

BFH Urteil v. 26.04.2017 – I R 27/15

Außensteuerrecht/Einkommensteuer Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG - Keine Berücksichtigung fiktiver Veräußerungsverluste

AStG § 6 Abs. 1 S. 1; EStG § 17

§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG ist auch nach den Modifikationen durch das SEStEG dahin auszulegen, dass er nur für die Fälle auf § 17 EStG verweist, in denen der gemeine Wert der Anteile zu dem für die Besteuerung maßgebenden Zeitpunkt die Anschaffungskosten übersteigt (Anschluss an das Senatsurteil vom 28. Februar 1990 I R 43/86, BFHE 160, 180, BStBl II 1990, 615).

BFH Urteil v. 26.04.2017 – I R 27/15

Vorinstanz:

FG München Urteil v. 25.3.2015 – 1 K 495/13

EFG 2015, 1210

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 25. März 2015 1 K 495/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Rechtsstreits haben die Kläger zu tragen.

1

A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wohnten bis zum 30. Juni 2009 im Inland, wo sie auch den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hatten. Sie verfügten daneben über eine Wohnung in Österreich. Am 1. Juli 2009 gaben die Kläger ihren inländischen Wohnsitz auf und zogen ganz nach Österreich.

2

Der Kläger hielt zum Zeitpunkt des Wegzugs Anteile an fünf Kapitalgesellschaften (A, B, C, D, E), an deren Kapital er innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war.

Die Kläger wurden für das Streitjahr (2009) auf ihren Antrag hin nach Maßgabe von § 1 Abs. 3, § 1a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) auch hinsichtlich der Zeit nach dem Wegzug als mit ihren inländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig behandelt und zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

4

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wendete bei Festsetzung der Einkommensteuer die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) --AStG-- i.V.m. § 17 EStG auf die genannten Beteiligungen des Klägers an. Dabei ergaben sich in Bezug auf die Beteiligungen an A und B fiktive Veräußerungsgewinne auf den Wegzugszeitpunkt, die das FA auf der Grundlage einer tatsächlichen Verständigung mit den Klägern in Höhe von... € (A) und... € (B) ansetzte und nach Maßgabe von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG zu 60 % der Einkommensteuer unterwarf. In Bezug auf die anderen Beteiligungen des Klägers ergaben sich nach dem Ergebnis der tatsächlichen Verständigung fiktive Veräußerungsverluste auf den Wegzugszeitpunkt von... € (C),... € (D) und... € (E). Diese fiktiven Veräußerungsverluste berücksichtigte das FA --unter Berufung auf das Urteil des erkennenden Senats vom 28. Februar 1990 I R 43/86 (BFHE 160, 180, BStBl II 1990, 615)-- bei der Steuerfestsetzung nicht.

5

Die wegen Unterlassens der Verlustberücksichtigung erhobene Klage (Sprungklage gemäß § 45 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- mit Zustimmung des FA) hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) München hat sie mit Urteil vom 25. März 2015 1 K 495/13 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1210) als unbegründet abgewiesen.

6

Gegen das FG-Urteil richtet sich die vom FG zugelassene und auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Kläger.

7

Während des Revisionsverfahrens --unter dem 1. Dezember 2015-- hat das FA den ursprünglich angefochtenen Steuerbescheid gemäß § 175 der Abgabenordnung geändert. Weitere Streitpunkte zwischen den Beteiligten ergaben sich daraus nicht.

8

Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 1. Dezember 2015 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Verlust in Höhe von... € berücksichtigt und die Einkommensteuer auf... € festgesetzt wird.

9

Das FA beantragt (sinngemäß), die Klage abzuweisen.

10

B. I. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil der nach Ergehen des FG-Urteils erlassene Änderungsbescheid vom 1. Dezember 2015 an die Stelle des ursprünglich angefochtenen Bescheids getreten ist. Dem FG-Urteil liegt infolgedessen ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde und das angefochtene Urteil kann deswegen keinen Bestand mehr haben. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des angefochtenen Bescheids unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (z.B. Senatsurteil vom 26. Februar 2014 I R 56/12, BFHE 245, 143, BStBl II 2014, 703). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.

11

II. Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Die Klage ist abzuweisen. Das FA hat bei Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG zu Recht nur die fiktiven Veräußerungsgewinne aus den Anteilen A und B, nicht aber auch die noch nicht realisierten Wertminderungen der Anteile C, D und E berücksichtigt.

