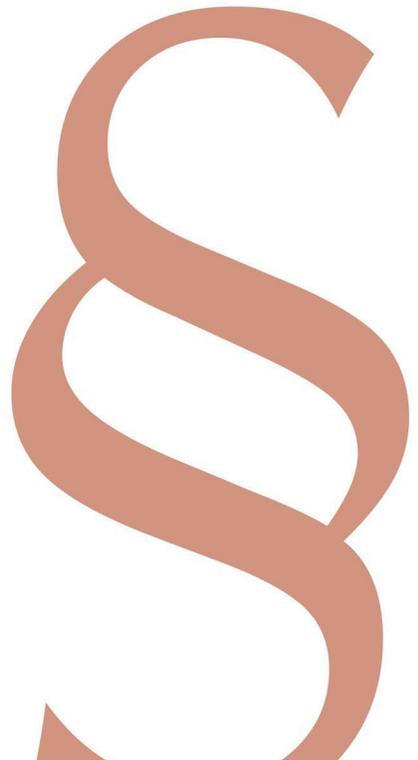


Neue Juristische Beiträge

Ramona Seufer

**Fiskalentstrickung als  
Strukturproblem im Binnenmarkt**





Ramona Seufer

**Fiskalentstrickung als Strukturproblem im  
Binnenmarkt**

utzverlag · München 2020

Neue Juristische Beiträge  
Band 131

Ebook (PDF)-Ausgabe:  
ISBN 978-3-8316-7607-1 Version: 1 vom 01.09.2031  
Copyright© utzverlag 2020

Alternative Ausgabe: Softcover  
ISBN 978-3-8316-4832-0  
Copyright© utzverlag 2019

Ramona Seufer

**Fiskalentstrickung als  
Strukturproblem im Binnenmarkt**



## Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Ludwig-Maximilians-Universität München)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (Universität Potsdam)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

Band 131



Zugl.: Diss., Hamburg, Univ. der Bundeswehr, 2019

Bibliografische Information der Deutschen  
Nationalbibliothek: Die Deutsche  
Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte  
bibliografische Daten sind im Internet über  
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Sämtliche,  
auch auszugsweise Verwertungen bleiben  
vorbehalten.

Copyright © utzverlag GmbH · 2020

ISBN 978-3-8316-4483-4 (gebundenes Buch)

ISBN 978-3-8316-7607-1 (E-Book)

Printed in EU

utzverlag GmbH, München

089-277791-00 · [www.utzverlag.de](http://www.utzverlag.de)

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde 2018 an der Helmut-Schmidt-Universität als Dissertation angenommen. Mit Disputation im September 2019 wurde das Promotionsverfahren erfolgreich abgeschlossen.

Mein herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Ulrich Hufeld für inspirierende Diskurse und eine Förderung, die ich in fachlicher und menschlicher Hinsicht überaus schätze. Herrn Dr. Martin Schunk danke ich als einstigem Mitstreiter, der mich stets in meinem Vorhaben ermutigt hat. Ferner richtet sich mein Dank an Herrn Prof. Dr. Günter Reiner für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern für ihre Unterstützung und ihren unermüdlichen Zuspruch während meiner Ausbildung.

Bearbeitungsstand ist der 30.06.2018 (Berücksichtigung von Gesetzgebung, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Literatur). Ausführungen zur jüngeren Rechtsprechung wurden in kursiver Schrift ergänzt.

Gedruckt mit Unterstützung der Helmut-Schmidt-Universität. Universität der Bundeswehr Hamburg.

