

I. Vorbemerkungen

Der Gesetzgeber hat Ende 2016 eine **Reihe von steuerlichen Neuregelungen** beschlossen, nachdem bereits am 18.7.2016¹ das Gesetz zur **Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**² und grds.³ rückwirkend zum 1.7.2016 das „Gesetz zur Anpassung des **Erbschaftsteuer-** und Schenkungsteuergesetzes an die Rspr. des BVerfG“⁴ in Kraft getreten waren. Die folgenden Ausführungen geben einen **Überblick über wesentliche, praxisrelevante Aspekte**. Hierbei erfolgte die Auswahl vor dem Hintergrund der Bedeutung für die typische mittelständische Beratungspraxis. Änderungen, die für diesen Anwenderkreis nicht von Bedeutung sind, werden nur überblicksartig erwähnt.⁵ Hierzu wird auf ein vertiefendes Gesetzesstudium und die einschlägige Literatur verwiesen. Die Vorgehensweise orientiert sich an den inhaltlichen Änderungen und nicht an den einzelnen Gesetzesvorhaben.

Hinweis zu zitierten Gesetzesfassungen

Den Ausführungen liegt **jeweils die neue Fassung** der zitierten Gesetze zugrunde. Wird zur Verdeutlichung der Rechtslage auf die bisher geltende Fassung verwiesen, ist dies mit „a.F.“ gekennzeichnet. Auf die Ausführungen zum **jeweiligen Zeitpunkt des Inkrafttretens** der einzelnen Regelungen wird verwiesen.

II. Änderungen beim ESt-Tarif und Freibeträgen

Durch das „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“⁶ wurden verschiedene Regelungen zur ESt-Entlastung und zum **Abbau der kalten Progression** beschlossen. Hierunter wird der Effekt verstanden, dass infolge einer Lohnerhöhung ein höherer Steuersatz zur Anwendung kommt. Dies kann – unter Berücksichtigung der Auswirkungen von Preissteigerungen – dazu führen, dass trotz einer Lohnerhöhung insg.

¹ BGBl I 2016, 1679

² Vgl. hierzu *Kaminski*, AktStR 2016, 454

³ Hingegen gelten die Regelungen zum vereinfachten Ertragswertverfahren bereits rückwirkend zum 1.1.2016; vgl. zu den damit verbundenen Problemen z.B. *Kaminski*, Stbg 2016, 454

⁴ Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BGBl I 2016, 2464; vgl. hierzu z.B. *Kaminski*, Stbg 2016, 441

⁵ Vgl. hierzu unter VI.

⁶ Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl I 2016, 3000



eine geringere Kaufkraft zur Verfügung steht. Die Änderungen sollen eine Entlastungswirkung von rd. **6,3 Mrd. EUR** erreichen.

1. Anpassung des Grundfreibetrags

Nach ständiger Rspr. des **BVerfG** muss der **Grundfreibetrag** des EStG dem **Existenzminimum** entsprechen.⁷ Dies hat zur Folge, dass allein auf Grund der Inflationsrate dieser Betrag in regelmäßigen Abständen angepasst werden muss, um die Verfassungswidrigkeit dieser Regelung zu vermeiden. Eine solche Anpassung ist nunmehr erfolgt. Danach entwickelt sich der Grundfreibetrag wie folgt.

Jahr	Betrag	Anstieg in %
2016 ⁸	8.652 EUR	
2017	8.820 EUR	1,9 %
ab 2018	9.000 EUR	2,0 %

Zugleich wird die Höchstgrenze der nach § 33a EStG max. **abzugsfähigen Unterhaltsleistungen** entspr. erhöht.⁹

Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags?

Das FG Berlin-Brandenburg hat für die Streitjahre 2011 und 2012 entschieden¹⁰, dass der Grundfreibetrag verfassungskonform ist, und sich dabei im Wesentlichen auf den Beschl. des BFH v. 19.3.2014¹¹ berufen. Hierin hatte der BFH darauf verwiesen, dass sich die Höhe des Existenzminimums am Mindestbedarf, wie ihn das Sozialrecht in Form der Sozialhilfeleistungen konkretisiert, orientiert. Zur verfassungsrechtlichen Überprüfung der Höhe des steuerlichen Grundfreibetrags ist dieser dem Mindestbedarf gegenüberzustellen. Die maßgeblichen Daten für die Höhe des anzusetzenden Mindestbedarfs sind dem Existenzminimumbericht der BReg zu entnehmen.¹²

⁷ BVerfG, Beschl. v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl II 1993, 413

⁸ Durch das Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags (v. 16.7.2015, BGBl I 2015, 1202) wurde der Grundfreibetrag für VZ 2015 auf 8.472 EUR und für 2016 auf den o.g. Betrag angepasst.