12

1. 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). Entsteht ein Veräußerungsverlust, ist dieser unter den Maßgaben des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG ausgleichs- und abzugsfähig.

13

2. Eine Veräußerung von Anteilen i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG hat im Streitfall nicht stattgefunden. Jedoch bestimmt § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG, dass 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 ist, 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).

14

a) Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 AStG liegen im Hinblick auf den Kläger vor.

15

aa) Der Kläger war nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug nach Österreich am Kapital der Gesellschaften A und B unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt; zudem war er vor dem Wegzug für mindestens zehn Jahre im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts hat zudem zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG geführt.

16

bb) Allerdings sind die Kläger auf ihren Antrag hin gemäß § 1 Abs. 3 EStG für das (gesamte) Streitjahr als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt worden. Nach dieser Bestimmung können unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben.

17

Ob eine auf § 1 Abs. 3 EStG beruhende Veranlagung als unbeschränkt steuerpflichtig dazu führt, dass der ("Grund"-)Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG nicht erfüllt ist (so Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 1 Rz 27; Wassermeyer in Flick/ Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rz 40; Müller-Gosoge in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., § 6 AStG Rz 65; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz 6.412) oder ob die auf einem Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG beruhende "fiktive" unbeschränkte Steuerpflicht nicht als unbeschränkte Steuerpflicht i.S. des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG anzusehen ist (so Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rz 14.2; Blümich/Elicker, § 6

AStG Rz 44), kann im Hinblick auf den verfahrensgegenständlichen Festsetzungsbescheid jedoch offenbleiben.

18

Denn jedenfalls greift im Streitfall der ("Ersatz"-)Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG. Danach steht der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach Satz 1 die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat gleich, wenn der Steuerpflichtige auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist. Eine derartige Ansässigkeit der Kläger in Österreich ist hier nach Art. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 585) --DBA-Österreich 2000-- gegeben. Nach dieser Bestimmung ist eine Person dann in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort u.a. aufgrund ihres Wohnsitzes oder ihres ständigen Aufenthalts steuerpflichtig ist. Von einer wohnsitzbedingten (unbeschränkten) Steuerpflicht des Klägers in Österreich ist für das Streitjahr auszugehen, da nach den Feststellungen der Vorinstanz die Kläger ihren Wohnsitz nach dort verlegt haben.

19

b) Nach der zu § 6 AStG in seiner Ursprungsfassung (a.F.) des Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen (Außensteuerreformgesetz) vom 8. September 1972 (BGBl I 1972, 1713, BStBl I 1972, 450) ergangenen Rechtsprechung des erkennenden Senats (Senatsurteil in BFHE 160, 180, BStBl II 1990, 615) ist § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. dahin auszulegen, dass er nur für die Fälle auf § 17 EStG verweist, in denen der gemeine Wert der Anteile zu dem für die Besteuerung maßgebenden Zeitpunkt die Anschaffungskosten übersteigt (zustimmend Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 14. Mai 2004 --Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes--, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 6.1.3.3). Daran ist auch für die im Streitjahr anzuwendende Gesetzesfassung festzuhalten.

20

aa) Der Senat hat sein Auslegungsergebnis seinerzeit damit begründet, dass dieses sich zwar nicht aus dem Wortsinn des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F., jedoch aus zahlreichen anderen Auslegungskriterien ergebe. Dazu gehöre einmal die Überschrift vor § 6 AStG a.F. "Besteuerung des Vermögenszuwachses". Ferner ergebe sich dies aus § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG a.F. Danach sei der nach § 17 und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG (in der

seinerzeitigen Fassung --a.F.--) anzusetzende Gewinn "um den nach den vorstehenden Vorschriften besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen". Würde § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. auch Wertminderungen von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen, so wäre es nur logisch und systemgerecht, den nach § 17 und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG a.F. anzusetzenden Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen um die bereits nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. erfasste Vermögensminderung zu erhöhen. Die klare Fassung des § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG a.F. erlaube jedoch eine solche Rechtsfolge nicht.