Hamburg/München, Juli 2020



# Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	XI
Einführung	1
Erstes Kapitel: Entstrickung ohne Realisation als Problem der Ertragsbesteuerung	3
A. Entstrickungsbegriff	3
I. Konkretisierung	3
1. Markteinkommensentscheidung und Steuerzugriffsentstrickung	4
a) Markteinkommensentscheidung	4
b) Kategorien der Steuerzugriffsentstrickung	5
2. Entstrickungslogik	5
a) Stille Reserven – Bildung und Auflösung	6
b) Entstrickungsobjekt	6
3. Zweierlei Entstrickungskriterien	7
4. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bei Realisation und Fiktion	8
5. Realisationsakt	8
6. Verstrickung	9
II. Systematisierung: Entstrickung durch Ersatzrealisation	10
1. Vermögensrechtliche Betriebsentstrickung	10
a) Entnahme	10
aa) Systembekenntnis	11
bb) Gewinnermittlung	12
b) Sonderformen der Totalentnahme	14
c) Systematische Notwendigkeit?	15
2. Fiskalentstrickung	15
a) Fiskaler Exit	15
b) Entnahmefiktion	17
c) Rechtsfolge	18
d) Inbegriff deutscher Fiskalentstrickung	19
e) Exkurs: Einkünftekorrektur als internationale Praxis	20

f)	Reaktionsgesetz	21
B.	Werte und ihre Besteuerung	23
I.	Preisbildung	23
II.	Dualismus der Einkunftsarten	23
1.	Theorienstreit	24
2.	Historische Grundentscheidung	24
III.	Heutiges Gepräge	26
1.	Markteinkommenstheorie	26
2.	Quellentheorie	28
a)	Überschusseinkünfte	28
b)	Abgrenzung	28
IV.	Gewinneinkünfte	30
1.	Stille Reserven	30
a)	Terminologie	30
b)	(Vereinfachte) Gewinnermittlung	31
aa)	Gesamtgewinnlichkeit	31
bb)	Erfassung	32
2.	Gewinnbegriff	33
3.	Betriebsvermögensbegriff	35
4.	Strukturwandel	36
a)	Strukturwandel im Rahmen der Einkunftsarten	36
b)	Strukturwandel zur Liebhaberei	38
aa)	BFH-Rechtsprechung	38
bb)	Grundsatz der Besteuerung verwirklichter Gewinne	39
cc)	Stellungnahme	40
V.	Realisation und Leistungsfähigkeit	41
1.	Realisationsprinzip	41
a)	Realisationsakt	41
b)	Zweck	42
aa)	Objektivierbarkeit	43
bb)	Eigentumsschonung	44
cc)	Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Gesetzesvollzug	45
2.	Leistungsfähigkeit als Universalprinzip	46

C.	Ist-Ertragsbesteuerung und Soll-Ertragsbesteuerung	47
I.	Leistungsfähigkeitsprinzip als Ist-Prinzip	47
1.	Vielsteuersystem	47
2.	Ertragsabhängige Besteuerung	48
II.	Ist-Ertrag und Liquidität	49
III.	Entstrickungsbesteuerung als Soll-Ertragsbesteuerung?	50
1.	Ertragsunabhängiges Element	51
2.	Entstrickungsgewinn als Soll-Einkommen?	51
IV.	Annäherung durch Steuererhebungsmodelle	52
V.	Stellungnahme	53
D.	Typen der Fiskalentstrickung	54
I.	Subjektbezogene und objektbezogene Entstrickung	54
II.	Aktive und passive Entstrickung	55
III.	Systematisierung nach dem zeitlichen Moment	56
Zweites Kapitel: Binnenmarktrecht der Fiskalentstrickung		57
A.	Fiskalstaat und Binnenmarktverständnis	57
I.	Territorialitätsgedanke	57
II.	Steuerrechtfertigung	58
1.	Äquivalenzprinzip	58
2.	Verteilungsgerechtigkeit und Kohärenz im Binnenmarkt	60
III.	Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	63
1.	Quellensouveränität	63
2.	Besteuerungsrecht und Verzicht	64
B.	Unionsrechtliche Infrastruktur	65
I.	Die Verträge und ihre Kompetenzordnung	65
1.	Le principe d'attribution des compétences	65
2.	Budgethoheit	65
II.	Primärrecht	68
1.	Grundfreiheiten	69
2.	Grundrechte	70
3.	Judikatur des EuGH	71
a)	Positionierung	71
b)	Fiskalentstrickung	73

