

Urteil vom 16. Juli 2025, I R 13/22

Anwendung des § 50i Abs. 1 EStG auf Besitz-Personengesellschaften in Schenkungsfällen

ECLI:DE:BFH:2025:U.160725.IR13.22.0

BFH I. Senat

EStG § 17, EStG § 50i Abs 1 S 4, EStG § 50i Abs 1 S 1, EStG § 50i Abs 1 S 3, KroatienAnpG , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2015
vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 29. September 2021, Az: 14 K 880/20

Leitsätze

1. § 50i Abs. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) --KroatienAnpG-- setzt als modifizierte Rechtsgrundverweisung auf Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift eine Übertragung oder Überführung des betreffenden Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft voraus.
2. Eine Übertragung oder Überführung in diesem Sinne ist (nur) der erstmalige Übergang des Wirtschaftsguts "von außen" in das Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft, nicht jedoch ein Transfer von Wirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthands- und dem Sonderbetriebsvermögen oder zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen derselben Personengesellschaft.
3. Eine Übertragung oder Überführung kann nur dann ohne Aufdeckung stiller Reserven im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG erfolgt sein, wenn das maßgebliche Wirtschaftsgut überhaupt über stille Reserven verfügt hat. Hieran fehlt es insbesondere, wenn die Herstellung oder der entgeltliche Erwerb des Wirtschaftsguts mit dem Zeitpunkt, zu dem es Betriebsvermögen der Personengesellschaft geworden ist, zusammenfällt.
4. Ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG, das ohne Aufdeckung stiller Reserven in ein Betriebsvermögen einer Besitz-Personengesellschaft übertragen worden ist, bleibt nach § 50i EStG steuerverhaftet, wenn es im Wege der Schenkung ohne Aufdeckung stiller Reserven und ohne Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft zivilrechtlich auf eine andere Person übertragen wird; die Rechtsfolgen des § 50i Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG können in diesem Fall auch erstmals bei dem Rechtsnachfolger eintreten.
5. Bei der nach § 50i Abs. 1 EStG vorzunehmenden Prüfung, ob Anteile die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllen, ist auf die im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung jeweils gültige Fassung des § 17 EStG abzustellen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 29.09.2021 - 14 K 880/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob eine im Jahr 2015 (Streitjahr) von der S Ltd. an den Kläger und Revisionskläger (Kläger) ausgeschüttete Dividende in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) der Besteuerung unterliegt.

- 2 Der Kläger lebt und arbeitet in den Vereinigten Staaten von Amerika (Vereinigte Staaten). Er hat in Deutschland keine Wohnung inne und hält sich dort allenfalls kurzfristig auf.
- 3 Seit dem Jahr 19xx ist der Kläger als Kommanditist an der A GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Im Streitjahr betrug seine Beteiligung an Vermögen und Gewinn der KG 14 %. Weitere Kommanditisten der KG sind X und Y sowie B und C. Die KG hat ihren Sitz in Deutschland. Ihre Geschäfte werden durch die ebenfalls im Inland ansässige Komplementärin, die V GmbH, geführt.
- 4 An der V GmbH waren zu jeweils 50 % der Kläger und B beteiligt; Geschäftsführer waren bis Dezember 2015 X und B, danach allein B.
- 5 Die KG verpachtete seit dem Jahr 19xx im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmen Anlagevermögen an die inländische Z GmbH (Betriebsunternehmen). Eine weitere gewerbliche Tätigkeit --neben der Verpachtung des Anlagevermögens-- übte sie nicht aus.
- 6 Ursprünglich war X alleiniger Anteilseigner der Z GmbH. Zudem hielt er jedenfalls im Jahr 2008 sämtliche Anteile an der S Ltd., die in seiner Sonderbilanz bei der KG bilanziert wurden. Die S Ltd. hat ihren Sitz in der Republik Singapur (Singapur). X hatte die Anteile an der S Ltd. ab dem Jahr 19xx sukzessive angeschafft, wobei nach der Vermutung des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg im angefochtenen Urteil die späteren Anschaffungen im Rahmen von Kapitalerhöhungen erfolgten.
- 7 Durch Schenkungs- und Abtretungsverträge vom xx.xx.2010 übertrug X jeweils 24 % seiner Anteile am Stammkapital der Z GmbH sowie der damit verbundenen Stimmrechte sowie jeweils 50 % seiner Anteile an der S Ltd. unentgeltlich auf den Kläger und B. Mit der Übertragung wurden die vormals im Sonderbetriebsvermögen des X bei der KG bilanzierten Anteile an der S Ltd. nunmehr jeweils in Höhe der Hälfte des Buchwertes im Sonderbetriebsvermögen des Klägers und des B bei der KG bilanziert. Im Übertragungszeitpunkt war der Kläger bereits nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl II 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- in den Vereinigten Staaten steuerlich ansässig; dieser Umstand war beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) aktenkundig.
- 8 Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der KG für 2010 wurde, wie von der KG erklärt, die Übertragung der Anteile an der Z GmbH und an der S Ltd. als eine Übertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) behandelt. Das FA schloss sich dieser Würdigung im Nachgang einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2011 an. Daher wurde der Bescheid der KG über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 nur im Hinblick auf andere Punkte geändert. Der zuvor bestehende Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der Änderungsbescheid wurde nicht angefochten.
- 9 Mit Schenkungs- und Abtretungsvertrag vom xx.xx.2012 übertrug X jeweils weitere 25 % der Geschäftsanteile der Z GmbH unentgeltlich auf den Kläger und B, wobei er das mit diesen Anteilen verbundene Recht zur Stimmrechtsausübung zurückbehielt.
- 10 Im Streitjahr schüttete die S Ltd. eine Dividende von umgerechnet ... € an den Kläger aus. Diese Dividende wurde im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der KG für das Streitjahr zunächst nicht (als Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen) berücksichtigt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 11 Nach einer Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, der Anteil des Klägers an der S Ltd. sei nach § 50i Abs. 1 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266, BStBl I 2014, 1126) --KroatienAnpG-- steuerverhaftet, weshalb die im Streitjahr zugeflossenen Dividenden als laufende Beteiligungserträge in Deutschland zu versteuern seien. Dementsprechend änderte das FA mit Bescheid vom 26.02.2020 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der KG für das Streitjahr und erhöhte die dem Kläger zuzurechnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb um Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von ... €.

