

## Passive Entstrickung durch Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen

20. November 2018

Bei den neueren deutschen Doppelbesteuerungsabkommen findet sich eine sogenannte Immobilienklausel innerhalb des Einkunftsartikels über die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Beruht danach der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu mehr als der Hälfte auf Grundbesitz, so soll eine Veräußerung von Anteilen an einer solchen Kapitalgesellschaft für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes so behandelt werden, als wäre der Grundbesitz unmittelbar veräußert worden. Dies bedeutet zum einen: wenn ein Steuerausländer Anteile an einer (ausländischen) Kapitalgesellschaft mit Grundbesitz in Deutschland verkauft, kommt Deutschland als Belegenheitsstaat der Immobilie neben dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers ein Besteuerungsrecht zu. Umgekehrt bedeutet es aber: wenn ein Steuerinländer Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischem Grundvermögen veräußert, teilt Deutschland sein Besteuerungsrecht als Ansässigkeitsstaat des Veräußerers nun mit dem Ausland als Belegenheitsstaat.

### Rechtsfolgen der Immobilienklauseln im Doppelbesteuerungsabkommen

Im Grundfall der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, also ohne Immobilienklausel, liegt das Besteuerungsrecht in den Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers. Mit Immobilienklausel wird die Veräußerung einer Kapitalgesellschaft mit überwiegendem Immobilienbesitz wie die Veräußerung der Immobilie selbst behandelt. Bei der

Veräußerung von Immobilien gibt es grundsätzlich kein ausschließliches Besteuerungsrecht, sondern beide Staaten – der Ansässigkeitsstaat des Veräußerers und der Belegenheitsstaat der Immobilie – dürfen den Veräußerungsgewinn besteuern. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung hat dann in einem zweiten Schritt der Ansässigkeitsstaat die Steuern des Belegenheitsstaates auf seine eigene Steuer anzurechnen oder nimmt den Veräußerungsgewinn von seiner Besteuerung aus.



#### Dokumente zu diesem beleuchtet:

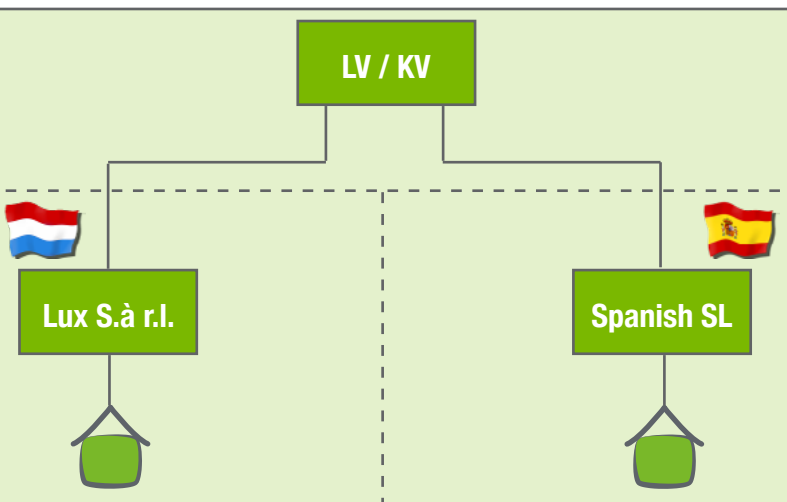
- [BMF: Passive Entstrickung; Oktober 2018](#)
- [Gesetzesbegründung § 12 KStG](#)

Diskutiert wird nun, ob die nachträgliche Einführung einer solchen Immobilienklausel in ein Doppelbesteuerungsabkommen – allein durch die Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens – in Deutschland eine Besteuerung auslösen kann. Denn während vor der Einführung der Immobilienklausel das Wirtschaftsgut „Anteil an der ausländischen Kapitalgesellschaft“ ausschließlich in Deutschland „steuerverstrickt“ war, muss sich Deutschland nach der Einführung der Immobilienklausel das Besteuerungsrecht mit dem ausländischen Belegenheitsstaat der Immobilie teilen. Die Frage ist also: Wurde das „steuerverstrickte“ Wirtschaftsgut „entstrickt“ und löst die „Entstrickung“ in Deutschland eine Besteuerung aus?