⁹ Vgl. hierzu und zu den Problemen bei schwankenden Einkünften und hieraus entstehenden Auswirkungen auf die sog. Opfergrenze *Bolz*, AktStR 2016, 529 ff

¹⁰ Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 3.5.2016 – 7 K 7155/14, Juris

¹¹ BFH-Beschl. v. 19.3.2014 – III B 74/13, BFH/NV 2014, 1032

¹² Vgl. BT-Drucks. 16/11065 (7. Existenzminimumbericht) und BT-Drucks. 17/5550 (8. Existenzminimumbericht)

2. Änderungen im ESt-Tarif

Ferner wurde beschlossen, die Tariffunktion des § 32a Abs. 1 EStG an die Inflationsrate anzupassen. Dies geschieht durch eine „Rechtsverschiebung“ der Tarifeckwerte um **0,73 % für 2017** und von **1,65% für 2018**. Hieraus ergeben sich die folgenden Tarifverläufe.¹³

	2016	2017	2018
Nullzone:			
Intervall	bis 8.652 EUR	bis 8.820 EUR	bis 9.000 EUR
Untere Progressionszone:			
Intervall	8.653 – 13.669 EUR	8.821 – 13.769 EUR	9.001 – 13.996 EUR
Tarifverlauf	$(993,62 * y + 1.400) * y$	$(1.007,27 * y + 1.400) * y$	$(997,8 * y + 1.400) * y$
	y = ein Zehntausendstel des den Grund-FB übersteigenden zvE	y = ein Zehntausendstel des den Grund-FB übersteigenden zvE	Y = ein Zehntausendstel des den Grund-FB übersteigenden zvE
Obere Progressionszone:			
Intervall	13.670 – 53.665 EUR	13.770 – 54.057 EUR	13.997 – 54.949 EUR
Tarifverlauf	$(225,40 * z + 2.397) * z + 952,48$	$(223,76 * z + 2.397) * z + 939,57$	$(220,13 * z + 2.397) * z + 948,49$
	z = ein Zehntausendstel des 13.667 EUR übersteigenden zvE	z = ein Zehntausendstel des 13.769 EUR übersteigenden zvE	z = ein Zehntausendstel des 13.996 EUR übersteigenden zvE
Untere Proportionalzone:			
Intervall	53.666 – 254.446 EUR	54.058 – 256.303 EUR	54.950 – 260.532 EUR
Tarif	$0,42 * x - 8.394,14$	$0,42 * x - 8.475,44$	$0,42 * x - 8.621,75$
	x = abgerundetes zvE	x = abgerundetes zvE	x = abgerundetes zvE
Obere Proportionalzone:			
Intervall	ab 254.447 EUR	ab 256.304 EUR	ab 260.533 EUR
Tarif	$0,45 * x - 16.027,52$	$0,45 * x - 16.164,53$	$0,45 * x - 16.437,7$
	x = abgerundetes zvE	x = abgerundetes zvE	x = abgerundetes zvE

¹³ Rundungsregelungen bleiben unberücksichtigt.

Beispiel: Entlastung infolge der Änderung des Tarifs

Ein lediger Stpfl. hat ein zvE von 45.000 EUR erzielt. Hieraus ergeben sich die folgenden Steuerbelastungen.

Jahr	Steuerbelastung	Entlastung ggü 2016 (in %)	Durchschnittssteuersatz
2016	10.675 EUR		23,72 %
2017	10.608 EUR	0,6 %	23,57 %
2018	10.496 EUR	1,7 %	23,32 %

Die Entlastung im Jahr 2017 beläuft sich auf rd. 0,6 % und die im Jahr 2018 auf ca. 1,7 %, bezogen auf den Ausgangswert des Jahres 2016. Dies zeigt, dass die **Entlastungen** für den einzelnen Stpfl. eher **moderat** ausfallen. Allerdings ist zu beachten, dass sich hiermit auch eine niedrigere BMG für den SolZ und ggf. die KiSt ergibt, sodass sich bei deren Berücksichtigung die Entlastung leicht erhöht.