- 12** Die dagegen mit Zustimmung des FA erhobene Sprungklage blieb erfolglos. Das FG hat sie mit Urteil vom 29.09.2021 - 14 K 880/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1732) als unbegründet abgewiesen.
- 13** Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Klägers.
- 14** Er beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der KG für 2015 vom 26.02.2020 dahingehend zu ändern, dass der für den Kläger festgestellte Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen in Höhe von ... € auf 0 € herabgesetzt wird.
- 15** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** 1. Das angefochtene Urteil kann schon deshalb keinen Bestand haben, weil das FG es unterlassen hat, die KG zum Verfahren notwendig beizuladen. Die unterbliebene notwendige Beiladung ist ein von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 20, und vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186, Rz 11).
- 18** a) Sind an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, so sind sie beizuladen (notwendige Beiladung, § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO). Das gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können, zum Verfahren beigelegt werden (BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 20). Die nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugte Gesellschaft, jedenfalls wenn sie noch nicht vollbeendet ist, ist immer notwendig beizuladen (Senatsurteil vom 27.09.2017 - I R 62/15, BFH/NV 2018, 620; weitere Nachweise bei Brandis in Tipke/Kruse, § 60 FGO Rz 26), selbst wenn der Rechtsstreit keine Auswirkungen auf ihren Gewinn oder Verlust hat. Denn die Klagebefugnis der Gesellschaft folgt nicht aus einer mit der Gewinnzurechnung und -verteilung verbundenen materiell-rechtlichen Beschwer, sondern aus der von § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO angeordneten gesetzlichen Prozessstandschaft (BFH-Beschlüsse vom 31.01.1992 - VIII B 33/90, BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, und vom 26.06.2021 - VIII B 28/21, BFH/NV 2021, 1363, Rz 14, jeweils zu § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO i.d.F. vor der Novellierung durch das Gesetz zur Förderung geordneter Kreditweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen vom 22.12.2023, BGBl. I 2023 Nr. 411).
- 19** b) Danach ist die KG im Streitfall notwendig beizuladen. Ob der BFH eine unterbliebene notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachholt, steht in seinem Ermessen (§ 123 Abs. 1 Satz 2, § 126 Abs. 3 Satz 2 FGO, z.B. BFH-Urteil vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186, Rz 14), das verfahrensökonomische Aspekte zu beachten hat. Der Senat übt dieses Ermessen dahin aus, die Beiladung nicht selbst vorzunehmen, weil die Sache aus anderen Gründen ohnehin an das FG zurückverwiesen werden muss.
- 20** 2. Das FG-Urteil hält auch in materiell-rechtlicher Hinsicht der rechtlichen Prüfung nicht stand. Ob eine Besteuerung in Deutschland in Bezug auf die von der S Ltd. gezahlte Dividende auf § 50i Abs. 1 EStG gestützt werden kann, kann auf der Grundlage der bislang vorliegenden tatrichterlichen Feststellungen nicht abschließend entschieden werden.
- 21** a) Die streitbefangene Dividende würde in dem Fall, dass es sich --wie vom FG und den Beteiligten angenommen-- um eine Sonderbetriebseinnahme des Klägers bei der KG handeln würde, zu dessen inländischen Einkünften gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zählen. Denn die KG erzielt aufgrund ihrer Stellung als Besitzunternehmen im

Rahmen einer Betriebsaufspaltung (originäre) Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG (s. allgemein BFH-Urteile vom 02.12.2004 - III R 77/03, BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340; vom 17.11.2020 - I R 72/16, BFHE 271, 390, BStBl II 2021, 484, Rz 17 und 27, und vom 19.09.2024 - IV R 5/20, BFH/NV 2025, 149, Rz 45). Für ihr gewerbliches Unternehmen unterhält sie nach den vom FG getroffenen und den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) ferner im Inland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (vgl. allgemein Senatsurteil vom 29.01.1964 - I 153/61 S, BFHE 78, 428; ebenso zur gewerblich geprägten Personengesellschaft Senatsurteil vom 29.11.2017 - I R 58/15, BFHE 260, 209), die dem Kläger als eigene Betriebsstätte zugerechnet wird (vgl. allgemein Senatsurteil vom 13.04.2022 - I R 1/19, BFHE 277, 137, BStBl II 2023, 16).

