

Urteil vom 21. Dezember 2022, I R 55/19

Wegzugsbesteuerung und "lediglich vorübergehende Abwesenheit"

ECLI:DE:BFH:2022:U.211222.IR55.19.0

BFH I. Senat

AStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 17 Abs 1, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 31. Oktober 2019, Az: 1 K 3448/17 E

Leitsätze

Das zum Entfallen der sog. Wegzugsbesteuerung führende Merkmal der "nur vorübergehenden Abwesenheit" in § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG ist unabhängig von einer "Rückkehrabsicht" erfüllt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens von fünf Jahren nach dem Wegzug wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 31.10.2019 - 1 K 3448/17 E und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 19.10.2017 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten vom 17.05.2015 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei einem Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb (steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes) von ... € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob im Zusammenhang mit einem Wohnsitzwechsel in das Ausland ein Vermögenszuwachs (Beteiligungsbesitz) der Besteuerung unterliegt.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zog unter Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes zum 01.03.2014 nach X (Vereinigte Arabische Emirate --VAE--). Dort bezog er eine Eigentumswohnung; bis zum 31.12.2015 verfügte er im Inland weder über einen Wohnsitz noch hatte er dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Zum Zeitpunkt seines Wegzugs war der Kläger an verschiedenen Kapitalgesellschaften mit inländischem Sitz beteiligt:

Firma	Sitz	Stammeinlage/Beteiligungsquote
S GmbH	I	... €/100 %
B GmbH	I	... €/75 %
N GmbH	O	... €/100 %
K GmbH	I	... €/100 %