3. Änderung bei der steuerlichen Förderung von Kindern

Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass eine Anhebung des Kinderfreibetrags von derzeit 4.608 EUR auf 4.716 EUR in 2017 bzw. auf 4.788 EUR in 2018 erfolgt. Das monatliche **Kindergeld** wird in den kommenden zwei Jahren jeweils um 2 EUR erhöht. So besteht etwa 2018 ein Kindergeldanspruch von 194 EUR je Monat für das 1. Kind.

Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags?

Das Nds. FG hat das Verfahren 7 K 83/16¹⁴ dem BVerfG vorgelegt.¹⁵ Dieses betrifft die Frage, ob der **Kinderfreibetrag** für das Streitjahr 2014 vom Gesetzgeber **zutreffend ermittelt wurde**. Das FG ist zu der Überzeugung gelangt, dass ein jährlich um 72 EUR höherer Freibetrag geboten wäre. Insoweit bleibt der Ausgang dieses Verfahrens abzuwarten.

¹⁴ Nds. FG, Vorlagebeschl. v. 2.12.2016 – 7 K 83/19 (eine Veröffentlichung des Beschlusses war bis zum Redaktionsschluss noch nicht erfolgt)

¹⁵ Ein Az des BVerfG lag bei Redaktionsschluss noch nicht vor.

III. Weitere wesentliche Änderungen im EStG

1. Erweiterung der privaten Veräußerungsgeschäfte i.S.v. § 23 EStG

Bis zum Inkrafttreten der Regelungen zur Abgeltungsteuer sah § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG a.F. die Steuerbarkeit und Steuerpflicht von privaten Veräußerungsgeschäften vor, bei denen die Veräußerung früher erfolgte als der Erwerb der WG. Diese Regelung wurde offenbar abgeschafft, weil davon ausgegangen wurde, dass diese Gewinne durch § 20 Abs. 2 EStG erfasst wurden.

Nunmehr geht der Gesetzgeber davon aus, dass sie als sonstige Einkünfte nach § 23 EStG zu besteuern sind und nicht als Einkünfte aus KapV i.S.v. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a) EStG. Damit sollen insb. sog. **Leerverkäufe erfasst** werden. Diese liegen – insb. (aber nicht nur) bei Fremdwährungsgeschäften – vor, wenn die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb. Durch die Wiederaufnahme des im Wortlaut unveränderten § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG a.F. soll diese „Besteuerungslücke“¹⁶ geschlossen werden.

2. Neufassung der Voraussetzung einer beruflichen Tätigkeit in § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 b) EStG

Bekanntlich eröffnet § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG die Möglichkeit einer Ausnahme von der Anwendung der Abgeltungsteuer **auf Antrag** des Stpfl. Hierfür müssen folgende Voraussetzungen (alternativ) erfüllt sein:

- Der Gesellschafter ist zu mind. 25 % an der KapG beteiligt oder
- er ist zu mind. 1 % an der KapG beteiligt und für diese beruflich tätig.

Bei der zweiten Fallgruppe vertrat die FinVerw bisher die Auffassung, dass diese Ausnahme nur einschlägig sei, wenn der Gesellschafter einen maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft hat.¹⁷ Dem war der BFH für den Fall einer Chefsekretärin in seinem Ur. v. 25.8.2015¹⁸ nicht gefolgt. Vielmehr reicht nach seinem Verständnis **jegliche Form der Betätigung** aus, um diesen Antrag stellen zu können. Es könnten dem Wortlaut weder qualitati-

¹⁶ Bericht des BT-FinA auf BT-Drucks. 18/10506, 81

¹⁷ Vgl. BMF-Schr. v. 22.12.2009 – IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl I 2010, 94 und BMF-Schr. v. 9.10.2012 – IV C 1-S 2252/10/10013, BStBl I 2012, 953, jeweils Rz 138

¹⁸ BFH-Urt. v. 25.8.2015 – VIII R 3/14, BStBl II 2015, 892

ve noch quantitative Anforderungen für eine solche Tätigkeit entnommen werden.