21

Auch die Normierung der Ersatztatbestände in § 6 Abs. 3 AStG a.F. sowie die Regelung in § 6 Abs. 4 AStG a.F. spreche für diese Sichtweise. Die Aufstellung von Ersatztatbeständen in § 6 Abs. 3 AStG a.F. sei in der Regierungsbegründung zum Außensteuerreformgesetz (BTDrucks VI/2883, Rz 79) mit dem Ziel der Verhinderung von Steuerumgehungsmöglichkeiten begründet worden. Eine Umgehung der Steuerpflicht nach § 17 EStG a.F. drohe aber nicht, wenn ein Steuerpflichtiger Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, deren gemeiner Wert unter die Anschaffungskosten gesunken sei, in eine ausländische Kapitalgesellschaft oder in ein ausländisches Betriebsvermögen einlege. Würde deshalb § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. auch auf Anteilswertminderungen angewendet, so würden die Ersatztatbestände des § 6 Abs. 3 AStG a.F. nicht mehr der Verhinderung der Steuerumgehung dienen, sondern eine Steuerbegünstigung begründen. Ähnliches gelte für die Anwendung des § 6 Abs. 4 AStG a.F. Nach dieser Vorschrift entfalle der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG a.F., wenn der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig werde. Sollte die Vorschrift auch auf Anteilswertminderungen anzuwenden sein, dann würde die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht steuerbegünstigend wirken, während die Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht die Steuerbegünstigung in Fortfall geraten ließe. Dies mache keinen Sinn und stehe auch mit den Zielsetzungen des Außensteuergesetzes nicht in Einklang. Schließlich hat sich der Senat auf die Regelungsabsicht des Gesetzgebers und den Zweck des § 6 AStG a.F. bezogen. Die Vorschrift wolle ausweislich der Überschrift des Außensteuerreformgesetzes die steuerliche Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen wahren. Die steuerliche Gleichmäßigkeit sei aber nur dann bedroht, wenn ein Steuerpflichtiger stille Reserven ins Ausland verlagere und sie damit der inländischen Besteuerung entziehe. Eine entsprechende Ungleichmäßigkeit drohe nicht, wenn Wertminderungen ins Ausland verlagert würden. Verluste aus einer Anteilsveräußerung seien gemäß §§ 17 und 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG a.F. im Inland aus vielerlei Gründen nur sehr beschränkt berücksichtigungsfähig. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. hätte deshalb einen begünstigenden Charakter, wenn die

Vorschrift auch auf Anteilswertminderungen anzuwenden sein sollte. Dass ein solcher begünstigender Charakter nicht beabsichtigt sei, ergebe sich sowohl aus der Regierungsbegründung zum Außensteuerreformgesetz (vgl. BTDrucks VI/2883, Rz 24 bis 26, 74, 75, 77 und 78) als auch aus dem Bericht des Finanzausschusses des Bundestages (BTDrucks VI/3537). Danach werde § 6 AStG a.F. allein von der Überlegung getragen, Vermögenszuwächse in wesentlichen Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften steuerlich noch zu einem Zeitpunkt zu erfassen, in dem die Besteuerung im Inland nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht uneingeschränkt möglich sei.

22

bb) An diesen Erwägungen hat sich durch die zwischenzeitlichen Rechtsänderungen nichts Grundlegendes geändert. So lautet die amtliche Überschrift des § 6 AStG nach wie vor "Besteuerung des Vermögenszuwachses". Den Begriff "Vermögenszuwachs" verwendet das Gesetz jetzt überdies auch in § 6 Abs. 5 Satz 6 und 7 sowie in Abs. 6 Satz 1 und 3 AStG. Die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG enthält weiterhin keine Regelung, nach der der nach § 17 und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG anzusetzende Gewinn um eine bereits nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG erfasste Vermögensminderung zu erhöhen wäre. Die vom Senat in dem Urteil in BFHE 160, 180, BStBl II 1990, 615 des Weiteren in Bezug genommene Regelung des § 6 Abs. 4 AStG a.F. ist nach ihrer Verlagerung in § 6 Abs. 3 AStG in ihrem Kern nicht verändert worden.

23

cc) In den mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) vorgenommenen Modifizierungen und Ergänzungen des § 6 AStG finden sich weitere Belege für die vom Senat vertretene Sichtweise.