J GmbH	I	... €/50 %
T GmbH	I	... €/100 %
L GmbH	A	... €/50 %

- 3 Am 24.12.2013 hatte der Kläger mit seiner Mutter einen Leihvertrag über die Nutzung der ihm gehörenden Liegenschaft in Z (Inland, A-Str. 87) geschlossen und am 24.02.2014 einen weiteren Leihvertrag über die Liegenschaft in Z (B-Str. 2) mit seinen beiden minderjährigen Kindern, die bei Abschluss des Leihvertrages von ihrer Mutter, der ehemaligen Lebensgefährtin des Klägers, vertreten wurden (diese Liegenschaft wurde später --mit Vertrag vom 29.09.2015 mit Wirkung zum 31.12.2015-- unentgeltlich auf seinen Sohn übertragen).
- 4 Am 04.06.2014 schloss der Kläger mit der T GmbH eine Vereinbarung über die Abfindung einer Pensionszusage durch Einmalzahlung in Höhe von ... €. Seine Geschäftsanteile an der N GmbH und an der T GmbH veräußerte der Kläger mit notariellem Vertrag vom 20.10.2014 an PT mit Wirkung zum 01.01.2014 (Kaufpreis Beteiligung N GmbH: ... €; T GmbH: ... €).
- 5 Mit Schreiben vom 29.12.2015 reichte der Kläger seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 (Streitjahr) nach den Maßgaben beschränkter Steuerpflicht i.S. des § 1 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) ein. In einem gesonderten Anschreiben vom selben Tag erläuterte er, dass seine unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zum 31.12.2013 beendet worden sei. Dabei gehe es aber nur um eine vorübergehende Abwesenheit i.S. des § 6 Abs. 3 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen in der für das Streitjahr geltenden Fassung (Außensteuergesetz --AStG--), da er ab dem 01.01.2016 seinen Wohnsitz wieder nach Deutschland verlegen werde. Tatsächlich war der Kläger ab dem 01.01.2016 unter der Anschrift "Z, B-Str. 2" gemeldet; zum 19.12.2016 meldete er sich aus Deutschland in die VAE ab, zum 01.08.2017 meldete er den Rückzug aus den VAE nach Deutschland unter der Anschrift "Z, B-Str. 2" an.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) sah hingegen für das Streitjahr die Voraussetzungen unbeschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG) als erfüllt an; auf dieser Grundlage fehlende Anlagen zur Steuererklärung wurden vom Kläger mit Schreiben vom 01.06.2016 nachgereicht. In der Steuererklärung wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem Objekt C-Str. 1 in Y -Inland- (./... €) erklärt ("vorweggenommene Werbungskosten": Schuldzinsen, Grundbesitzabgaben und Aufwendungen für Zeitungsannoncen). Bei diesem Objekt handelt es sich um ein unbebautes Grundstück, das im Jahr 2013 vom Kläger erworben und anschließend von ihm mit drei Reihenhäusern bebaut worden war (Fertigstellung am 01.06.2015, Vermietung seit dem 01.07.2015, 01.08.2015 bzw. 01.09.2015). Nach den Rechnungsbelegen zu den Zeitungsannoncen bezog sich der Anzeigentext auf eine Veräußerung der Häuser (Rubrik "VK RH/DHH").
- 7 Mit notariellen Urkunden vom 10.03.2016 übertrug der Kläger seine Geschäftsanteile an der S GmbH, der B GmbH und der J GmbH mit Wirkung zum 01.01.2016 unentgeltlich auf seinen Bruder PL. In § 5 der jeweiligen Urkunde war vorgesehen, dass alle Gewinnvorträge aus Vorjahren und der noch zu ermittelnde Gewinn des Jahres 2015 dem Abtretenden zustehen sollten und von diesem entnommen werden konnten. Die Gesellschafterversammlung der K GmbH beschloss die Auflösung der Gesellschaft (Eintragung am 04.01.2016 in das Handelsregister). Am 10.03.2016 beschloss die Gesellschafterversammlung u.a. die Fortsetzung der Gesellschaft und die Änderung der Firma in "G N GmbH". Einzige Gesellschafterin der G N GmbH ist nach der Gesellschafterliste die SL Stiftung, auf die der Geschäftsanteil des Klägers mit Abtretungsvertrag vom 06.02.2018 übertragen wurde. Gesellschafterin der L GmbH ist nach der Gesellschafterliste neben OH, SI und TC ebenfalls die SL Stiftung, auf die der Geschäftsanteil mit Abtretungsvertrag vom 06.02.2018 übertragen wurde.
- 8 Telefonisch teilte der Prozessbevollmächtigte des Klägers dem FA mit (Telefonvermerk am 10.10.2016), dass sich der Kläger in 2016 in der Weise in Deutschland aufhalte, dass er als unbeschränkt steuerpflichtig anzusehen sei (Wohnsitzverlegung). In 2016 werde die Abwicklung seines Vermögens betrieben, damit der Wohnsitz (nach derzeitiger Planung) zum 01.01.2017 wieder nach X (und dann dauerhaft) verlegt werden könne.
- 9 Der Kläger legte gegenüber dem FA ergänzend dar, dass die Abmeldung unter Aufgabe des Wohnsitzes im Inland zum 01.03.2014 und die Registrierung im Zuzugsstaat (VAE) zum 04.03.2014 erfolgt sei. Vom 01.03.2014 bis zum 31.12.2015 habe in X der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gelegen. Die Wohnung in Z (B-Str. 2) sei im Zeitraum vom 01.03.2014 bis zum 31.12.2015 im Rahmen eines Leihvertrages unentgeltlich an die Mutter seiner Kinder

überlassen worden. In der Zeit vom 03.03.2016 bis Dezember 2016 sei er nach Deutschland zurückgekehrt und unter der Anschrift in Z (B-Str. 2) in Deutschland wohnhaft, wobei der Wohnsitz/gewöhnliche Aufenthalt im Ausland nicht vollständig aufgegeben worden sei. Der Kläger reichte außerdem eine Kopie seiner "Residence Permit" (Aufenthaltsgenehmigung) aus den VAE ein mit einem Ausstellungsdatum 03.03.2016; diese Genehmigung trägt den Hinweis, dass sie ungültig werde, wenn sich der Träger mehr als sechs Monate außerhalb der VAE aufhalte.

- 10** Später trug der Kläger vor, dass er keinen Schlüssel zu der Wohnung in Z (B-Str. 2), die er seinen Kindern überlassen habe, gehabt habe. Die Wohnung sei von seinen Kindern, der Mutter seiner Kinder und deren Lebensgefährten genutzt worden. Er habe sich im Jahr 2016 nur postalisch an der B-Str. 2 angemeldet. Seit März 2014 habe er bei Besuchen in Deutschland ausschließlich in Hotels gewohnt. Sein Leben finde in X statt. Er sei Mitglied im ... Golf Club und gehe täglich essen, in die Clubs und in die Oper; auch die medizinische Versorgung finde in X statt. Er bestreite seinen Lebensunterhalt aus seinem Vermögen. Der Kläger fügte mehrere Hotelrechnungen für den Zeitraum vom 16.03.2014 bis 10.09.2016 bei, aus denen sich ein Aufenthalt in Deutschland von insgesamt 41 Tagen ergab.
- 11** Das FA war der Auffassung, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG für ein Entfallen der Wegzugsbesteuerung nicht erfüllt seien. Es ermittelte die gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG zu steuernden fiktiven Veräußerungsgewinne i.S. des § 17 EStG, wobei es die gemeinen Werte der im Zeitpunkt des Wegzugs gehaltenen GmbH-Beteiligungen nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. des Bewertungsgesetzes ermittelte. Steuerpflichtige Veräußerungsgewinne i.S. des § 17 EStG:

Firma	Anschaffungskosten	Gemeiner Wert	Fiktiver V-Gewinn (Nach Anwendung § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG und § 17 Abs. 3 EStG)
S GmbH	... €	... €	... €
B GmbH	... €	... €	... €
K GmbH (nunmehr: G N GmbH)	... €	... €	... €
J GmbH	... €	... €	... €
L GmbH	... €	... €	... €

- 12** Da der Kläger im Jahr 2014 aus der tatsächlichen Veräußerung seines Anteils an einer weiteren GmbH unstreitig einen steuerpflichtigen Gewinn i.S. des § 17 EStG erzielt hatte, der sich nach Anwendung des § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG auf ... € belief, berücksichtigte das FA im Steuerbescheid vom 17.05.2017 insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb von insgesamt ... €. Der geltend gemachte Verlust blieb unberücksichtigt, da die Vermietungsabsicht für die Objekte im Jahr 2014 nicht nachgewiesen sei.
- 13** Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 19.10.2017). Die dagegen vom Kläger erhobene Klage war insoweit erfolgreich, als bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Ansatz steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne gemäß § 17 EStG auf ... € herabgesetzt wurde (Finanzgericht --FG-- Münster, Urteil vom 31.10.2019 - 1 K 3448/17 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 19). Im Rahmen eines Erörterungstermins (am 18.06.2019) hatten sich die Beteiligten auf eine Wertermittlung für die Beteiligungen verständigt, aus der sich nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (TEV) ein ggf. steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in dieser Höhe ergab:

Beteiligung	Gewinn	Nach TEV
--------------------	---------------	-----------------

B GmbH	... €	... €
L GmbH	... €	... €
J GmbH	... €	... €
G N GmbH	... €	... €
S GmbH	... €	... €
Tatsächliche Veräußerung		... €
Summe		... €

- 14** Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil und den Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit aufzuheben, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 17 EStG um ... € niedriger anzusetzen sind und damit ... € betragen, dass negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ... € aus dem Objekt in Y berücksichtigt werden, und dass die festzusetzende Einkommensteuer 2014 folglich ... € beträgt.
- 15** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist teilweise begründet; das FG hat rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine Rückausnahme zur Wegzugsbesteuerung nicht erfüllt sind (s. zu 1.), es hat aber ohne Rechtsfehler den Ansatz von negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgelehnt (s. zu 2.). Das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung sind daher aufzuheben. Der zugrunde liegende Steuerbescheid ist abzuändern und die Einkommensteuer ist nach Maßgabe der Entscheidungsgründe vom FA zu berechnen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** 1. Der Ansatz von Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb (§ 6 Abs. 1 AStG i.V.m. § 17 EStG) infolge des Entfallens der unbeschränkten Steuerpflicht jedenfalls im Streitjahr (Wegzug des Klägers nach X/VAE) in Höhe von ... € (Beteiligungen des Klägers an der S GmbH, der B GmbH, der G N GmbH, der J GmbH und der L GmbH) ist rechtsfehlerhaft; denn es liegt nur eine "vorübergehende Abwesenheit" vor, die "nachträglich" --aber im Streitfall schon im Rahmen der Steuerfestsetzung des Streitjahres-- den Besteuerungstatbestand ausschließt (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG).
- 18** a) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Veräußerungsgewinn ist dabei grundsätzlich der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG ist bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, auf Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 EStG auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. An Stelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 EStG) tritt bei Anwendbarkeit des § 6 AStG der gemeine Wert der Anteile in dem nach § 6 Abs. 1 Satz 1 oder 2 AStG maßgebenden Zeitpunkt (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG).
- 19** b) Unter den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit darüber, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG erfüllt sind. Der Kläger war innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug in die VAE am Kapital der genannten Gesellschaften unmittelbar zu mindestens 1 % beteiligt. Vor dem Wegzug war er auch für mindestens zehn Jahre im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Schließlich hat die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes und