Hierzu wird in der Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses¹⁹ ausgeführt, dass dies nicht dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers entspreche. Daher wird das Antragsrecht künftig bei einer Beteiligung von mehr als 1 und weniger als 25 % nur gewährt, wenn die Tätigkeit „**maßgeblichen Einfluss auf ... (die) wirtschaftliche Tätigkeit ...**(der KapG) nehmen kann“. Im Ergebnis erfolgt damit eine wesentliche Einschränkung dieser Regelung.

3. Sonderausgabenabzug für Versorgungsleistungen bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50 Abs. 1 EStG)

Der EuGH hat in der **RS Grünewald**²⁰ entschieden, dass es mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) nicht vereinbar ist, wenn einem gebietsfremden Stpfl. verwehrt wird, **Versorgungsleistungen** als Gegenleistungen für i.R.d. vorweggenommenen Unternehmensnachfolge übertragene Gesellschaftsanteile steuerlich zu berücksichtigen, während einem Gebietsansässigen ein solcher Abzug gestattet wird. Durch die Neufassung des § 50 Abs. 1 S. 3 EStG können **künftig auch beschränkt Stpfl.** Versorgungsleistungen unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG als SA abziehen. In diesen Fällen erfolgt eine Besteuerung beim **Empfänger** der Versorgungsleistungen gem. **§ 22 Nr. 1a EStG**.

Zeitliche Anwendungsbereiche beachten

Gem. § 52 Abs.18 S. 1 und 2 EStG ist auf Vermögensübertragungen, die vor dem 1.1.2008 vereinbart wurden, § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der am 31.12.2008 geltenden Fassung anzuwenden. Eine Ausnahme davon stellt wie bei beschränkt Stpfl. § 52 Abs. 18 S. 2 EStG dar.

Die gesetzliche Neuregelung ist erstmals auf Versorgungsleistungen anzuwenden, die **nach dem 31.12.2016 geleistet** werden.

¹⁹ Vgl. BT-Drucks. 18/10506, 81

²⁰ Vgl. EuGH, Ur. v. 24.2.2015 – C-559/13, BStBl II 2015, 1071

4. Rückfallklauseln gem. § 50d EStG

Der Gesetzgeber hat im „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“²¹ die Rückfallklausel in § 50d Abs. 9 EStG erneut ergänzt und in dessen Abs. 12 eine neue Klausel eingeführt. Diese Regelungen bewirken, dass der Stpfl. die ihm eigentlich nach einem DBA zustehende **Freistellung nicht erhält**.

Die Neuregelungen treten am 1.1.2017 in Kraft.

Praxishinweis: Haftungsrisiko

Diesen Vorschriften sollte – wie allen Rückfallklauseln – große Bedeutung geschenkt werden. Schließlich führt ihr Übersehen nicht nur zu einer nachträglichen Steuerzahlung, sondern darüber hinaus auch zu einem **Zinsschaden**. Es steht dann häufig der Vorwurf eines **Beratungsfehlers** im Raum, sodass betroffene Mandanten versuchen, Letzteren auf ihren Berater abzuwälzen. Gerade vor dem Hintergrund der Höhe der Zinsen auf Steuernachzahlungen gem. § 238 Abs. 1 AO²² liegt hierin ein nicht zu vernachlässigendes Risiko, unabhängig von der damit verbundenen Gefahr eines möglichen Verlusts des Mandats.

a) Verschärfung der Rückfallklausel nach § 50d Abs. 9 EStG

§ 50d Abs. 9 EStG sah in seiner bisherigen Fassung vor, dass die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) vorgesehene Freistellung gleichwohl entfällt, wenn

- das Abkommen vom anderen Staat so angewendet wurde, dass Einkünfte **nicht oder nur mit einem bestimmten (Höchst-)Steuersatz** laut Abkommen besteuert wurden oder
- der andere Staat die Einkünfte nur deshalb von der Besteuerung ausnimmt, weil die betreffende Person dort **nicht unbeschränkt steuerpflichtig** ist.