III.	Sekundärrechtsakte	75
IV.	Normenhierarchie	77
1.	Primärrechtsprimat	77
2.	Rechtssache A OY	78
a)	Vertragsrecht und Ausgestaltung des Richtlinienrechtes	78
b)	Exkurs: Klassische Wegzugsbesteuerung	81
V.	Binnenmarktstaat – Drittstaat – Sonderstatus?	82
1.	(Vermeintliche) Zweiteilung	82
2.	Freizügigkeitsabkommen	84
C.	Kontrolldogmatik im Entstrickungskontext	88
I.	Schutzbereiche	89
1.	Niederlassungsfreiheit	89
a)	Kohärenz statt Konvergenz	89
b)	Schrankenrecht und Schutzbereich	90
2.	Kapitalverkehrsfreiheit	91
a)	Schutzbereich	91
b)	Anwendungskonkurrenz	92
3.	Exkurs: Beschränkungen jenseits des Schutzbereiches	95
a)	Parallelordnung bei fehlender Systemordnung	95
b)	Doppelbesteuerung	97
II.	Struktur der Rechtsprechung	98
III.	Eingriffstatbestand und objektive Vergleichspaarbildung	101
IV.	Verteilungsinteresse als Schranke der Grundfreiheit	104
1.	Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	105
2.	Schlussrechnungssteuer	108
V.	Schranken-Schranke	109
1.	Allgemein: Vermittlung im Konflikt	109
2.	Konkret: Steuererhebung	109
a)	Trennung von Festsetzung und Erhebung	110
aa)	Stundungszeitraum	112
bb)	Fiskalverstrickung im Aufnahmemitgliedstaat	113
cc)	Stellungnahme	114
b)	Stundungsmodalitäten des Besteuerungsaufschubes	115

aa)	Verzinsung	115
(i)	Anwendung	115
(ii)	Frage nach Rechtfertigung	116
bb)	Sicherheitsleistung	118
D.	Wertschöpfung im Richtlinienrecht	120
I.	BEPS und das Anti Tax Avoidance Package	120
1.	Einstiger Vorstoß und Umsetzung	120
2.	Inkurs: Umsetzung in deutsches Recht	121
II.	Neues Richtlinienrecht mit alter Akzentuierung	122
1.	Inhaltliche Ausprägung	122
2.	Stellungnahme	126
	Drittes Kapitel: Deutsches Entstrickungsrecht	130
A.	Entwicklung in Deutschland	130
I.	Rechtswirksamkeit eines „Erfolges“	130
1.	BFH-Rechtsprechung zur Theorie der finalen Entnahme	132
2.	Weisungen der Finanzverwaltung	135
3.	Deutsche Gesetzgebung – klarstellend und reaktiv	136
II.	Entstrickungstatbestand	137
1.	Wirksamkeit der Rechtsgrundlage	137
2.	Inländische Besteuerung und Ultima Ratio	140
B.	Normen, Konzeption und Unionsrecht	142
I.	Fiskalentstrickung im deutschen Steuergesetz	142
1.	Wertzuwächse im Privatvermögen	143
a)	Besteuerung bei Kapitalgesellschaftsanteilen	143
aa)	Verzug des Anteilseigners	143
(i)	Historischer Anlassfall	144
(ii)	Schutz des Steuersubstrates	145
bb)	Verzug der Kapitalgesellschaft	145
b)	Jenseits des Besteuerungszugriffes	149
2.	Wertansätze im Betriebsvermögen	150
3.	Steuerstreckung und Aufschub	152
a)	Regelungen bei Fiskalentstrickung	153
aa)	§ 4g EStG	153