24

aaa) So wird nunmehr nach den Maßgaben des § 6 Abs. 5 AStG aus unionsrechtlichen Gründen (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, BTDrucks 16/2710, S. 27, 53) für Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (EU) oder eines zum Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) gehörenden Staats bei Wegzug in einen solchen Staat "die nach Absatz 1 geschuldete Steuer" von Amts wegen zinslos und ohne Sicherheitsleistung bis zur Veräußerung der Anteile (oder zum Eintritt eines der in § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG geregelten Ersatztatbestände) gestundet. In diesen Fällen --zu denen auch der Streitfall gehört-- bewirkt die Wegzugsbesteuerung folglich keinen sofortigen Besteuerungszugriff mehr auf noch nicht realisierte Veräußerungsgewinne. Die

Wegzugsbesteuerung beeinflusst während des Stundungszeitraums auch nicht die Verlustfeststellung; denn nach § 6 Abs. 5 Satz 6 AStG ist "der Vermögenszuwachs nach Satz 1" bei Anwendung des § 10d EStG nicht zu berücksichtigen, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte ohne dessen Einbeziehung negativ ist. Die sofortige Steuerfestsetzung wirkt daher in diesen Fällen im Ergebnis nur noch als Sicherungsinstrument des Fiskus, damit dieser im späteren Realisationsfall ohne Weiteres auf die bis zum Wegzugszeitpunkt im jeweiligen Anteil vorhandenen stillen Reserven zugreifen kann.

25

Für zum Wegzugszeitpunkt noch nicht realisierte Veräußerungsverluste existieren hingegen keine spiegelbildlichen Regelungen, die einen Aufschub der Steuerwirksamkeit bis zum Realisationszeitpunkt bewirken könnten (vgl. Riedel, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2016, 193, 197). Wären im Rahmen des § 6 AStG auch fiktive Veräußerungsverluste zu berücksichtigen, könnten diese vielmehr sofort steuerwirksam werden, ohne dass absehbar wäre, ob, wann und unter welchen Umständen es zu einem späteren Realisationsakt kommen würde und ob die dann realisierten Veräußerungsverluste überhaupt im Inland steuerlich zu berücksichtigen wären. Nichts spricht dafür, dass der Gesetzgeber § 6 AStG ein derart --zu Lasten des Fiskus-- unausgewogenes Besteuerungskonzept hat zugrunde legen wollen.

26

bbb) Zu Recht hat das FG überdies auf die ebenfalls durch das SEStEG eingefügte Bestimmung des § 6 Abs. 6 AStG hingewiesen. Nach § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG ist der Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, wenn im Falle der Beendigung der Stundung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 AStG (d.h. wegen Veräußerung des Anteils oder eines gleichgestellten Tatbestands) der Veräußerungsgewinn "niedriger als der Vermögenszuwachs nach Absatz 1" ist und die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt wird. § 6 Abs. 6 Satz 3 AStG bestimmt, dass die Wertminderung "höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses nach Absatz 1 zu berücksichtigen" ist. Die hier im Gesetz ausdrücklich erwähnte und in einen Gegensatz zum "Vermögenszuwachs" gesetzte "Wertminderung" der Anteile soll danach also nur dann Berücksichtigung finden können, wenn sie sich nach dem Wegzug durch Veräußerung oder einen gleichgestellten Tatbestand realisiert hat und soweit sie den zum Wegzugszeitpunkt vorhandenen (und unter Stundung besteuerten) Vermögenszuwachs nicht übersteigt. Das von den Klägern befürwortete Gesetzesverständnis dahingehend, dass unter den vom Gesetz verwendeten Begriff des Vermögenszuwachses auch eine Wertminderung zu subsumieren sei ("negativer Vermögenszuwachs"), ist damit nicht vereinbar.

dd) Soweit die Kläger demgegenüber in den durch das SEStEG bewirkten Änderungen Anhaltspunkte für eine Rechtsänderung in Richtung auf die Einbeziehung auch von fiktiven Veräußerungsverlusten in die Anwendung von § 6 AStG sehen (so auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 6 AStG Rz 51; Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, a.a.O., § 6 AStG Rz 138; Müller-Gosoge in Haase, a.a.O., § 6 AStG Rz 124; Hecht in Fuhrmann, Außensteuergesetz, 3. Aufl., § 6 Rz 15; Riedel, ISR 2016, 193 ff.; Häck, Internationales Steuerrecht 2015, 486 f.; Blümich/Elicker, § 6 AStG Rz 63 f.), vermag dies nicht zu überzeugen (wie hier Kraft, AStG, § 6 Rz 291; Jacob, Steueranwaltsmagazin 2009, 130, 132).