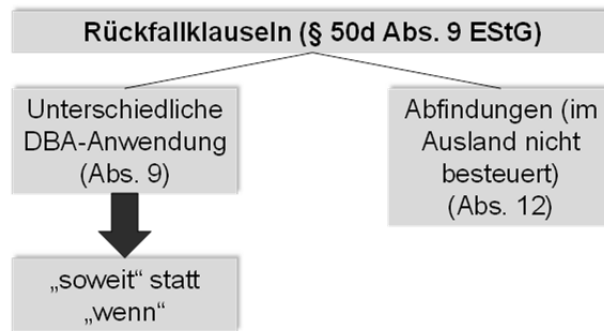
Dies führt zu der Frage, ob diese Regelungen auch anzuwenden sind, wenn der ausländische Staat **nur einen Teil** der ausländischen Einkünfte (regu-

²¹ Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl I 2016, 3000

²² Vgl. zu möglichen künftigen Änderungen unter VII.



lär) besteuert. Der **BFH** hat dies – entgegen der Auffassung der FinVerw²³ – mit Beschl. v. 19.12.2013²⁴ als **ausreichend** angesehen, um die Rückfallklausel nicht zur Anwendung kommen zu lassen.



Achtung: Haftungsrisiko in der Praxis!!! → Klauseln genau prüfen!!!

Die gesetzliche Neuregelung ist praktisch ein **Nichtanwendungsgesetz**. Gesetzestechnisch wird das Wort „wenn“ durch „soweit“ ersetzt. Hieraus ergeben sich weitreichende Auswirkungen. Die Rückfallklausel muss künftig auch **auf einzelne Teile einer Einkunftsart** angewendet werden. Dies können bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch einzelne Vergütungsbestandteile sein. Zugleich werden durch ein treaty override²⁵ die in einigen deutschen DBA verankerten Rückfallklauseln entspr. **verschärft**.

Grundlage hierfür ist der ebenfalls neu eingeführte § 2 Abs. 3 AO. Dieser sieht u.a. vor, dass das BMF eine Rechtsverordnung erlassen kann, um die in vielen DBA vorgesehene „**Notifikationsklausel**“²⁶ zu nutzen, um von der im DBA eigentlich vorgesehenen Freistellungs- zur Anrechnungsmethode zu wechseln.

Hinweis: Entstehende Anwendungsprobleme für die Praxis

Die Regelung führt zu der Frage, wann Einkünfte nicht besteuert werden. Dieses Problem kann sich z.B. stellen, wenn im Ausland ein Verlustausgleich erfolgen kann, der dazu führt, dass auf eigentlich zu versteuernde Einkünfte keine Steuerbelastung entsteht. Ferner stellt sich die Frage, wie zu verfahren ist, wenn im Ausland etwa ein höherer Grundfreibetrag gewährt wird und einzelne Einkunftsbestandteile (wie z.B. die Überlassung eines Pkw) gar nicht besteuert werden.

²³ Vgl. BMF-Schr. v. 12.11.2008 – IV B 5-S 1300/07/10080, BStBl I 2008, 988

²⁴ BFH-Beschl. v. 19.12.2013 – I B 109/13, BFH/NV 2014, 623

²⁵ Zur Verfassungsmäßigkeit vgl. BVerfG-Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, HFR 2016, 405

²⁶ Vgl. hierzu eingehend *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG-DBA, Art. 30 Rz 110 (Juni 2014)

Mandanten, die in den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen, sollten darüber informiert werden, dass infolge der Neuregelung möglicherweise **umfangreiche Nachweise** über die Besteuerung von ausländischen Einkunftsteilen ggü. der inländischen FinVerw erbracht werden müssen. Unternehmerische Mandanten, die entsprechende Personalentsendungen vornehmen, sollten darauf hingewiesen werden, dass sie künftig für die ausländischen Vergütungen und deren konkrete steuerliche Behandlung im Ausland ebenfalls umfangreiche Nachweise erbringen müssen. Unklar ist bisher, ob bereits beim LSt-Abzug Konsequenzen aus diesen Regelungen zu ziehen sind, was die hiermit verbundenen praktischen Probleme und Haftungsrisiken für die betroffenen Unternehmen noch deutlich verschärfen würde.

b) Regelungen zur Besteuerung von Abfindungen (§ 50d Abs. 12 EStG)

Entgegen der international üblichen Auffassung geht der **BFH** in seiner Rspr. davon aus, dass Abfindungen für künftige (entgehende) Einnahmen und **nicht für die frühere Tätigkeit** gewährt werden. Dies kann zu Problemen bei der Abgrenzung der im jeweiligen Staat zu versteuernden Einkünfte führen, was – insb. nach einer Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit in das Ausland – zu einer Doppel- oder Keinmalbesteuerung führen kann.