(i)	Ausgleichspostenmethode	153
(ii)	Anwendungsbeschränkung	154
bb)	§ 36 Abs. 5 EStG	155
cc)	Sofortbesteuerung im Umwandlungssteuergesetz	156
dd)	§ 6 Abs. 5 AStG: Vermögenszuwachsbesteuerung nach dem Realisationsprinzip	157
ee)	Exkurs: Reinvestitionsförderung	160
(i)	Deutsche Gesetzestechnik	160
(ii)	Europäischer Anwendungsrahmen	161
b)	Art der Wirtschaftsgüter	163
c)	Unionsrechtliche Vereinbarkeit	165
II.	Entstrickungsregime	167
Viertes Kapitel: Integration im Staatenverbund		169
A.	Gesellschaftskollisionsrecht, Sachrecht und Steuerrecht	169
I.	Mobilitätsvoraussetzungen	169
1.	Juristische Personen	169
2.	Personengesellschaften	172
II.	Gesellschaftsbegriff: Weitere Marktakteure	173
B.	Integrationsniveau	176
I.	Interessendivergenz im Binnenmarkt	176
II.	Harmonisierungintensität	177
C.	Perspektivisch	179
I.	Positive Integration	179
1.	Befund der föderalen Fiskalstruktur	179
2.	Lösungsansatz im Quasi-Fiskus	180
a)	Echte Konzernbesteuerung	180
b)	Verstärkte Zusammenarbeit	182
II.	Negative Integration	183
III.	Integration zwischen Legitimation und Handlungsfähigkeit	184
1.	Supranationalität und intergouvernementale Zusammenarbeit	184
2.	Recht und Gemeinschaft	186
Literaturverzeichnis		189

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
a.F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft/der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
AmtshilfeRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
Art.	Artikel
ASTG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATAP	Anti Tax Avoidance Package
BB	Betriebs-Berater
Beck Hb. der GmbH	Beck'sches Handbuch der GmbH
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
Beck StB-Hb.	Beck'sches Steuerberater-Handbuch
begr.	begründet
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
Bilanz-Hb.	Bilanz-Handbuch
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung (amtlich) nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFH/PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWF	Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
BV	besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (niederländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht

BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
C	Curia (Gerichtscode)
CCTB	Common Corporate Tax Base
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
COM	Communication from the Commission
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
E/B/J/S	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn
ECLI	European Case Law Identifier
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
EStB	Ertrag-Steuerberater
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuR	Europarecht
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f./ff.	folgende/r
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
fortgef.	fortgeführt
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht
FRL	Fusionsrichtlinie
FS	Festschrift
F/W/B/S	Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrS	Großer Senat
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
hrsg.	herausgegeben
i.d.F.	in der Fassung
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
jew.	jeweils
JStG	Jahressteuergesetz
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
KOM	Mitteilung der Kommission
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	littera
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MüKoAktG	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz
MüKoBGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
MüKoHGB	Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch
MüKoZPO	Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-(Organisation for Economic Co-operation and Development)Musterabkommen
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
RFH	Reichsfinanzhof

RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
s.	siehe
S.	Seite
SE	Societas Europaea
SCE	Societas Cooperativa Europaea
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SE-VO	SE (Societas Europaea)-Verordnung: Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannte/r/s
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts (Systematische Rechtssammlung) – Schweiz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden – Schweiz
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Teilziffer
u.a.	und andere/unter anderem
u.U.	unter Umständen
UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	von/vom
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung/en
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
ZEuS	Zeitschrift für Europarechtliche Studien
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung

## Einführung

Entstrickungstatbestände können national Steuersysteme stützen, international Steuersubstrat sichern und geraten auf Unionsebene mit supranationalem Recht in Konflikt. Entstrickung ist verknüpft mit den verschiedensten Bewegungen von Wirtschaftsgütern – zwischen Steuersubjekten, Vermögenssphären oder fiskalen Hoheitsstaaten. Bei der Überführung von Werten im Rahmen von Umwandlungsvorgängen oder im grenzüberschreitenden Transfer stellt sich die Frage nach Entstrickung und mithin den Rechtsfolgen, die eine Entstrickung auslöst. Entstrickt werden aus einer steuerlichen Zuordnung einzelne Wirtschaftsgüter oder das Vermögen ganzer Gesellschaften. Ausdruck der Vielfältigkeit ist die Verankerung diverser Entstrickungsregelungen im nationalen Gesetz. Der natürlichste Entstrickungsvorgang liegt in der Veräußerung am Markt:

*Verkauft der Geschäftsführer der Münchener Schiffswerft GmbH seinem Kunden eine Segelyacht, findet ein Leistungsaustausch statt. In diesem Fall realisiert die Schiffswerft ggf. einen Gewinn, welcher der deutschen Besteuerung unterliegt.*