## Entstrickung

Unter dem Begriff der Steuerentstrickung versteht man allgemein das Ausscheiden aus der Steuerpflicht. Unterschieden werden kann in eine subjektbezogene Steuerentstrickung, bei der der Steuerpflichtige selbst aus der deutschen Steuerpflicht ausscheidet, zum Beispiel indem er ins Ausland zieht. Daneben gibt es die objektbezogene Steuerentstrickung, bei der Wirtschaftsgüter dem deutschen Steuerzugriff entzogen werden. Festhalten lässt sich zunächst: Es gibt in Deutschland keinen allgemeinen Realisationsgrundsatz der Steuerentstrickung. Der deutsche Gesetzgeber hat jedoch über die Jahre hinweg verschiedene gesetzliche Tatbestände mit besonderen Entstrickungsregelungen geschaffen. Für Körperschaften ist das der § 12 Körperschaftsteuergesetz (daneben gibt es noch für natürliche Personen im Privatvermögen den § 6 Außensteuergesetz und für Entnahmen aus dem Betriebsvermögen § 4 Absatz 1 Satz 3 Einkommensteuergesetz). Wir wollen uns hier auf § 12 Körperschaftsteuergesetz beschränken. Dort heißt es in § 12 Absatz 1 Satz 1: „Wird bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert...“



Es stellt sich nun konkret die Frage, ob durch die Einführung einer Immobilienklausel in ein Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht Deutschlands in diesem Sinne ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Teilweise wird vertreten, dies sei nicht der Fall, weil es an einer Handlung des Steuerpflichtigen fehle. Diese Auffassung beruft sich auf § 38 Abgabenordnung, wonach der Tatbestand durch den Steuerpflichtigen verwirklicht werden muss. Diese Auffassung teilen wir in dieser Form nicht. Nach § 38 Abgabenordnung entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand gegeben ist, an den das Gesetz die

Leistungspflicht knüpft. Es bedarf keiner Handlung des Steuerpflichtigen, wenn diese gesetzlich im Tatbestand nicht gefordert ist. Eine Handlung fordert § 12 Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz aber gerade nicht.

Zu prüfen ist daher allein, ob der Tatbestand erfüllt ist, wenn Deutschland durch seine Steuergesetzgebung auf eine Besteuerung verzichtet oder diese Besteuerung beschränkt. Sachliche Steuerbefreiungen als eine steuerliche „Entstrickung“ durch Gesetzesbefehl hat es immer schon gegeben. Ein Beispiel ist der § 8b Absatz 2 Körperschaftsteuergesetz, mit dem der Gesetzgeber Veräußerungsgewinne aus Anteilen an einer Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit. Da der Gesetzgeber diese Entstrickung nicht mit einer Besteuerung der bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen stillen Reserven verbunden hatte, rutschte das Wirtschaftsgut Anteil von einer Steuerverstrickung in eine Steuerentstrickung ohne Realisierung. Nun macht es auch keinen Unterschied, ob ein solcher Akt des Gesetzgebers eine Steuerentstrickung durch eine Regelung im Körperschaftsteuergesetz oder eine Steuerentstrickung durch eine Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen erklärt. Denn auch Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen haben den Rang eines innerstaatlichen Gesetzes; sie werden in Deutschland mit Zustimmungsgesetz zu innerstaatlichen Gesetzen. Ordnet der Gesetzgeber selbst eine Steuerentstrickung an, so kann das nicht den Tatbestand des § 12 Körperschaftsteuergesetz auslösen. Will der Gesetzgeber, dass eine angeordnete Steuerentstrickung



zu einer fiktiven Veräußerung führt, so muss er das gesetzlich regeln. Daran will auch § 12 Körperschaftsteuergesetz nichts ändern. Besser als der Begriff „ausgeschlossen“ in Satz 1 kommt dies durch die Überschrift des § 12 Körperschaftsteuergesetz zum Ausdruck, wo von einem Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland gesprochen wird. Ein Verlust des Besteuerungsrechts ist nicht bei einer gesetzlich angeordneten Steuerentstrickung gegeben. Ein Verlust im Sinne des § 12 Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz ist nur bei einem vom Steuergesetzgeber nicht beabsichtigten Abhandenkommen eines Besteuerungsrechtes gegeben. Auch aus der Gesetzesbegründung (Seite 31) zum § 12 Körperschaftsteuergesetz wird dies deutlich. Ausdrücklich heißt es dort zur subjektbezogenen Steuerentstrickung: „Die Gewährung einer Steuerbefreiung erfolgt gerade in Ausübung des Besteuerungsrechts.“ Dies gilt nach unserer Auffassung genauso für die objektbezogene Steuerentstrickung, wie sie durch die Immobilienklausel in Doppelbesteuerungsabkommen in Frage steht.


Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die durch den Gesetzgeber eingeführte Immobilienklausel in dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht zu einer Freistellung des Veräußerungsgewinns bei dem in Deutschland ansässigen Veräußerer führt. Deutschland behält das Besteuerungsrecht und wird durch das Doppelbesteuerungsabkommen lediglich verpflichtet, die im Belegenheitsstaat ebenfalls auf die Veräußerung anfallende Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen. Selbst wenn man also entgegen der oben von uns vertretenen Auffassung eine vom Gesetzgeber beabsichtigte Steuerentstrickung unter die Vorschrift des § 12 Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz fallen lassen möchte, so wird dadurch das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht ausgeschlossen. Diskutiert wird in der Literatur allerdings, ob darin eine Beschränkung des Besteuerungsrechts als Tatbestandsalternative zum Ausschluss des Besteuerungsrechts gesehen werden kann. Wir halten eine Beschränkung des Besteuerungsrechts allein aufgrund einer Pflicht zur Anrechnung nicht für gegeben. Im Kontext von Doppelbesteuerungsabkommen kann man unseres Erachtens von einer Beschränkung des Besteuerungsrechts nur dann sprechen, wenn etwa wie im Fall von Dividenden das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates der ausschüttenden Kapitalgesellschaft in der Höhe beschränkt wird: zum Beispiel auf 15 Prozent wie bei Dividenden im Streubesitzfall üblich. Eine im Doppelbesteuerungsabkommen angeordnete Anrechnungspflicht begründet dagegen unseres Erachtens keine Beschränkung des Besteuerungsrechtes. Das Besteuerungsrecht bleibt auch im Falle der Anrechnungsverpflichtung im vollen Umfang erhalten.

Nun hätten wir dieses **beleuchtet** nicht verfassen müssen, wenn die Finanzverwaltung nicht dezidiert anderer Auffassung wäre. Das Bundesministerium der Finanzen hat sich in seinem Schreiben vom 26. Oktober 2018 auf den Standpunkt gestellt, der Entstrickungstatbestand sei durch die Einfügung der Immobilienklausel in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg vom 23. April 2012 (Anwendung ab 1. Januar 2014) und mit Spanien vom 3. Februar 2011 (mit Anwendung ab 1. Januar 2013) erfüllt.

Für die inländischen Körperschaften, die sich bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen die sachliche Steuerentstrickung des § 8b Absatz 2 Körperschaftsteuergesetz zunutze machen können, passiert erst einmal nichts. Entsprechend der Auffassung der Finanzverwaltung wäre es aber hier ratsam, den gemeinen Wert festzuhalten. Wird der § 8b Körperschaftsteuergesetz für Veräußerungen abgeschafft oder in seinen Voraussetzungen verschärft, so würden nur Wertsteigerungen nach Einführung Immobilienklausel erfasst. Für die inländischen Körperschaften, die sich nicht auf § 8b Absatz 2 Körperschaftsteuergesetz berufen können, wie etwa Lebens- und Krankenversicherungen, könnte die Finanzverwaltung noch vor Ablauf der Festsetzungsverjährung Steueransprüche geltend machen.

Wir unterstützen Sie gern mit unseren bestrickenden Argumenten!



 **bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



**Dr. Carsten Bödecker**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51  
[carsten.boedecker@bepartners.pro](mailto:carsten.boedecker@bepartners.pro)



**Carsten Ernst**  
Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52  
[carsten.ernst@bepartners.pro](mailto:carsten.ernst@bepartners.pro)



**Alexander Skowronek**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-62  
[alexander.skowronek@bepartners.pro](mailto:alexander.skowronek@bepartners.pro)



**Friederike Schmidt**  
Principal . Steuerberaterin

Tel. +49 211 946847-60  
[friederike.schmidt@bepartners.pro](mailto:friederike.schmidt@bepartners.pro)



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte  
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf  
<https://www.bepartners.pro>

Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.