- 22** b) Das FG ist ferner im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass Deutschland nach den Regelungen des DBA-USA 1989/2008 grundsätzlich auf sein Besteuerungsrecht an der Dividende verzichtet hat. Allerdings folgt dieser Ausschluss des Besteuerungsrechts nicht --wie von der Vorinstanz angenommen-- aus Art. 10 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008, sondern aus Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008. Nach dieser Regelung dürfen Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden. Die vorrangigen Art. 6 bis 20 DBA-USA 1989/2008 sind auf die streitige, aus einem Drittstaat stammende Dividende nicht anwendbar.
- 23** aa) Insbesondere enthält Art. 7 i.V.m. Art. 10 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 keine vorrangige Regelung über die Zuordnung des Besteuerungsrechts. Nach dieser Bestimmung können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.
- 24** Weder die KG noch der Kläger (auch nicht vermittelt durch die KG) haben in Deutschland im Streitjahr gewerbliche Gewinne im Sinne dieser Vorschrift erzielt. Denn die Einkünfte der KG resultieren aus der Verpachtung des Anlagevermögens an die B GmbH sowie gegebenenfalls aus Ausschüttungen der S Ltd. Unerheblich ist, dass die Einkünfte --wie vorstehend ausgeführt-- aus deutscher Sicht nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung als gewerblich anzusehen sind. Denn nach ständiger Senatsrechtsprechung ist der Begriff des Unternehmensgewinns abkommensautonom mit der Folge zu bestimmen, dass das Besitzunternehmen keine unternehmerische Tätigkeit ausübt, vielmehr abkommensrechtlich von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auszugehen ist (vgl. Senatsurteile vom 28.04.2010 - I R 81/09, BFHE 229, 252, BStBl II 2014, 754, Rz 22 f.; vom 09.12.2010 - I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482, Rz 18; vom 25.05.2011 - I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760, Rz 22, und vom 17.11.2020 - I R 72/16, BFHE 271, 390, BStBl II 2021, 484, Rz 31; BFH-Urteil vom 04.05.2011 - II R 51/09, BFHE 233, 517, BStBl II 2014, 751, Rz 29).
- 25** bb) Auch Art. 10 DBA-USA 1989/2008 ist auf die Dividende der S Ltd. nicht anwendbar. Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden. Diese Vorschrift betrifft nach ihrem Wortlaut ausschließlich Dividenden, die eine im Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt (vgl. BFH-Beschluss vom 19.12.2007 - I R 66/06, BFHE 220, 173, BStBl II 2008, 510, unter II.2.c bb). Die von der S Ltd. stammende Dividende wurde jedoch durch eine in einem Drittstaat --Singapur-- ansässige Gesellschaft an den in den Vereinigten Staaten ansässigen Kläger ausgezahlt. Solche Drittstaaten-Dividenden fallen nicht unter Art. 10 DBA-USA 1989/2008.
- 26** Im Rahmen der Anwendung von Art. 10 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 kann auch nicht die KG als die die Dividende zahlende "Gesellschaft" angesehen werden. Dies schon deshalb nicht, weil die KG nicht als in einem Vertragsstaat ansässige Person im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 qualifiziert. Denn dies setzt voraus, dass die Gesellschaft nach dem Recht dieses Staats dort aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (s. dazu Senatsurteil vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367, Rz 16). Die KG unterliegt jedoch nach deutschem Steuerrecht nicht selbst der Ertragsbesteuerung; vielmehr versteuern nach dem Transparenzprinzip ihre Gesellschafter die auf sie entfallenden Erträge aus der Mitunternehmerschaft.
- 27** c) Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht unter Berücksichtigung der abkommensüberschreibenden Bestimmung des § 50d Abs. 10 EStG. Nach § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG gilt dann, wenn (unter anderem) auf eine Vergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) anzuwenden sind und das Abkommen keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung enthält, die Vergütung für Zwecke der Anwendung des DBA ausschließlich als Teil des

Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters. Das FG hat die Vorschrift aber zu Recht unangewendet gelassen, weil sie auf Personengesellschaften, die --wie die KG-- keine abkommensrechtlichen Unternehmensgewinne erzielen, nicht anwendbar ist (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258, Rz 5.1.1.; Brandenburg, Deutsche Steuer-Zeitung 2015, 393, 396; Cloer/Hagemann in Bordewin/Brandt, § 50d EStG Rz 379; Sternberg in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, §50d Rz F 9; Brandis/Heuermann/Wagner, § 50d EStG Rz 166). Denn die Regelung hat (lediglich) zum Ziel, die abkommensrechtlich nicht nachvollzogene Umqualifizierung der Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen in gewerbliche Einkünfte durchzusetzen. Zur Erreichung dieses Zwecks werden Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen als Teil des abkommensrechtlichen Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters fingiert. Diese Zuordnungsfiktion setzt mithin eine entsprechende unternehmerische Tätigkeit voraus (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 50d Rz 45a; Sternberg in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, §50d Rz F 9); sie geht nicht so weit, eine solche zu fingieren. Fehlt es an einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Abkommensrechts, geht die Umqualifizierung der Vergütung ins Leere (Mensing in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Rz 8.155). Etwas anderes folgt nicht aus dem in § 50d Abs. 10 Satz 7 EStG angeordneten Ausschluss der Anwendbarkeit auf gewerblich geprägte Personengesellschaften; dieser hat lediglich eine klarstellende Funktion.