Fokussieren möchte der Verfasser hier aber jenen Entstrickungsfall, in dem gerade keine Realisation stattfindet, kein Gewinn realisiert wird, aber dennoch eine Steuer festgesetzt, ein Besteuerungsanspruch begründet wird. Die grenzüberschreitende Überführung eines Wirtschaftsguts führt zu einer solchen Entstrickung ohne Realisationstatbestand:

*Überführt die Münchener Schiffswerft GmbH eine Segelyacht aus dem Inland etwa zu Ausstellungszwecken dauerhaft in eine französische Betriebsstätte, wechselt das Wirtschaftsgut die Besteuerungshoheit. Mit diesem Wechsel fürchtet der inländische Fiskus künftige Schwierigkeiten, zum Zwecke der Besteuerung der auf seinem Territorium entstandenen stillen Reserven auf die Segelyacht zugreifen zu können: Der Zeitpunkt der grenzüberschreitenden Überführung ist der Zeitpunkt, in dem der Entstrickungstatbestand begründet wird. Als Rechtsfolge sieht das Gesetz eine Besteuerung vor, freilich ohne dass die Schiffswerft einen Gewinn verwirklicht.*

Die Tragweite der Entstrickungsbesteuerung erfordert Systematisierung in einer weitestgehend konzeptlosen Gesetzesverankerung und Lösungen jenseits nationalstaatlicher Grenzen. Entstrickung ohne Realisation durchbricht das ertragssteuerlich immanente Prinzip der Besteuerung realisierter Gewinne. Transnationale Entstrickung ist Fiskalentstrickung, in Abgrenzung zu nationaler, systembedingter Entstrickung. Der nationalstaatliche Fiskus sieht Steuersubstrat abwandern und seinen Besteuerungszugriff gefährdet, sobald das Wirtschaftsgut aus der Staatenzugehörigkeit herausbricht. Fiskalentstrickung überwindet den Nationalstaat und ist damit Thema im Staatenverbund. Als Phänomen der Ertragsbesteuerung wird Entstrickung auf Ebene des Binnenmarktes zum

Strukturproblem. Transnationale Binnenmarktbebewegungen erfordern die Auseinandersetzung mit Unionsrecht und mit einer Grundspannung zwischen Grundfreiheitsrechten und nationalstaatlicher Autonomie. Die Betrachtung des Vorstehenden ist auch ein Thema positiver und negativer Integration und nicht zuletzt eine Frage nach deren Legitimation.

Die vorliegende Ausarbeitung dient dem Ziel, die weitläufige Entstrickungsbesteuerung systematisch, aber auch historisch zu verorten und überdies ‚Werte‘ einzuordnen. Die Frage nach der Vermessung von Leistungsfähigkeit wurzelt stets in den Grundprinzipien, darf aber angesichts des europäischen Verbundes nicht rein national betrachtet werden. Vielmehr ist zu beleuchten, inwieweit europarechtliche Maßstäbe den Binnenmarkt in den Fokus rücken. Entstrickung stellt insbesondere im derzeitigen Entwicklungsrahmen der Europäischen Union eine Kontroverse dar. Divergierende Interessen erhalten den Status quo der unionsrechtlichen Infrastruktur und damit auch Entstrickung als Strukturproblem im Binnenmarkt. Die Tragweite dieses strukturellen Defizits veranlasst den Verfasser zu ebendieser Schwerpunktsetzung. Der EuGH ist Mitspieler im Ringen um europarechtliche Integration und den Anspruch an den heutigen EU-Binnenmarkt. Die Entstrickungsbesteuerung, die aufgrund eines Fiskuswechsels ausgelöst wird, zeigt sich als Strukturproblem einer Marktordnung, die das Recht auf Bewegungsfreiheit garantiert, zuweilen aber nicht umzusetzen vermag. Die Regelungen im deutschen Steuergesetz münden zudem in vielfältigen Kontroversen, was zur systematischen Aufarbeitung von Erfordernis, Umsetzung und Auswirkung von Entstrickung anleitet sowie zu der Frage, wie sich die deutsche Entstrickungsbesteuerung in den europarechtlichen Gesamtkontext fügt.