des gewöhnlichen Aufenthalts des Klägers im März 2014 zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers geführt. Ob es mit Blick auf die abkommensrechtliche Lage (tatbestandliche Voraussetzungen einer Ansässigkeit in den VAE) zu einer Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts gekommen ist (s. dazu --unter Hinweis auf Art. 13 Abs. 5 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Buchst. b Unterabs. i des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 01.07.2010, BGBl II 2011, 540, BStBl I 2011, 943 [DBA-VAE]-- Häck, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2020, 118, 119; derselbe in Hummel/Kaminski, Neue Herausforderungen im Internationalen Steuerrecht, 2022, S. 1, 5; Hörnicke/Quilitzsch, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2020, 152, 155; s.a. Weiss, ISR 2020, 15, 17), ist ohne Bedeutung (s. dazu allgemein Senatsurteil vom 08.12.2021 - I R 30/19, BFHE 275, 331, BStBl II 2022, 763).

- 20** c) Der Steueranspruch auf der Grundlage der sog. Wegzugsbesteuerung ist aber mit Blick auf den (schon im Rahmen der Veranlagung des Streitjahres bekannt gewordenen) Wiedereintritt der unbeschränkten Steuerpflicht im Jahr 2016 "nachträglich" (und mit Wirkung auf das Streitjahr) entfallen; es liegt eine sog. vorübergehende Abwesenheit des Klägers (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG – sog. Rückkehrerregelung) vor.
- 21** aa) Beruht die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf vorübergehender Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG, soweit die Kapitalgesellschaftsanteile in der Zwischenzeit nicht veräußert und die Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 oder 3 AStG nicht erfüllt worden sind und der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) als in einem ausländischen Staat ansässig gilt.
- 22** bb) Die Beteiligten streiten sich auf der Grundlage der Feststellungen des FG zu den für den Tatbestand des § 9 der Abgabenordnung maßgebenden Umständen ("gewöhnlicher Aufenthalt") zu Recht nicht darüber, dass diese "Rückausnahme" insoweit erfüllt ist, als der Kläger innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig geworden ist (hier: im Jahr 2016), die (abgesehen von der im Streitjahr veräußerten Beteiligung) Kapitalgesellschaftsanteile in der Zwischenzeit nicht veräußert und die Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 oder 3 AStG nicht erfüllt worden sind, und schließlich der Kläger im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nach einem DBA (hier: DBA-VAE) als in einem ausländischen Staat (hier: VAE) ansässig gilt.
- 23** cc) Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers im Streitjahr beruhte --auf der Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil, ohne dass es auf den weitergehenden Sachvortrag des Klägers im Revisionsverfahren ankäme-- auf "vorübergehender Abwesenheit".
- 24** aaa) Dieses im Gesetzeswortlaut mit der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in Bezug gesetzte Merkmal wird nach Auffassung der Finanzverwaltung und Teilen der Literatur im Sinne einer "subjektiven Theorie" dahin gedeutet, dass bei Wegzug der Wille des Steuerpflichtigen zur Rückkehr und damit der Wille, wieder unbeschränkt steuerpflichtig zu werden, bestehen muss, und dass dies glaubhaft zu machen ist (Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 14.05.2004 [sog. Anwendungserlass zum AStG], BStBl I 2004, Sondernummer 1, 3, Tz. 6.4.1; Hellwig, Deutsche Steuer-Zeitung 1976, 4; Gropp in Lademann, AStG, 2. Aufl., § 6 Rz 67; Euchner/Schmidt in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, Außensteuergesetz, § 6 Rz 372; wohl auch Schienke-Ohletz/Kühn in Micker/Pohl/Oppel, Kompendium Internationales Steuerrecht, 2022, Rz 4217; Peters, EFG 2020, 19, 23; dieselbe, Der Betrieb 2020, 256; Lauer, Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht 2020, 41; Beinert/Oertel, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2020/2021, 139, 147 f. [Oertel]). Nur auf diese Weise erhalte der erste Satzteil des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG (und der dortige zweite Satzteil mit der Verbindung "und") einen Sinn; im Übrigen werde in § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG in Fällen von mehr als fünfjähriger Abwesenheit eine "fortbestehende" Rückkehrabsicht verlangt. Demgegenüber wird in der Literatur auch im Sinne einer "objektiven Theorie" ein Rückkehrwille als Tatbestandserfordernis abgelehnt, da das Merkmal der "vorübergehenden Abwesenheit" allein das gesetzgeberische Motiv für das Entfallen der Wegzugsbesteuerung benenne, ohne dass dies als absichtsbegründete eigentliche Tatbestandsvoraussetzung verstanden werden könne (z.B. Kraft in Kraft, Außensteuergesetz, 2. Aufl., § 6 Rz 435; Beinert/Oertel, StbJb 2020/2021, 139, 147 f. [Beinert]), bzw. es wird im Sinne einer "(eingeschränkten) objektiven Theorie" die Auffassung vertreten, dass auch unter Berücksichtigung einer Rückkehrabsicht die "fristgemäße Rückkehr" des Steuerpflichtigen für das Entfallen der Wegzugsbesteuerung zumindest in den Fällen ausreicht, in denen die Rückkehr innerhalb von fünf Jahren (Situation in § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG) erfolgt (s. ausführlich Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rz 442 [Altcommentierung]; derselbe, IStR 2020, 118, 119 f.; derselbe in Hummel/Kaminski, a.a.O., S. 1, 6; s.a. Brandis/Heuermann/Pohl, § 6 AStG a.F. Rz 73 a.E.; Hecht in Fuhrmann, Außensteuergesetz, 3. Aufl., § 6 Rz 39;

