Maßgeblicher Zeitpunkt	208

cc) Die überschießende Wirkung des Verstrickungsvorbehalts	209
b) Das Damoklesschwert der stillen Lasten	210
aa) Pensionsrückstellung	210
bb) Weitere stille Lasten	213
6. Konzept der Sofortbesteuerung	215
VI. Lassen sich die umwandlungssteuerlichen Entstrickungsvorbehalte einem allgemeinen Entstrickungsprinzip unterordnen?	217
1. Vergleich mit der Systematik des allgemeinen Entstrickungsprinzips	217
2. Die juristische Methodenlehre	218
3. Zentrale Fragestellungen zu den Subsystemen	219
VII. Auf den Spuren des 5. Elements	220
1. Stand der Diskussion	220
2. Die Gretchenfrage	225
a) Der zivilrechtliche Ausgangspunkt	225
aa) Erfolgs- und Vermögensabgrenzung	225
bb) Interne Rechtsbeziehungen	227
cc) Zwischenergebnis	228
b) Die Rechtsnatur des steuerlichen Rückwirkungszeitraums	229
c) Entstrickung im Rückwirkungszeitraum	231
aa) Umwandlungsbedingte Entstrickung	232
(1) Inlandsumwandlung mit Auslandsbezug	232
(2) Auslandsumwandlung mit Inlandsbezug	234
(3) Grenzüberschreitende Umwandlung	234
bb) Entstrickung anlässlich der Umwandlung	236
cc) Stellungnahme	237
F. Ergebnisse der Untersuchung	239
Literaturverzeichnis	242
Sachverzeichnis	257

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
Art.	Artikel
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeckRS	Beck-Rechtsprechung (Datenbank)
Begr.	Begründet
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzesblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrat-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f., ff.	folgend(e)

FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FRL	Fusionsrichtlinie
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggfs.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat des Bundesfinanzhofs
h. M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFSt	Institut „Finanzen und Steuern“ e. V.
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KapGes.	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
köSDi	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriebe (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
PersGes.	Personengesellschaften
RFH	Reichsfinanzhof
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer(n)
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SE	Societas Europaea
SEStBeglG	Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der SE und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften

SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der SE und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	sogenannt
SteuerStud	Steuern und Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
usw.	und so weiter
Vgl.	Vergleiche
z. B.	zum Beispiel

A. Einführung

Es war Klaus Tipke, der schon früh bekräftigte, dass „das *Entstrickungsprinzip* zu regeln“ und damit eine Gesetzeslücke zu schließen sei.¹ Der Hintergrund ist schnell skizziert:

Das gesamte Betriebsvermögen steht in einer ertragsteuerlichen *Verstrickung* bzw. *Verhaftung*. Einzelne Wirtschaftsgüter sowie das Betriebsvermögen in Gänze dürfen aus diesem Steuerexus – wenn nicht durch eine Transaktion am Markt – nur unter Besteuerung der stillen Reserven in die Privatsphäre oder in einen anders besteuerten Bereich herausgelöst werden. Folglich dient das Entstrickungsprinzip der Erfassung des steuerlichen Totalgewinns des einzelnen Steuer-subjekts. Entscheidend ist dafür, dass das System der Gewinnrealisierung aus *zwei Subsystemen* besteht. *Erstens* aus den originären Realisationstatbeständen, die durch eine Außentransaktion ausgelöst werden. *Zweitens* aus den Entstrickungs-normen, die das im Inland verhaftete Steuersubstrat sicherstellen sollen. Das Entstrickungsprinzip ist somit eine systemisch bedingte Realisierung.² Denn die Entstehung von stillen Reserven findet ihre Rechtfertigung in Regelungen, welche die spätere Besteuerung derselben vorsehen. Man wird sich nicht des Eindrucks erwehren können, dass beide Grundsätze als Bestandteile einer einheitlichen Re-gelung angesehen werden müssen, welche den einen nicht ohne die Ergänzung des anderen als dogmatisch vertretbar erscheinen lässt.³

Darin besteht allerdings die Wurzel des in diesem Zusammenhang interessie-renden Rechtsproblems: Die Rechtsprechung⁴ sowie die überwiegende Meinung im Schrifttum⁵ lehnen ein allgemeines Prinzip für die Besteuerung von nicht realisierten stillen Reserven im deutschen Steuerrecht ab. Das führt zu einer be-fremdlichen Bilanz.