# Erstes Kapitel: Entstrickung ohne Realisation als Problem der Ertragsbesteuerung

## A. Entstrickungsbegriff

### I. Konkretisierung

Der Entstrickungsbegriff ist steuergesetzlich nicht definiert. Im Allgemeinen beschreibt er die Beendigung eines öffentlich-rechtlichen Gewaltverhältnisses.<sup>1</sup> Steuerrechtlich beschreibt die Entstrickung<sup>2</sup> das Herauslösen eines einzelnen Wirtschaftsgutes oder einer (Sach-)Gesamtheit aus der staatenindividuellen, steuerlichen Sphäre. Einer Entstrickung geht stets die Zuordnung zu einem steuerbaren Bereich, die sogenannte Verstrickung voraus.<sup>3</sup> Entstrickung ist Besteuerungstatbestand.<sup>4</sup>

Den Mechanismus der Ver- und Entstrickung verwendet auch die Zivilprozessordnung. Hier vollzieht sich Verstrickung mit der öffentlich-rechtlichen Beschlagnahme eines Pfandgegenstandes, „seine Sicherstellung im Machtbereich des Staates“<sup>5</sup>. Die Verstrickung ändert die Besitzverhältnisse; erst die Entstrickung hebt das Verfügungsverbot wieder auf (i.d.R. als ein der Verwertung gegenläufiger Staatsakt<sup>6</sup>) – durch Rückgabe bei Sachpfändung oder Entfernen des Pfandsiegels. Auch mit der Vollbeendigung der Zwangsvollstreckung endet die Verstrickung.<sup>7</sup>

Im steuerrechtlichen Kontext kann der Begriff „Verstrickung“ irreführen. Dies gilt zumindest dann, wenn man den Worten *Hellwigs* folgt, wonach Betriebsvermögen bzw. darin enthaltene stille Reserven nicht per se dem „hoheitlichen Zugriff“<sup>8</sup> unterliegen, sondern allenfalls eine „Anwartschaft des Steuergläubigers“<sup>9</sup> besteht, stille Reserven zu besteuern, „wenn und sobald“<sup>10</sup> sie

---

<sup>1</sup> *Schnitger*, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 11; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 193 (197).

<sup>2</sup> S. auch ausführlich zum Begriff der Steuerentstrickung *Busse*, Die Besteuerung der stillen Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungstatbestand, S. 13 ff.

<sup>3</sup> Erstes Kapitel:A.I.6.

<sup>4</sup> *Hellwig*, DStR 1979, S. 335.

<sup>5</sup> *Gruber*, in: MüKoZPO § 803 Rn. 33.

<sup>6</sup> *Gruber*, in: MüKoZPO § 803 Rn. 40.

<sup>7</sup> *Becker*, in: Musielak/Voit, ZPO § 803 Rn. 9 ff.; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 193 (197); BGH v. 10.7.2008 – V ZB 130/07, NJW 2008, S. 3067 Rn. 12; *Gruber*, in: MüKoZPO § 803 Rn. 32 ff., zur Entstrickung Rn. 40 ff.; zum Entstrickungsbegriff auch *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, S. 33 ff.

<sup>8</sup> *Hellwig*, DStR 1979, S. 335.

<sup>9</sup> *Hellwig*, DStR 1979, S. 335.

<sup>10</sup> *Hellwig*, DStR 1979, S. 335.

als Gewinn realisiert werden. Steuerentstrickung ist dann die „Besteuerung eines Fiktivgewinns wegen des Erlöschens einer Anwartschaft“<sup>11</sup>, aber mitnichten „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“<sup>12</sup>, wie einst der Bundesminister für Finanzen vortrug.<sup>13</sup>

## 1. Markteinkommensentscheidung und Steuerzugriffsentstrickung

Der Umsatzakt am Markt verkörpert die „natürliche Realisation“. Ein nicht realisierter Wert wird „im Marktgeschehen bestätigt“<sup>14</sup>. Der Marktpreis für das Wirtschaftsgut bestätigt wiederum das Einkommen des Steuerpflichtigen als Indikator seiner Leistungsfähigkeit. Die Gewinnbesteuerung erfolgt auf diese Weise anhand verlässlicher Indikatoren.<sup>15</sup> Dem steht die „künstlich herbeigeführte Realisation“ gegenüber, eine Durchbrechung des dem Ertragsteuerrecht innewohnenden Realisationsprinzips. Künstliche Realisation geht auf das System der Gewinnermittlung zurück, ist innerstaatlich oder interterritorial. Natürliche und künstliche Realisation können begrifflich in Markteinkommensentscheidung und Steuerzugriffsentstrickung überführt werden.