28

aaa) Allerdings hat sich der Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG dahingehend geändert, dass es jetzt nicht mehr heißt, § 17 EStG sei auf "Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft" auch ohne Veräußerung anzuwenden (so die Ursprungsfassung). Die mit dem SEStEG eingefügte heutige Formulierung stellt auf "Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes" ab, auf die § 17 EStG auch ohne Veräußerung anwendbar sein soll. Mit dieser Umformulierung sollte bewirkt werden, dass § 6 Abs. 1 AStG auch auf Anteile an einer ausländischen Gesellschaft i.S. des § 17 EStG anwendbar ist (BTDrucks 16/2710, S. 52). Zur Frage der Berücksichtigung auch von Veräußerungsverlusten im Rahmen der Rechtsfolge des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG i.V.m. § 17 EStG lässt sich aus dieser tatbestandlichen Erweiterung indessen nichts ableiten. Die angeordnete Rechtsfolge, nämlich die Anwendbarkeit des § 17 EStG auch ohne Veräußerung, ist gleich geblieben und (entgegen Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, a.a.O., § 6 AStG Rz 138) nicht umfassender geworden. Dass bei isolierter Betrachtung des Wortlauts nur des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG sich kein Anhalt für einen Ausschluss von fiktiven Veräußerungsverlusten aus dem Rechtsfolgenverweis auf § 17 EStG ergibt, hat der Senat schon in dem Urteil in BFHE 160, 180, BStBl II 1990, 615 zur ursprünglichen Fassung konstatiert. Gleichwohl ist er aufgrund der oben beschriebenen Umstände zu einer den Wortlaut einschränkenden Auslegung gelangt. Für die Auslegung der Neufassung ist dies in gleicher Weise möglich und geboten.

29

bbb) Mit den durch das SEStEG vorgenommenen Änderungen hat sich § 6 AStG nicht zu einer umfassenden Entstrickungsvorschrift gewandelt, die auch die Berücksichtigung von zum Wegzugszeitpunkt gegebenen, noch nicht realisierten Wertverlusten erfordert (so aber Riedel, ISR 2016, 193, 195 ff.; vgl. auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 6 AStG Rz 51). Zwar ist in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG i.d.F. des SEStEG --parallel zum allgemeinen Entstrickungstatbestand für

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des SEStEG-- der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Veräußerungsgewinns generell und unabhängig von der jeweiligen Ursache als Ersatztatbestand für einen Wegzug normiert worden. Diese tatbestandliche Erweiterung des § 6 AStG lässt indessen nicht den Schluss darauf zu, dass der Gesetzgeber nunmehr in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis auch noch nicht realisierte Veräußerungsverluste in den Anwendungsbereich des § 6 AStG hat einbeziehen wollen. Aus der diesbezüglichen Gesetzesbegründung zum SEStEG (BTDrucks 16/2710, S. 27, 52 ff.) ergibt sich dafür kein Anhalt.

30

ccc) Soweit sich die Kläger auf den erwähnten allgemeinen Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des SEStEG und darauf berufen, dass sich in dessen Anwendungsbereich noch nicht realisierte Wertverluste durch Teilwertabschreibungen steuermindernd auswirken können, lässt sich daraus für die Auslegung des § 6 AStG nichts gewinnen. Denn es ist ein generelles Merkmal der Besteuerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen i.S. des § 17 EStG, dass sich Wertverluste erst im Realisierungsfall auswirken können und dass eine der Teilwertabschreibung vergleichbare Möglichkeit der vorzeitigen steuerlichen Berücksichtigung von Wertverlusten nicht existiert. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, warum im Anwendungsbereich des § 6 AStG Anderes zu gelten hätte.

31

c) Der Vorinstanz ist auch darin Recht zu geben, dass die fiktiven Veräußerungsgewinne hinsichtlich der Anteile A und B im Rahmen des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG i.V.m. § 17 EStG nicht saldierend mit den zum Wegzugszeitpunkt zu verzeichnenden Wertminderungen der Anteile C, D und E zu verrechnen sind (a.A. Jacob, Steueranwaltsmagazin 2009, 130, 132 ff.). Dem steht die § 17 EStG zugrunde liegende, anteilsbezogene Betrachtungsweise entgegen (insoweit auch Riedel, ISR 2016, 193, 197). § 17 EStG knüpft in seinem originären Anwendungsbereich punktuell an einzelne Anteile und auf diese bezogene Veräußerungsvorgänge und gleichgestellte Tatbestände an (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20. April 2004 VIII R 52/02, BFHE 206, 98, BStBl II 2004, 556; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 17 Rz 66; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 17 Rz 1, 162) und unterwirft die jeweiligen Veräußerungsergebnisse jeweils der Besteuerung als (fiktive) gewerbliche Einkünfte. Eine Saldierung der Veräußerungsergebnisse mehrerer von einem Steuerpflichtigen gehaltener Anteile findet auf dieser Ebene nicht statt. Nichts anderes gilt im Bereich des § 6 AStG, der an "Anteile i.S. des § 17" und auf diese bezogene fiktive (positive) Veräußerungsgewinne zum Wegzugszeitpunkt anknüpft.