Müller-Gosoge in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., § 6 AStG Rz 142; Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz 6.430; Wilke in eKommentar, § 6 AStG Rz 60; Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152, 155; Weber-Grellet, Deutsches Steuerrecht 2007, Beihefter zu Heft 39, 43; wohl auch Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rz 172; Weiss, ISR 2020, 15, 17; Escher/Grzella, Betriebs-Berater 2020, 540, 542). Begründet wird diese Sichtweise auch mit Praktikabilitätsabwägungen und den Schwierigkeiten bei der Feststellung der Absichten des Steuerpflichtigen.

- 25** bbb) Der Senat folgt der zuletzt angeführten Auslegung. Auch wenn man aus dem durch einen bestimmten Zeitrahmen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 AStG: 5 Jahre) konkretisierten Tatbestandsmerkmal der "lediglich vorübergehenden Abwesenheit" das Erfordernis einer Rückkehrabsicht ableitet, gibt der Wortlaut zum Zeitpunkt der entsprechenden Willensbildung keine Auskunft. Denn der Gesetzestext führt erst in der Sondersituation des § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG (einzelfallbezogene Verlängerung der Rückkausnahmemöglichkeit bei Glaubhaftmachung, dass "(s)eine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht") im Zusammenhang mit der begünstigenden Ausweitung der Belastungsausnahme eine solche (Rückkehr-)Absicht (verbunden mit der Notwendigkeit einer Glaubhaftmachung) ausdrücklich an; dabei ist auch der Rückschluss, dass eine solche Absicht schon im Augenblick des Wegzugs (und damit auch für die Situation des Satzes 1) bestehen muss (Hinweis auf den Terminus "unverändert"), nicht ausreichend belastbar, da in Satz 2 ein Zeitbezug nur für den Verlängerungszeitraum hergestellt ist (Häck, IStR 2020, 118, 119), so dass der Rückkehrwille durchaus auch im Laufe des ersten 5-Jahres-Zeitraums gebildet worden sein kann (Häck, a.a.O.). Jedenfalls legt der Formulierungsunterschied die Interpretation nahe, dass der Umstand der tatsächlichen (zeitgerechten) Rückkehr in der Grundsituation des Satzes 1 das Entfallen der Belastung (die "Begünstigung") auslöst und damit das Beruhen der Rückkehr auf einer ursprünglich bestehenden Rückkehrabsicht indiziert (so ausdrücklich Schaumburg in Schaumburg, a.a.O., Rz 6.430; s.a. Brandis/Heuermann/Pohl, § 6 AStG a.F. Rz 73 a.E.; Häck, IStR 2020, 118, 119 f.). Nur auf diese Weise wird in gesetzessystematischer Hinsicht eine notwendige Kongruenz zur Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG ermöglicht, nach der im Fall des (steuerauslösenden) Erwerbs von Todes wegen nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG die Besteuerung nachträglich entfällt, wenn der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen (der Erwerber) innerhalb von fünf Jahren seit Entstehung des Steueranspruchs unbeschränkt steuerpflichtig wird (entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG) - der Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht (und damit die "Wiederverstrickung" der stillen Reserven) rechtfertigt das Entfallen des Steueranspruchs unabhängig von einer "Absicht" des Rechtsvorgängers (des Übertragenden - s.a. Brandis/Heuermann/Pohl, § 6 AStG a.F. Rz 74). Im Sinne einer Verhältnismäßigkeit des Besteuerungszugriffs wird damit der (ohne einen klassischen Fall der Gewinnrealisierung ausgelöste) Steueranspruch nach Absatz 1 wieder zurückgenommen, wenn innerhalb eines abgrenzbaren Zeitraums die nationale Realisierung des latenten Steueranspruchs (bei tatsächlicher Realisierung der stillen Reserven) wieder ermöglicht wird (s.a. Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2020, 152, 155 ["Normzweckerfüllung" bei einer Wiederverstrickung]), was sich auch der Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG (Stundungssituation) entnehmen lässt (Häck, IStR 2020, 118, 120).