### a) Markteinkommensentscheidung

Auch mit dem Realisationsakt der Veräußerung vollzieht sich Entstrickung: in ihrer natürlichsten Form. Der Veräußerung als „Normalfall der Ertragsrealisation“<sup>16</sup> liegt eine erfolgswirksame Vermögensumschichtung innerhalb des Betriebsvermögens<sup>17</sup> zugrunde. Der Umsatzakt am Markt ist Realisationstatbestand; Gewinn<sup>18</sup> wird buchmäßig ausgewiesen und tatsächlich

---

<sup>11</sup> *Hellwig*, DStR 1979, S. 335.

<sup>12</sup> BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175 (176).

<sup>13</sup> Amtierender Bundesminister der Finanzen 1969 war Franz Josef Strauß. BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175 (175 f.); *Hellwig*, DStR 1979, S. 335; *Vogel*, StuW 1974, S. 193.

<sup>14</sup> *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 350. Nach *Birk* ist es ein grundsätzliches Verständnis, dass „Einkommen aus Leistungen am Markt resultiert“, in: DStJG 34 (2011), S. 11 (15).

<sup>15</sup> Erstes Kapitel: B.V.1.b)aa).

<sup>16</sup> *Lang*, in: DStJG 1981, S. 45 (62).

<sup>17</sup> *Lucky*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, S. 32; BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381 (383).

<sup>18</sup> Die Erfolgsbeiträge können positiv sowie negativ sein, *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 248.

erwirtschaftet.<sup>19</sup> Das eingesetzte Vermögen<sup>20</sup> wird für einen Gegenwert hergegeben, zumeist in Form liquider Mittel. Gewinne erwirtschaftet der Unternehmer durch seine Entscheidung, am Markt teilzunehmen. Entstrickung korrespondiert mit dem Leistungsaustausch und sichert die staatliche Teilhabe am unternehmerischen Erfolg.<sup>21</sup> Entstrickung ist hier die Folge einer Markteinkommensentscheidung.

## b) Kategorien der Steuerzugriffsentstrickung

Der inzwischen feststehende Begriff der Wegzugsbesteuerung erfasst einen Teilbereich der Entstrickungsbesteuerung, tatbestandlich den grenzüberschreitenden Verzug. Zuzuordnen ist die Wegzugsbesteuerung der Kategorisierung „Fiskalentstrickung“: Darunter zu fassen sind Bewegungen von Steuersubstrat, die aufgrund der Beteiligung verschiedener Steuersouveräne ohne Sonderregeln zu einem (vermeintlichen) Verlust des Besteuerungsrechtes führen.<sup>22</sup> Die „vermögensrechtliche Betriebsentstrickung“ beschreibt dagegen die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen den Vermögensbereichen eines Steuerpflichtigen. Für beide Typen der Steuerzugriffsentstrickung sieht das Gesetz die Zwangsentstrickung vor. Herbeigeführt, um Steuersubstrat zu sichern, fehlt hier das Wesensmerkmal der Realisation. So knüpft das Ertragsteuerrecht für die Aufdeckung der stillen Reserven an einen Ersatzrealisationstatbestand an.<sup>23</sup>

## 2. Entstrickungslogik

Entstrickung lässt sich aus einzelnen Gesetzelementen herleiten, nicht anhand plakativer Überschriften und deskriptiver Konzeptionen ablesen. Innerstaatliche Entstrickung folgt konsequent aus der Grundentscheidung zur Reinvermögenszuwachs­theorie im Rahmen der Gewinneinkunftsarten und damit einer Systementscheidung. Die Reinvermögenszuwachs­theorie für Gewinneinkunftsarten und die Quellentheorie für Überschusseinkünfte sind historisch gewachsen und halten seit dem 19. Jahrhundert den Dualismus der Einkunftsarten aufrecht.<sup>24</sup> Die

---

<sup>19</sup> Luckey, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, S. 32 ff.; Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 247 ff.