- 28** d) Soweit das FG angenommen hat, in Bezug auf die Dividende der S Ltd. sei das deutsche Besteuerungsrecht aus der abkommensüberschreibenden Regelung des § 50i Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG abzuleiten, wird dies auf der Grundlage einer rechtsfehlerfreien Auslegung dieser Vorschrift durch die bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nicht gedeckt.
- 29** aa) Nach § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG gelten dann, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29.06.2013 Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt, die Sätze 1 und 3 der Vorschrift sinngemäß. § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG ordnet für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile im Sinne des § 17 EStG, die vor dem 29.06.2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt worden sind und bei denen im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben ist, Folgendes an: Der Gewinn aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter, den ein Steuerpflichtiger erzielt, der im Sinne eines DBA in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist, ist ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen dieses DBA zu versteuern. Nach § 50i Abs. 1 Satz 3 EStG erstreckt sich die Versteuerung --ebenfalls ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines DBA-- auch auf laufende Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die die in Satz 1 genannten Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt wurden. § 50i Abs. 1 Satz 3 EStG ist hinsichtlich der laufenden Einkünfte aus Beteiligungen an der Personengesellschaft in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (§ 52 Abs. 48 Satz 2 EStG).
- 30** bb) Die von § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG angeordnete sinngemäße Geltung des Satzes 1 bedeutet, dass --entgegen der Sichtweise des FG-- sämtliche in diesem Satz genannten Tatbestandsmerkmale auch bei der Prüfung des Satzes 4 erfüllt sein müssen (modifizierte Rechtsgrundverweisung); eine Modifikation erfolgt lediglich insoweit, als dass die Übertragung oder Überführung eines in § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Wirtschaftsguts nicht in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft erfolgen muss, sondern in das Betriebsvermögen einer Besitz-Personengesellschaft oder eines Besitz-Einzelunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Dementsprechend setzt auch § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG eine Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft oder des Besitz-Einzelunternehmens voraus (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 50i Rz 11a; a.A. Bodden in Korn, § 50i EStG Rz 280; Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 50i EStG Rz 166).
- 31** Für dieses Verständnis sprechen sowohl der Wortlaut als auch das Telos und die Systematik der Vorschrift.
- 32** (1) Dass die Anordnung der sinngemäßen Geltung des Satzes 1 in § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG (insgesamt) keine bloße Rechtsfolgenverweisung sein kann, sondern es sich um eine (zumindest teilweise) Rechtsgrundverweisung handeln muss, ergibt sich bereits daraus, dass der Tatbestand in Satz 4 ansonsten völlig ungeeignet wäre, den Gesetzeszweck --die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts in bestimmten Fallkonstellationen (s. BTDruk 17/12532, S. 90)-- zu erreichen. Denn nur § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG enthält die den Tatbestand einschränkende Voraussetzung, nach der eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung des

Wirtschaftsguts unterblieben sein musste. Die Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts ist indessen nur dann erforderlich, wenn ein Wirtschaftsgut unbesteuerter stille Reserven aufweist. Es ist daher einhellige Auffassung und entspricht auch der Ansicht der Vorinstanz, dass im Rahmen des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens oder ein Anteil im Sinne des § 17 EStG ohne Aufdeckung stiller Reserven Betriebsvermögen einer Besitz-Personengesellschaft oder eines Besitz-Einzelunternehmens geworden sein muss, damit der Tatbestand erfüllt ist (Bodden in Korn, § 50i EStG Rz 290; Dornheim in Bordewin/Brandt, § 50i EStG Rz 163; Grammel in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50i Rz B 28; im Einzelnen ebenso Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 50i Rz 166). Entsprechendes gilt für das ebenfalls nur in § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG enthaltene, aber nach einhelliger Auffassung auch im Rahmen des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG zu prüfende Tatbestandsmerkmal, nach dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme oder im Zeitpunkt des Zuflusses des laufenden Ertrags (§ 50i Abs. 1 Satz 3 EStG) in einem anderen Vertragsstaat ansässig sein muss (vgl. Lang/Benz, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2014/2015, 200), da nur in diesem Fall überhaupt die Notwendigkeit der unilateralen Überschreibung des DBA ("Treaty Override") besteht.