- 26** Es geht daher entgegen der Ansicht des FG bei der Auslegung mitnichten darum, die Anwendung von Absatz 3 "für gescheiterte oder 'abgebrochene' Auswanderungen" auszuschließen und Absatz 3 nicht einen Zweck als "'Reparaturvorschrift' für steuerlich 'missglückte' Wegzüge" zuzuweisen; vielmehr geht es darum, angesichts des nicht abschließend klaren Wortlauts (s. insoweit die abweichende Ausgangslage in der Fallsituation des Senatsurteils in BFHE 275, 331, BStBl II 2022, 763) und der systematischen Zusammenhänge dem teleologischen Leitprinzip der Regelung Geltung zu verschaffen, das auf die Bewahrung des nationalen Besteuerungsrechts mit Blick auf die stillen Reserven der Kapitalgesellschaftsbeteiligungen ausgerichtet ist (s. ausdrücklich --wenn auch konkret auf die insoweit ["nur vorübergehende Abwesenheit"] wortlautidentische Rückkehrerregelung des § 6 Abs. 3 AStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie --ATAD-Umsetzungsgesetz-- vom 25.06.2021, BGBl I 2021, 2035, BStBl I 2021, 874, bezogen-- das "Leitbild" in BTDrucks 19/28652, S. 49, wonach nunmehr unter dem Gesichtspunkt von "Flexibilität und Mobilität des Steuerpflichtigen" auch auf eine Glaubhaftmachung einer Rückkehrabsicht verzichtet werden soll).
- 27** Damit besteht kein Widerspruch zur Entstehungsgeschichte der Regelung. Das FG hat zutreffend angeführt, dass bereits in § 6 Abs. 4 AStG in der Gesetzesfassung vom 08.09.1972 (BGBl I 1972, 1713, BStBl I 1972, 450) von der "vorübergehenden Abwesenheit" gesprochen wurde. Im Rahmen der letzten Änderung des § 6 Abs. 1 bis 4 AStG durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) fand sich im Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 25.09.2006 (BTDrucks 16/2710, S. 21) für § 6 Abs. 3 AStG zunächst die Formulierung, dass der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG entfallen solle, "Soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile wieder begründet wird". Im

weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sei allerdings die "vorübergehende(n) Abwesenheit" nach Stellungnahme des Bundesrates vom 22.09.2006 (BRDrucks 542/06, S. 11 f.) und auf Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 08.11.2006 (BTDrucks 16/3315, S. 49) hin wieder in § 6 Abs. 3 AStG aufgenommen worden (Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages vom 09.11.2006, BRDrucks 836/06, S. 20). Begründet wurde dies damit, dass der Steueranspruch nur dann entfallen solle, wenn der Steuerpflichtige nach beruflich bedingter vorübergehender Abwesenheit innerhalb von fünf Jahren wieder unbeschränkt steuerpflichtig werde (vgl. BRDrucks 542/06, S. 11 f., und Bericht des Finanzausschusses vom 09.11.2006, BTDrucks 16/3316). Die Schlussfolgerung des FG, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers der "vorübergehende(n) Abwesenheit" als Tatbestandsmerkmal daher nicht nur eine eigenständige Bedeutung neben dem der (Wieder-)Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht zukommen, sondern die Rückkehr auch auf einer bestimmten subjektiven Motivlage beruhen sollte (auch wenn die "beruflichen Gründe" nicht ausdrücklich Eingang in den Gesetzestext gefunden haben), ist zwar ungeachtet der aus Satz 2 abzuleitenden Zweifel (dortiges ausdrückliches Erfordernis der Glaubhaftmachung eines Rückkehrwillens im Augenblick des "Verlängerungsantrags") möglich, ist aber nicht zwingend und schließt insbesondere die Würdigung der tatsächlichen Rückkehr als Indiz für einen Rückkehrwillen (Situation des Satzes 1) unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit des Besteuerungszugriffs nicht aus.