<sup>20</sup> Bode, in: Kirchhof, EStG § 4 Rn. 8.

<sup>21</sup> Seiler, in: FS Isensee, S. 875 (878); Hufeld, in: FS Isensee, S. 857 (860), zur Teilhabe: „wohlndisiert und individualisiert“. Zur Teilhabe und dem Grundsatz „No taxation without representation“ Wiese, Das Internationale Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen Welthandel, Nationalstaat und Demokratie, S. 14 f.

<sup>22</sup> Zur Fiskalentstrickung Erstes Kapitel:A.II.2.

<sup>23</sup> Wassermeyer, BB 1994, S. 1.

<sup>24</sup> Vgl. Erstes Kapitel:B.II.

Reinvermögenszuwachs­theorie verbindet Einkünfte mit dem Vermögens­stammelement, während die Quellentheorie sich auf den Zufluss von Einkünften aus bestimmten Quellen beschränkt und Wertveränderungen im Vermögens­stamm außer Acht lässt. Die Fiskal­entstrickung hingegen ist ein Phänomen der Internationalisierung. Während sich die Wirtschaft internationalisiert, bleibt der Fiskus national organisiert. Mit dem Europäischen Binnenmarkt tritt eine weitere Raum-Dimension<sup>25</sup> hinzu.

#### a) Stille Reserven – Bildung und Auflösung

Erst die Reinvermögenszuwachs­theorie erfordert das System der Ver- und Entstrickung.<sup>26</sup> Latente Wertzuwächse resultieren aus der Umsetzung steuer- und handelsbilanzrechtlicher Vorschriften – planmäßige Abschreibungen, Bildung von Rückstellungen/-lagen und Wertberichtigungen (außerplanmäßige Abschreibungen, wertmäßig beeinflusst durch etwaige Zuschreibungen). Zudem unterliegen Werte volkswirtschaftlichen Mechanismen, sodass Wertverschiebungen auch auf inflationäre oder realwirtschaftliche Veränderungen der Geld- bzw. Marktwerte zurückzuführen sind. Stille Reserven tauchen grundsätzlich nicht in der Bilanz auf.<sup>27</sup>

Innerhalb des Privatvermögens wirken sich Bilanzierungsvorschriften nicht aus. Der Steuerpflichtige weiß sein Privatvermögen im grundsätzlich nicht steuerbaren Bereich und ist erst recht nicht zur Bilanzierung verpflichtet. Doch auch im Privatvermögen können sich über Jahre hinweg stille Reserven bilden, die der Besteuerung unterliegen – etwa im Rahmen einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Kommt es zur Veräußerung der Beteiligung i.S.d. § 17 des deutschen EStG<sup>28</sup>, sind die stillen Reserven – die neben inflationären Effekten insbesondere auf eine Marktwertsteigerung zurückzuführen sind – im Privatvermögen zu besteuern.<sup>29</sup>

#### b) Entstrickungsobjekt

Entstrickungsobjekt sind das einzelne Wirtschaftsgut,<sup>30</sup> eine Akkumulation desgleichen bis hin zur Gesamtheit eines Gesellschaftsvermögens oder die

---

<sup>25</sup> *Hufeld*, Ubg 2011, S. 504 (505).

<sup>26</sup> BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 40 zum System des EStG.

<sup>27</sup> *Winnfeld*, Bilanz-Hb., Rn. 1925 ff.

<sup>28</sup> Zum Entstrickungstatbestand des § 6 AStG Erstes Kapitel:A.II.2.d).

<sup>29</sup> Zur Besteuerung im Privatvermögen Viertes Kapitel:B.I.1.b).

<sup>30</sup> A.A. *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, S. 34; *Kessler/Huck*, StuW 2005, S. 193 (197).