- 33** (2) Da die Formulierung des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG keine konkreten Vorgaben für eine einschränkende Umsetzung der Rechtsgrundverweisung enthält, wie sie ansonsten üblicherweise verwendet wird (z.B. "mit der Maßgabe, dass ..."), kann sie nur so verstanden werden, dass sämtliche Tatbestandsmerkmale des in Bezug genommenen Satzes 1 mit Ausnahme solcher gelten, deren Anwendung im Rahmen des Satzes 4 keinen Sinn ergibt. Dies betrifft für den in Bezug genommenen Satz 1 lediglich das Tatbestandsmerkmal der "Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3"; dieses Tatbestandsmerkmal muss für eine sinnhafte Anwendung im Rahmen des Satzes 4 durch die in diesem Satz umschriebene Besitz-Personengesellschaft oder das Besitz-Einzelunternehmen ersetzt werden.
- 34** (3) Für die vom FG vertretene Auffassung, nach der sich die Verweisung des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG (lediglich) nicht auf das Tatbestandsmerkmal "Übertragung oder Überführung" beziehen sollte, gibt es hingegen keine Anhaltspunkte. Sie lässt sich insbesondere nicht mit der passivisch formulierten Einleitung dieses Satzes begründen, nach der die Sätze 1 und 3 sinngemäß gelten, "wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen [...] geworden sind". Das Passiv kann schlicht deshalb gewählt worden sein, um die in § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG näher bestimmten Wirtschaftsgüter aufzugreifen, ohne sie erneut definieren zu müssen. Auch die erneute Nennung des "29. Juni 2013" in § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG ist bei dem vom Senat zu Grunde gelegten Verständnis nicht redundant. Denn die Formulierung bringt nicht nur zum Ausdruck, dass die Übertragung oder Überführung bis zu diesem Stichtag erfolgt sein muss, sondern zusätzlich, dass die in Satz 4 umschriebene Betriebsaufspaltung ebenfalls vor diesem Stichtag bestanden haben muss (s. Dornheim in Bordewin/Brandt, § 50i EStG Rz 162; Liekenbrock in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rz 131; Rehfeld in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 50i EStG Rz 25).
- 35** (4) Schließlich lässt sich das vom FG vertretene Verständnis auch nicht mit dem Gesetzeszweck begründen. Der Senat vermag schon den vom FG angenommenen Gesetzeszweck der Vorschrift, Steuerausfälle zu vermeiden, die dadurch entstehen könnten, dass die Verwaltung den Begriff der Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) falsch interpretiert habe und deshalb in vielen Fällen von einer gesetzlich gebotenen Besteuerung abgesehen habe, in dieser Allgemeinheit auf der Grundlage der Gesetzeshistorie und der Gesetzesmaterialien nicht zu erkennen.
- 36** § 50i Abs. 1 Satz 1, 2 und 4 EStG entspricht im Wesentlichen dem durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) eingeführten § 50i EStG. Diese Vorschrift hatte ursprünglich auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats (BRDrucks 632/1/12, S. 16) Eingang in das letztlich nicht beschlossene Jahressteuergesetz 2013 gefunden. Da über die Einführung dieser Vorschrift im Vermittlungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 Einvernehmen zwischen dem Bundestag und dem Bundesrat herrschte, wurde sie unverändert in das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz aufgenommen und mit diesem beschlossen (s. BTDrucks 17/12532, S. 90). Die ausführliche Begründung des Finanzausschusses des Bundesrats zum Regelungsinhalt der Vorschrift belegt, dass sie gerade nicht dazu dient, in jedem Fall, in dem die Finanzverwaltung den Verlust des Besteuerungsrechts aufgrund einer unzutreffenden Interpretation des Art. 7 OECD-MustAbk nicht erkannte, die Besteuerung im Zeitpunkt der Entnahme oder der Veräußerung des Wirtschaftsguts nachzuholen und bis zu diesem Zeitpunkt auch laufende Erträge aus diesem Wirtschaftsgut zu besteuern. Vielmehr verdeutlichen insbesondere die in der Begründung des Gesetzentwurfs enthaltenen Ausführungen zum Vertrauensschutz, dass eine nationale Besteuerung (in Abweichung von den abkommensrechtlichen Vereinbarungen) nur in solchen Fällen bezweckt war, in denen Steuerpflichtige im Vorfeld eines drohenden Ausschlusses oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts gestalterisch tätig geworden sind, in dem sie gezielt steuerverhaftete Wirtschaftsgüter in ein

Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft oder einer Besitz-Personengesellschaft überführt haben, damit diese in Deutschland auf der Grundlage der von der Finanzverwaltung vormals vertretenen unzutreffenden Auslegung der Abkommensregelungen zu den Unternehmensgewinnen steuerverhaftet bleiben (s. BRDrucks 632/1/12, S. 18).