- 28** 2. Im angefochtenen Urteil wurde der Ansatz negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne Rechtsfehler auf den Umstand fehlender Einkünfteerzielungsabsicht gestützt.
- 29** Auch wenn in den Tatbestandsvoraussetzungen des § 21 EStG der Umstand einer Einkünfteerzielungsabsicht nicht ausdrücklich (wie in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) genannt ist, setzt der Abzug von Werbungskosten (bezogen auf das Streitjahr als sog. vorweggenommene Werbungskosten) zur Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG) einen Zusammenhang mit (evtl. erst später erzielten) steuerbaren Einnahmen voraus (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dass das FG bei der Würdigung, ob im Zeitpunkt der Verausgabung der Beträge (hier: Schuldzinsen, Grundbesitzabgaben und Inseratskosten) die Absicht des Klägers bestand, die Bauobjekte nach Fertigstellung zu vermieten, mit Blick auf den Inhalt der Zeitungsinserte ("VK" als Verkauf) für alle geltend gemachten Aufwendungen zu dem Schluss gekommen ist, dass eine solche Absicht nicht bestand, ist revisionsrechtlich --unter Berücksichtigung der dem Tatgericht insoweit obliegenden Aufgabe (s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.10.2008 - IX R 1/07, BFHE 223, 186, BStBl II 2009, 848; BFH-Beschluss vom 21.06.2019 - IX B 27/19, BFH/NV 2019, 1112) und den Maßgaben des § 118 Abs. 2 FGO zu tatrichterlichen Feststellungen und Würdigungen-- nicht zu beanstanden, da sie als jedenfalls möglich erscheint und ein Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze nicht ersichtlich ist. Diese streitjahrbezogene Würdigung des FG zur Frage, ob ein Veranlassungszusammenhang der geltend gemachten Abzugsposten zu der Erzielung von (künftigen) steuerpflichtigen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht, musste auch nicht zwangsläufig davon geprägt sein, dass es nach dem Streitjahr nicht zu einem Verkauf der Objekte, sondern tatsächlich zu einer Vermietung gekommen war. Dass neben der Verkaufsabsicht bereits im Streitjahr eine Vermietungsabsicht bestanden habe, wie der Kläger vorträgt, hat das FG nicht festgestellt und auf dieser Grundlage zu Recht unter Berücksichtigung der Feststellungslast zum Nachteil des Klägers erkannt (s. zur Situation "indifferenter Entschlusslage" wegen alternativ erwogener Veräußerung BFH-Urteil in BFHE 223, 186, BStBl II 2009, 848; s.a. Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz 211).
- 30** 3. Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). Der in der mündlichen Verhandlung gestellte Revisionsantrag des Klägers, der den Streitgegenstand bestimmt, entspricht dem im angefochtenen Urteil (auf der Grundlage des entsprechenden Protokolls der mündlichen Verhandlung i.S. des § 94 FGO) angeführten Betragesrahmen; ein Antrag des Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren auf Protokollberichtigung (§ 94 FGO i.V.m. § 164 Abs. 1 der Zivilprozessordnung) oder Tatbestandsberichtigung (§ 108 Abs. 1 FGO – dabei umfasst der "Tatbestand" des Urteils auch die Anträge des § 105 Abs. 3 Satz 1 FGO, s. BFH-Beschluss vom 12.01.2012 - II S 9/11 (PKH), BFH/NV 2012, 709) fehlt.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO; der Kläger unterliegt mit seinem Begehren im Verhältnis zum gesamten Streitgegenstand nur zu einem "geringen Teil" (zu den Wertmaßstäben der Rechtsprechung s. z.B. BFH-Urteile vom 21.04.2005 - V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63; vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517; weitere Nachweise bei Brandis in Tipke/Kruse, § 136 FGO Rz 9).