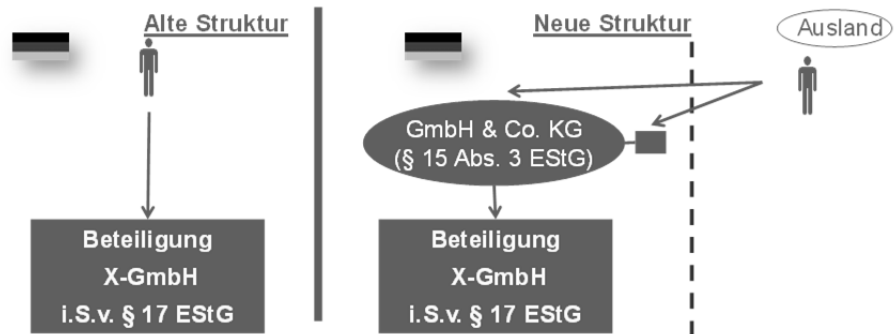
Dem soll durch § 50d Abs. 12 EStG begegnet werden. Danach gelten **Abfindungszahlungen**, die für die Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, als **zusätzliches Entgelt für die frühere Tätigkeit**. Ferner soll ein deutsches Besteuerungsrecht wieder aufleben, wenn die Anwendung des DBA durch den **anderen Staat** dazu führt, dass er – trotz des ihm nach deutschem Verständnis zustehenden Besteuerungsrechts – **von der Besteuerung absieht**. Dies soll unabhängig von evtl. anders lautenden Regelungen in bilateralen Konsultationsvereinbarungen gelten.

Praxiskonsequenzen

Die Regelung führt zu einer **deutlichen Verkomplizierung** der steuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten. Daher bedarf es einer entsprechenden **Beweisvorsorge**, um den Nachweis der Besteuerung der Einkünfte – und vor dem Hintergrund der Neuregelung in § 50d Abs. 9 EStG auch deren einzelnen Teilen – ggü. der deutschen FinVerw erbringen zu können.



5. Wegzugsbesteuerung und Entstrickung (§ 50i und § 6 Abs. 3 EStG)



Die Änderungen in § 6 Abs. 3 EStG bilden eher eine Folgeänderung, die sich aus der Anpassung des § 50i EStG ergibt. Hierbei sollen die mit letzterer Regelung verbundenen, zu weit gehenden Besteuerungskonsequenzen **auf ein sachgerechtes Maß** begrenzt werden.

§ 50i Abs. 1 EStG soll grds. den Fall regeln, dass WG des BV oder Anteile i.S.v. § 17 EStG vor dem 29.6.2013 in das BV einer **gewerblich infizierten oder gewerblich geprägten PersG überführt** wurden, ohne dass dabei sämtliche stille Reserven aufgedeckt wurden. Folge ist, dass sowohl die laufenden Einkünfte als auch der Gewinn aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser WG oder Anteile bei im Ausland ansässigen MU – unabhängig von evtl. abweichenden Regelungen im DBA – der **deutschen Besteuerung unterliegen**. Zweck der Norm war es, die Fälle zu erfassen, in denen mit einer verbindlichen Auskunft Anteile i.S.d. § 17 EStG in eine ausschließlich gewerblich geprägte PersG eingebracht wurden, um anschließend einen Wegzug in das Ausland vornehmen zu können, ohne die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG auszulösen. Dem lag die Annahme der FinVerw zugrunde, dass eine gewerbliche Prägung nach nationalem Recht ausreichend sei, um **abkommensrechtlich Unternehmensgewinne** entstehen zu lassen, sodass das deutsche Besteuerungsrecht umfassend bestehen bliebe. Nachdem der BFH dieser Auffassung 2010 nicht gefolgt ist²⁷, drohte ein Verlust von Besteuerungssubstrat, weil sowohl für laufende Einkünfte als auch für Veräußerungsgewinne das Besteuerungsrecht nach den DBA dem Ansässigkeitsstaat und damit dem Ausland zugeordnet wird.

²⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl II 2010, 754; BFH-Urt. v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl II 2011, 482; vgl. auch BFH-Urt. v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl II 2011, 760; BFH-Urt. v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl II 2011, 764