- 37** cc) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sich das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG aus dem gesamthänderisch gebundenen Vermögen und dem Sonderbetriebsvermögen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zusammensetzt. Denn der Wortlaut des § 50i Abs. 1 EStG unterscheidet zwischen diesen beiden Arten des Betriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft nicht (Bodden in Korn, § 50i EStG Rz 103; Grammel in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50i Rz B 10; Liekenbrock in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rz 78; Brandis/Heuermann/Pohl, § 50i EStG Rz 20; Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 50i EStG Rz 75; Dornheim in Bordewin/Brandt, § 50i EStG Rz 70; HHR/Rehfeld, § 50i EStG Rz 16). Die Übertragung oder Überführung eines in § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Wirtschaftsguts muss jedoch --abweichend von der Rechtsansicht des FG-- "von außen" in das Betriebsvermögen einer Besitz-Personengesellschaft vorgenommen worden sein; maßgeblicher Anknüpfungszeitpunkt für die Prüfung, ob eine Übertragung oder Überführung im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG stattgefunden hat, ist daher der Zeitpunkt, zu dem das Wirtschaftsgut erstmals in das (Sonder-)Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft gelangt ist. Ein Transfer von Wirtschaftsgütern innerhalb des Betriebsvermögens derselben Personengesellschaft zwischen ihrem Gesamthands- und ihrem Sonderbetriebsvermögen oder zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen ist keine (weitere) Überführung "in" das Betriebsvermögen der Personengesellschaft (ebenso Liekenbrock in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rz 78; a.A. HHR/Rehfeld, § 50i EStG Rz 16; Bodden in Korn, § 50i EStG Rz 282). Denn wenn ein Wirtschaftsgut bereits Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist, kann es nicht mehr in ein solches übertragen oder überführt werden.
- 38** dd) Die Verwirklichung des Tatbestands des § 50i Abs. 1 EStG scheidet --anders als vom FG angenommen-- ferner dann aus, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Übertragung oder Überführung keine stillen Reserven enthält. Denn der Tatbestand setzt das Vorhandensein stiller Reserven voraus. Nur dann kann ihre Besteuerung im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben sein (Bodden in Korn, § 50i EStG Rz 126; a.A. Grammel in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50i Rz B 11).
- 39** Dementsprechend findet der Tatbestand insbesondere dann keine Anwendung, wenn der Zeitpunkt, zu dem ein Wirtschaftsgut oder der Anteil im Sinne des § 17 EStG hergestellt worden ist, zeitlich mit dem Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung in das Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft zusammenfällt. Denn im Herstellungszeitpunkt existieren noch keine von § 50i Abs. 1 EStG vorausgesetzten stillen Reserven. Entsprechendes gilt, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs zu Marktkonditionen Betriebsvermögen der Gesellschaft geworden ist. Denn in diesem Fall sind etwaige stille Reserven auf der Seite des Veräußerers besteuert worden (ebenso, allerdings beschränkt auf den entgeltlichen Erwerb durch die Personengesellschaft selbst: Grammel in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50i Rz B 11; Liekenbrock in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rz 81; Lüdicke, Finanz-Rundschau 2015, 128, 131; Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 50i EStG Rz 55; a.A. Hruschka, StBj 2013/2014, 257); dementsprechend sind keine stillen Reserven in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft übergegangen. Der entgeltliche Erwerb von Sonderbetriebsvermögen durch den Gesellschafter ist regelmäßig in gleicher Weise zu beurteilen wie der entgeltliche Erwerb von Gesamthandsvermögen durch die Personengesellschaft. Denn in der juristischen Sekunde zwischen dem entgeltlichen Erwerb im Privatvermögen des Gesellschafters und der Einlage in das Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft können regelmäßig keine stillen Reserven entstanden sein.
- 40** Dieses Verständnis folgt sowohl aus dem anhand der Gesetzesmaterialien und dem Wortlaut der Vorschrift erkennbar gewordenen Gesetzeszweck als auch aus der Systematik der Vorschrift:
- 41** (1) Nach der vom Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz in Bezug genommenen Begründung zur vom Finanzausschuss des Bundesrats vorgeschlagenen Regelung des § 50i EStG sollte die rückwirkend eingeführte Vorschrift nur in solchen Fällen zur Anwendung kommen, in denen Steuerpflichtige bewusst im Vorfeld einer drohenden Aufdeckung stiller Reserven infolge eines Verlustes oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts durch ein DBA gestalterisch tätig geworden sind, indem sie entsprechende Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG oder in eine Besitz-Personengesellschaft überführt haben; nur in diesen Fällen hat der Gesetzgeber ein schutzwürdiges Vertrauen der Steuerpflichtigen verneint (s. dazu die Ausführungen unter II.2.d.bb (4)). Fehlen stille Reserven im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt, kann eine entsprechende Gestaltung nicht vorliegen.