32

d) Die Notwendigkeit einer Berücksichtigung fiktiver Veräußerungsverluste im Rahmen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG kann sich nicht daraus ergeben, dass nach dem Vorbringen des Klägers nach österreichischem Einkommensteuerrecht der zum Zuzugszeitpunkt bestehende gemeine Wert der Anteile als Ausgangswert für die Steuerverstrickung in Österreich anzusetzen ist. Denn dadurch, dass im Rahmen des § 6 AStG fiktive Veräußerungsverluste von Anteilen i.S. des § 17 EStG nicht berücksichtigt werden, wird noch keine Entscheidung darüber getroffen, ob und in welchem Umfang im Falle einer späteren Veräußerung eines solchen Anteils ein etwaiger --dann tatsächlich realisierter-- Veräußerungsverlust im Inland zu berücksichtigen ist oder nicht. Selbst wenn es in einem späteren Veräußerungsfall dazu kommen würde, dass ein realisierter Veräußerungsverlust im Zuzugsstaat keine Berücksichtigung findet und --aus welchem Rechtsgrund auch immer-- eine Verpflichtung des deutschen Fiskus entstehen könnte, den bis zum Wegzugszeitpunkt entstandenen Teil der Wertminderung steuerlich zu berücksichtigen, könnte daraus in keinem Fall auch die Verpflichtung abgeleitet werden, bereits im Vorgriff --im Wegzugszeitpunkt-- eine noch nicht realisierte Wertminderung steuerlich zu berücksichtigen.

33

3. Das mit Österreich bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steht der Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 6 AStG nicht entgegen. Vielmehr behält Art. 13 Abs. 6 Satz 1 DBA-Österreich 2000 dem Vertragsstaat, in dem eine natürliche Person während mindestens fünf Jahren ansässig war, ausdrücklich das Recht vor, bei Anteilen an Gesellschaften einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern. Der andere Staat hat in diesem Fall nach Satz 2 der Vorschrift bei späterer Veräußerung der Anteile bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zugrunde zu legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat. Die abkommensrechtlichen Regelungen sind mithin auf die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG abgestimmt.

34

4. Unionsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Wegzugsbesteuerung bestehen in den Fällen, in denen die Steuer nach Maßgabe von § 6 Abs. 5 AStG zu stunden ist, nicht (s. Senatsbeschluss vom 23. September 2008 I B 92/08, BFHE 223, 73, BStBl II 2009, 524, Rz 12 ff.; Senatsurteil vom 25. August 2009 I R 88, 89/07, BFHE 226, 296, BStBl II 2016, 438, Rz 44 f.). Ein solcher Fall liegt hier vor, wobei wiederum offenbleiben kann, ob im Fall des Klägers schon der Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG erfüllt ist oder ob nur der (Ersatz-)Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG greift. Denn im erstgenannten Fall wäre die Stundung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG

zu gewähren. Im zweitgenannten Fall griffe die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG, der zufolge § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 AStG entsprechend anzuwenden ist, wenn im Fall des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 der Steuerpflichtige einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens unterliegt und Staatsangehöriger eines dieser Staaten ist.

35

5. Einen Ansatzpunkt für den von den Klägern geltend gemachten Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vermag der Senat nicht zu erkennen. Insbesondere trifft § 6 AStG --wie oben ausgeführt-- keine Entscheidung darüber, ob im Fall der späteren Realisierung eines Wertverlusts der Anteile C, D und E die bis zum Wegzug entstandenen Wertminderungen im Rahmen der inländischen Besteuerung zu berücksichtigen sind oder nicht.

36

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

ECLI:DE:BFH:2017:U.260417.IR27.15.0