Einerseits versuchte die Rechtsprechung bis zur Aufgabe der Theorie der fina-llen Entnahme einen Entstrickungstatbestand im internationalen Kontext aus der

¹ Vgl. *Tipke*, NJW 1988, S. 2090, 2094.

² Vgl. *Danzer*, NJW 1981, S. 1355.

³ Vgl. BFH, Urteil vom 07. 10. 1974, GrS 1/73, BStBl. II 1975, S. 168, 170f.

⁴ Siehe etwa BFH, Urteil vom 14. 06. 1988, VIII R 387/83, BStBl. II 1989, S. 187; BFH, Urteil vom 09. 02. 1972, I R 205/66, BStBl. II 1972, S. 455; FG Düsseldorf, Urteil vom 19. 11. 2015, 8 K 3664/11 F, IStR 2016, S. 118 Rn. 74 m. Anm. *Mitschke*.

⁵ Siehe etwa *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Stand: 6/2016, § 4 EStG Rn. 179, 220; *Bode*, in: Kirchhof, 2020, § 4 EStG Rn. 106; *Loschelder*, in: Schmidt, 2020, § 4 EStG Rn. 86; *Frotscher/Watrin*, in: Frotscher/Geurts, Stand: 8/2019, § 4 EStG Rn. 353; *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, S. 1481f.; *Förster*, DB 2007, S. 72. A. A. *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 2020, § 3 UmwStG Rn. 86f.; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, 2018, § 9 Rn. 450.

rechtssystematischen Bedeutung einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) herzuleiten.⁶ Doch so schmerhaft es war, von dieser über viele Jahrzehnte andauernden Spruchpraxis abzukehren, umso wichtiger war es, dass der I. Senat des Bundesfinanzhofs die Theorie der finalen Entnahme aufgegeben hatte und an die Notwendigkeit einer Rechtsgrundlage für einen steuerlichen Eingriff erinnerte.⁷ Selbstverständlich bleibt ein grenzüberschreitend transferiertes Wirtschaftsgut weiterhin im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen und wird nicht für einen betriebsfremden Zweck entnommen. Die Überdehnung des Tatbestands in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG wurde durch diese Rechtsprechung⁸ korrigiert.

Andererseits wurde bereits vor der Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme – aber erst recht nach dieser Zäsur – ein ertragsteuerliches Entstrickungskonzept abgelehnt bzw. die im Rahmen des SEStEG⁹ eingeführten allgemeinen Entstrickungsnormen¹⁰ als *Vorschriften, die ins Leere gehen*, bezeichnet.¹¹

Diese Bandbreite an unterschiedlichen Thesen stellt einen unbefriedigenden Zustand dar. Angesichts der elementaren Bedeutung eines Entstrickungsprinzips sollten die Regelungen zur Steuerentstrickung als Eingriffsverwaltung einen eindeutigen Rechtsrahmen, der sich an fundamentalen Prinzipien der Ertragsbesteuerung ausrichtet, für den Steuerpflichtigen bilden.¹² Eine systematische, prinzipienorientierte Entstrickung darf nicht zur Utopie werden.

Eine weitere Verkomplizierung der Entstrickung liegt im Hinblick auf internationale Umwandlungen¹³ vor, wenn es *durch* die Umstrukturierung oder *anlässlich* der Umwandlung zu einer Steuerentstrickung kommt. Bezeichnenderweise kennt das Umwandlungssteuergesetz seine eigenen Entstrickungsvorbehalte.¹⁴ Allerdings ist aus den einzelgesetzlich geregelten Entstrickungsvorschriften nicht ohne weiteres ein Rangverhältnis zu erkennen. Die Finanzverwaltung geht im Umwandlungssteuererlass anscheinend davon aus, dass für die Prüfung des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auf die tatsächlichen

⁶ Grundlegend ist das Urteil BFH, Urteil vom 16.07.1969, I 266/65, BStBl. II 1970, S. 175. Zustimmend – ohne weitere Begründung – BFH, Urteil vom 30.05.1972, VIII R 111/69, BStBl. II 1972, S. 760; BFH, Urteil vom 24.11.1982, I R 123/78, BStBl. II 1983, S. 113.

⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 17.07.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, S. 464; Hoffmann, DB 2008, S. 2281 ff.; Ditz, IStR 2009, S. 115 ff.

⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 17.07.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, S. 464.

⁹ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG).

¹⁰ Insbesondere §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sowie 12 Abs. 1 Satz 1 KStG.