- 42 (2) Das Gleiche folgt aus der Systematik des § 50i Abs. 1 EStG. Die Vorschrift setzt in sämtlichen Tatbestandsvarianten voraus, dass eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung in das Betriebsvermögen unterblieben ist. Dieses Tatbestandsmerkmal wäre in Fällen der originären Anschaffung oder Herstellung im Betriebsvermögen der Gesellschaft ohne Sinn, da im Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt noch keine stillen Reserven existieren, mit der Folge, dass auch eine Übertragung oder Überführung des Wirtschaftsguts zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Preis nicht möglich ist.
- 43 3. Die Vorentscheidung beruht auf einer abweichenden rechtlichen Beurteilung und ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Auf der Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen lassen sich weder sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG bejahen noch ist die Anwendung der Vorschrift --wie vom Kläger vertreten-- ausgeschlossen.
- 44 a) Der Kläger hält § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG in der Konstellation des Streitfalls schon deshalb für nicht erfüllt, weil der Begriff "der Steuerpflichtige" in Halbsatz 2 dieser Vorschrift und in dem sinngemäß anzuwendenden § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG die gleiche Person bezeichnen müsse. Daher könnten die Rechtsfolgen des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG nur denjenigen treffen, der für die Betriebsaufspaltung ursächlich gewesen sei (hier: X).
- 45 Dieser Rechtsauffassung vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Vielmehr ist das nach dem Gesetzeswortlaut ebenfalls mögliche und auch von der Vorinstanz für zutreffend befundene Verständnis vorzugswürdig, dass Halbsatz 2 des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG lediglich eine (verkürzte) Umschreibung eines Besitzunternehmens der ansonsten gesetzlich nicht geregelten, aber in ständiger Rechtsprechung anerkannten Figur der steuerrechtlichen Betriebsaufspaltung enthält (Bodden in Korn, § 50i EStG Rz 272). Das folgt schon aus dem Gesetzeszweck, dem die Notwendigkeit einer Differenzierung zwischen Mitunternehmern, die in ihrer Person ursächlich für das Vorliegen der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung gewesen sind, und den übrigen Mitunternehmern nicht entnommen werden kann. Aus der Begründung des Gesetzentwurfs ergibt sich, dass die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft oder in ein Besitzunternehmen zu einer Steuerverhaftung führen soll, weil in beiden Fällen gewerbliche Einkünfte im Sinne des nationalen Steuerrechts abkommensrechtlich nicht als Unternehmensgewinne einzuordnen sind (s. BRDrucks 632/1/12, S. 18). Diese Einordnung betrifft die Einkünfte entsprechender Personengesellschaften insgesamt und unterschiedslos für alle Mitunternehmer.
- 46 b) § 50i Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Satz 1 EStG setzt ferner nicht voraus, dass derjenige, der das Wirtschaftsgut übertragen oder überführt hat, mit demjenigen identisch sein muss, bei dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt oder bei dem die Rechtsfolgen des Tatbestands eintreten. Wird der Tatbestand des § 50i Abs. 1 EStG insoweit verwirklicht, als ein in der Vorschrift bezeichnetes Wirtschaftsgut ohne Aufdeckung (vorhandener) stiller Reserven "von außen" in das Betriebsvermögen einer Besitz-Personengesellschaft übertragen worden ist, setzt sich die § 50i-Verhaftung bei einem Rechtsnachfolger fort, wenn der unentgeltliche Übertragungsvorgang nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven geführt hat und das Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft verblieben ist (so zur unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils Liekenbrock in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rz 85).
- 47 aa) Dafür spricht bereits die passive Formulierung des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG, die die Person des Übertragenden oder Überführenden nicht näher spezifiziert (Bodden in Korn, § 50i EStG Rz 231 und Rz 250). Für dieses Verständnis spricht ferner der nach dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Vorschrift einschränkungslose Einbezug jeglicher Übertragungsvorgänge, auch solcher mit einem Rechtsträgerwechsel.
- 48 bb) Das vom Kläger angeführte Steuersubjektprinzip zwingt nicht zu einem anderen Ergebnis. Denn eine unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen dem Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG zu Buchwerten und die sich daraus ergebende Möglichkeit der interpersonellen Übertragung stiller Reserven stellt gerade eine explizit normierte Durchbrechung dieses Prinzips dar.
- 49 cc) Schließlich ist eine andere Auslegung auch nicht im Hinblick auf einen vom Kläger geltend gemachten Vertrauensschutz erforderlich. Denn der Kläger hat --unabhängig von der Regelung des § 50i EStG-- auf der Grundlage der im Übertragungszeitpunkt (... 2010) noch maßgeblichen Verwaltungsauffassung davon ausgehen müssen, dass die unentgeltliche Anteilsübertragung auf ihn nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen kann und bei ihm folglich zukünftige laufende Erträge sowie ein Veräußerungs- oder Entnahmegewinn in Deutschland der Besteuerung unterliegen. Erst mit Veröffentlichung des BFH-Urteils vom

25.05.2011 - I R 95/10 (BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760) hat sich die Verwaltungsauffassung für Besitz-Personengesellschaften als unzutreffend herausgestellt.

- 50** c) Abweichend von der Rechtsansicht des Klägers muss auch nicht vorrangig vor der Anwendung des § 50i EStG eine Korrektur des Steuerbescheides erfolgen, in dem bei zutreffender Abkommensanwendung die stillen Reserven wegen eines Ausschlusses oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hätten besteuert werden müssen, wenn dessen Änderung im Zeitpunkt, in dem die Rechtsfolgen des § 50i Abs. 1 EStG eintreten, noch möglich ist. Denn § 50i Abs. 1 EStG entfaltet insoweit eine doppelte Schutzwirkung. Er lässt nicht nur zugunsten der Finanzverwaltung die spätere Besteuerung der Erträge aus dem Wirtschaftsgut in Deutschland zu, sondern schützt zugleich auch den Steuerpflichtigen vor einer Nachholung der Besteuerung auf der Grundlage der nachträglich bekannt gewordenen, von der ursprünglichen Verwaltungsauffassung abweichenden höchstrichterlichen Rechtsauffassung in noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen (ebenso Grammel in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50i Rz A 32; Liekenbrock in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rz 7).
- 51** 4. Das FG hat unter Berücksichtigung der folgenden Hinweise im zweiten Rechtsgang die notwendigen Feststellungen zum Vorliegen der Voraussetzungen des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG nachzuholen:
- 52** a) Die Anwendung der Vorschrift setzt im Streitfall zunächst voraus, dass die Anteile an der S Ltd. im Zeitpunkt des Dividendenzuflusses Betriebsvermögen der KG gewesen sind (hier: Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG). Nicht ausreichend ist die Feststellung einer Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen; erforderlich sind vielmehr konkrete Feststellungen, aus denen sich ergibt, dass diese Bilanzierung auch zutreffend ist. Eine Erfassung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Sonderbetriebsvermögen setzt voraus, dass die Beteiligung entweder geeignet und bestimmt ist, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder sie zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft eingesetzt wird (Sonderbetriebsvermögen II; ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 19.12.2019 - IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 34).
- 53** aa) Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I rechnen nur Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft bestimmt sind (BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 25). Dies würde im Streitfall voraussetzen, dass die KG ihre Tätigkeit, die Verpachtung von Anlagevermögen, unmittelbar durch die vom Kläger gehaltenen Anteile an der S Ltd. ausgeübt hat. Feststellungen des FG dazu fehlen.
- 54** bb) Eine Zuordnung der Anteile zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II hat dann zu erfolgen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden; es muss ein überwiegender Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung an der Personengesellschaft bestehen (BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 30). Eine Kapitalbeteiligung wird jedoch in der Regel nicht als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II gewertet, wenn die Kapitalgesellschaft neben ihrer geschäftlichen Beziehung zur Personengesellschaft oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Personengesellschaft einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält. Denn in diesem Fall ist grundsätzlich von einer Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit auch der Interessensbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen. Es kann dann nicht davon ausgegangen werden, dass das Halten der Kapitalbeteiligung im überwiegenden Interesse der mitunternehmerischen Beteiligung erfolgt (s. BFH-Urteile vom 19.12.2019 - IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 39, und vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 34). Vor diesem Hintergrund ist die Möglichkeit einer Einordnung der Anteile an der S Ltd. als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II zu überprüfen. Entsprechende Feststellungen, insbesondere zur Unterhaltung eines eigenen Geschäftsbetriebs der S Ltd., sind nachzuholen.
- 55** cc) Sollte eine Zuordnung der Anteile an der S Ltd. zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der KG ausscheiden, wird das FG gegebenenfalls zu prüfen haben, ob sie gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen gewesen sind. Dies würde zunächst voraussetzen, dass die Anteile objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt waren, dem Betrieb der Personengesellschaft (gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung der Gesellschafter (gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen (s. aber auch BFH-Urteile vom 19.12.2019 - IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 47, und vom 28.05.2020 - IV R 17/17, BFHE 269, 158, BStBl II 2023, 607, Rz 18, in denen der IV. Senat des BFH die Möglichkeit der Bildung von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen II infrage gestellt hat).
- 56** Eine solche Zuordnung zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen würde ferner einen Willkürakt (Widmung) des

Mitunternehmers und nicht etwa der Mitunternehmerschaft voraussetzen (s. BFH-Beschluss vom 21.04.2008 - IV B 105/07, BFH/NV 2008, 1470, unter II.1.c). Zwar kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die von der Mitunternehmerschaft aufgestellte Sonderbilanz mit dem betreffenden Mitunternehmer abgestimmt ist. Sollten die vom Kläger behaupteten Streitigkeiten mit den übrigen Gesellschaftern im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der Anteile an der S Ltd. in seinem Sonderbetriebsvermögen schon bestanden haben, würde die Vermutung möglicherweise nicht gelten (vgl. allgemein BFH-Beschluss vom 25.01.2006 - IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418, unter 2.c [Rz 26]).

- 57** b) Sollten die Anteile an der S Ltd. nach den nachzuziehenden Feststellungen im Zeitpunkt der Ausschüttung Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG gewesen sein, wären ferner Feststellungen dazu zu treffen, ob die Anteile an der S Ltd. zu dem Zeitpunkt, zu dem sie erstmals "von außen" in das Betriebsvermögen der KG übertragen oder überführt worden sind, solche im Sinne des § 17 EStG waren beziehungsweise ob die Übertragung oder Überführung aus einem Betriebsvermögen erfolgt ist, und ob die Anteile zu diesem Zeitpunkt stille Reserven enthalten haben, die --wegen fehlender Besteuerung-- auf die KG übergegangen sind.
- 58** Durch die (unentgeltliche) Übertragung der Anteile an der S Ltd. auf den Kläger sind die Anteile nicht "von außen" in das Betriebsvermögen der KG überführt worden. Die Überführung erfolgte nach den Feststellungen des FG aus dem Sonderbetriebsvermögen des X bei der KG. Durch diesen Transfer von Sonderbetriebsvermögen innerhalb der KG kann der Tatbestand des § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG nicht verwirklicht worden sein. Vielmehr muss zur Prüfung, ob die vom Kläger bezogene Ausschüttung nach § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG in Deutschland der Besteuerung unterliegt, auf die erstmalige Übertragung oder Überführung der das Dividendenbezugsrecht auslösenden Anteile an der S Ltd. "von außen" in das Betriebsvermögen der KG abgestellt werden.
- 59** c) Da § 50i Abs. 1 EStG an das Unterlassen der Besteuerung stiller Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung anknüpft, ist für die Prüfung, ob die Anteile die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllen, auf die jeweils im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung gültige Fassung des § 17 EStG abzustellen (ebenso Dornheim in Bordewin/Brandt, § 50i EStG Rz 72; Grammel in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50i Rz B 10; Liekenbrock in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50i EStG Rz 62).
- 60** d) Im Streitfall würde § 50i Abs. 1 EStG --sollte er einschlägig sein-- bewirken, dass die unentgeltliche Übertragung der Anteile an der S Ltd. auf den Kläger im Jahr 2010 zu Recht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 i.V.m. Satz 1 EStG zum Buchwert erfasst worden ist. § 50i Abs. 1 EStG würde die künftige Besteuerung der stillen Reserven sicherstellen. Der Buchwertansatz wäre zu diesem Zeitpunkt auch nicht nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG ausgeschlossen, weil diese Vorschrift erst auf Übertragungen und Überführungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2013 erfolgt sind (§ 52 Abs. 48 Satz 5 EStG i.d.F. des KroatienAnpG).
- 61** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de