¹¹ Siehe etwa Roser, DStR 2008, S. 2389, 2393; Blöchle, IStR 2009, S. 645, 647; Kahle/Franke, IStR 2009, S. 406, 411; Körner, IStR 2009, S. 741, 744; Prinz, DB 2009, S. 807, 810; Gosch, IWB 2012, S. 779, 784 f.

¹² Vgl. Schnitger, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487, 2013, S. 10.

¹³ Siehe Kapitel E. IV. 1. zu den unterschiedlichen Grundkonstellationen von internationalen Umwandlungen.

¹⁴ Siehe §§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3, 21 Abs. 2 Satz 2 und 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG.

Verhältnisse zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags abzustellen ist.¹⁵ Bei einer dem steuerlichen Übertragungstichtag nachgelagerten Entstrickung sollen wohl die allgemeinen Entstrickungsvorschriften zur Anwendung kommen.¹⁶ Dagegen wird in der erstinstanzlichen Rechtsprechung die These vertreten, dass die speziellen Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes nach dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* vorrangig gegenüber den allgemeinen Entstrickungsvorschriften seien.¹⁷ In der Fachliteratur wird das *Spannungsverhältnis* kontrovers diskutiert.¹⁸

Die seltenen, aber wichtigen Entscheidungen in dieser Spezialdisziplin zeigen die weitgehende Rechtsunsicherheit auf. Zunächst hat das FG Rheinland-Pfalz die Abwanderung von unversteuerten stillen Reserven im Zuge einer umwandlungsbedingten Entstrickung für möglich gehalten.¹⁹ Auf den ersten Blick hat diese Entscheidung in der Revision vor dem Bundesfinanzhof eine „krachende“ Niederlage erfahren.²⁰ Bei näherer Untersuchung der Entscheidung des Bundesfinanzhofs zeigt sich jedoch, dass der Bundesfinanzhof am Ergebnis orientiert – und damit entfremdet von steuerlichen Prinzipien – argumentiert: Es sei „kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb gerade im Falle einer Abwärtsverschmelzung das Privileg des Buchwertansatzes ohne Absicherung des inländischen Besteuerungszugriffs auf die stillen Reserven gewährt werden sollte“.²¹ Das Gefahrenpotenzial einer solchen Begründung ist hoch. Hierfür reicht ein Blick in die wegweisende Rechtsprechung zur Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme aus.²² Offensichtlich besteht ein praktischer Bedarf, ein wissenschaftliches Fundament zu legen.

So sehr Detailfragen zu Entstrickungsspekten im Rahmen von internationalem Umwandlungen bislang im Zentrum der Rechtsprechung, Wissenschaft und

¹⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 11. 11. 2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314 Rn. 02.15.

¹⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 11. 11. 2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314 Rn. 03.20.

¹⁷ Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12. 04. 2016, 1 K 1001/14, DStRE 2017, S. 1047, Revision unter I R 35/16.

¹⁸ Für einen Vorrang der speziellen Entstrickungsvorschriften: *Pfirrmann*, in: *Blümich*, Stand: 7/2019, § 12 KStG Rn. 25; *Hackemann*, in: *Bott/Walter*, Stand: 4/2020, § 12 KStG Rn. 9.

Für eine Entstrickung nach den allgemeinen Entstrickungsvorschriften bei Vorliegen der tatsächlichen Entstrickungshandlung: *Möhlenbrock/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Stand: 6/2018, § 3 UmwStG Rn. 92; *Kahle/Vogel*, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, S. 803; *Viebrock/Hagemann*, FR 2009, S. 737, 745; *Klingberg/Nitzschke*, Ubg 2011, S. 451, 453; *Girlich/Philip*, Ubg 2012, S. 150, 155.

¹⁹ Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12. 04. 2016, 1 K 1001/14, DStRE 2017, S. 1047, 1051, Revision unter I R 35/16. Man sollte allerdings einschränkend betonen, dass die Rechtsprechung den Spezialfall der „Abwärtsverschmelzung mit ausländischen Anteilseignern“ betraf.

²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 30. 05. 2018, I R 35/16, BeckRS 2018, 29156.

²¹ Vgl. BFH, Urteil vom 30. 05. 2018, I R 35/16, BeckRS 2018, 29156 Rn. 27. Siehe auch *Ludwig/Leidel*, IStR 2019, S. 433, 435.

²² Vgl. BFH, Urteil vom 17. 07. 2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, S. 464.