

§ 10 Passive Entstrickung: Sind Brexit und MLI steuerpflichtig?

Ekkehart Reimer

Zu den wichtigsten Schauplätzen des Außensteuerrechts gehört die sog. Entstrickung werthaltiger Wirtschaftsgüter. Entstrickungstatbestände sind nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt; Vorbild aller Entstrickungstatbestände ist vielmehr die reguläre Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch einen in Deutschland steuerpflichtigen Veräußerer an einen in- oder ausländischen Erwerber: Soweit sie über einen reinen Aktivtausch hinausgeht, weil das Wirtschaftsgut stille Reserven enthält, d.h. der Veräußerungserlös den (steuer)bilanziellen Buchwert übersteigt, entsteht ein steuerbarer Veräußerungsgewinn. Vorbehaltlich von Vorschriften wie § 3 Nr. 40 EStG, § 3 Nr. 41 lit. b EStG oder § 8b Abs. 2 KStG fließt er in die nach innerstaatlichem Recht gebildete einkommen-, körperschaft- und gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage ein.

I. Entstrickungstatbestände

Insbesondere Sachverhalte mit Auslandsberührung können Entstrickungen aber auch auslösen, ohne dass eine Veräußerung vorliegt. Wenn ein Wirtschaftsgut, in dem stille Reserven ruhen, aus der deutschen Besteuerung ausscheidet, kann es in der logischen Sekunde vor diesem Ausscheiden zum Eingreifen eines gesetzlichen Entstrickungstatbestands kommen. Das Bewusstsein dafür, wie vielfältig die Gründe für ein derartiges Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus der deutschen Besteuerung ist, ist im Laufe der Jahrzehnte langsam, aber stetig gewachsen. Der Reichsfinanzhof hatte den sog. finalen Entnahmebegriff im Jahr 1936 geprägt¹; der BFH ist ihm über sechs Jahrzehnte lang gefolgt². Der Gesetzgeber erstreckte den

¹ RFH, Urt. v. 21.10.1936 – VI A 473/35 –, RStBl. 1937, 424.

² Unter ausdrücklicher Berufung auf die o.g. Entscheidung des RFH: BFH, Urt. v. 16.7.1969 – I 266/65 –, BFHE 97, 342 = BStBl. II 1970, 175; ferner BFH, Urt. v. 28.4.1971 – I R 55/66 –, BFHE 102, 374 = BStBl. II 1971, 630; Urt. v. 30.5.1972 – VIII R 111/69 –,

Rechtsgedanken 1972 mit der *Lex Horten* (§ 6 AStG³) auf wesentliche Beteiligungen im Privatvermögen.

Durch eine innovative Änderung seiner Rechtsprechung brach der Erste Senat des BFH im Jahr 2008⁴ dann mit dem finalen Entnahmebegriff: Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) stehe einer sofortigen Gewinnrealisation bei Überführung eines Einzelwirtschaftsguts aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte auch dann entgegen, wenn die ausländischen Betriebsstättengewinne aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) von der Besteuerung im Inland freigestellt sind. Vielmehr geböten die DBA in Betriebsstättenfällen (vgl. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) eine proratarische Aufteilung der hüben und drüben entstandenen stillen Reserven; die vor der Entstrickung im Inland entstandenen stillen Reserven hafteten dem hinausverlagerten Wirtschaftsgut nicht (länger) an, sondern blieben dem inländischen Stammhaus zugeordnet und unterlägen mithin nicht der abkommensrechtlichen Freistellung (vgl. Art. 23A Abs. 1 OECD MA).

Dieses Abrücken von einer statisch-binären Zuordnung von Wirtschaftsgütern zugunsten einer Aufteilung der stillen Reserven auf dem Zeitstrahl ist steuerrechtlich – auch in der Rückschau – überzeugend. Das Urteil hat daher auch international zu Recht viel Beachtung gefunden. Nebenbei ist es auch ein Lehrstück funktionierender Gewaltenteilung: Die Judikative hat die Verantwortung (bewusst?) wieder dem Gesetzgeber übertragen und damit überzeugend gezeigt, dass das richtige Verständnis der Gewaltenteilung Absichtungen auf der Zeitachse erfordern kann. Tatsächlich

BFHE 106, 198 = BStBl. II 1972, 760; Urt. v. 16.12.1975 – VIII R 3/74 –, BFHE 117, 563 = BStBl. II 1976, 246; Urt. v. 24.11.1982 – I R 123/78 –, BFHE 137, 59 = BStBl. II 1983, 113; Urt. v. 19.2.1998 – IV R 38/97 –, BFHE 186, 42 = BStBl. II 1998, 509

³ Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) v. 08.09.1972, BGBl. I 1972, 1713; speziell zu § 6 AStG und seiner Fortentwicklung *Noah Zimmermann*, Das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Wächtler* – Entscheidung, Folgen und Reform des § 6 AStG (in diesem Band), S. 87 ff.

⁴ BFH-Urt. v. 17.7.2008 – I R 77/06 –, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 = FR 2008, 1149; dazu statt aller *Dietmar Gosch*, BFH-PR 2008, 499; *Norbert Schneider/Wolfgang Oepen*, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; *Xaver Ditz*, IStR 2009, 115; *Ulrich Prinz*, DB 2009, 807; *Arne Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht. IFSt-Schrift 487 (2013).

hat die Entscheidung des BFH erneut den Gesetzgeber auf den Plan gerufen. In steter Auseinandersetzung mit den Grundfreiheiten des AEUV fügte er – beginnend mit dem SEStEG⁵ – unterschiedlichen Orts (und nicht immer konsistent) neue Entstrickungsregelungen in das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ein. Zu ihnen zählen insbesondere die Erweiterung des gesetzlichen Entnahmebegriffs in § 4 Abs. 1 Sätze 3 ff. EStG, aber auch die Regelungen in §§ 16 Abs. 3a und 17 Abs. 5 EStG, 6 AStG, 12 Abs. 1 und Abs. 3 KStG sowie 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG⁶. Teilweise werden diese Entstrickungstatbestände durch Stundungsregelungen abgemildert⁷, teilweise führen sie zu einer sofortigen Belastung des Steuerpflichtigen.

II. Sachverhaltsverwirklichung als „aktive Entstrickung“

Die meisten dieser Vorschriften knüpfen – jedenfalls in einer Tatbestandsalternative – daran an, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Typischerweise werden Ausschluss und Beschränkung durch eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen bewirkt – die Verlagerung seiner Ansässigkeit, bei Doppelansässigkeit durch den Wechsel der abkommensrechtlichen (Primär-)Ansässigkeit (vgl. Art. 4 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA) oder auch durch die Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine – bestehende oder neu errichtete – ausländische Betriebsstätte.

Grammatikalisch fehlt aber den Tatbeständen das aktive Subjekt. Zwar bleibt es richtig, dass der Entstrickungstatbestand in erster Linie erfüllt wird, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland dadurch beschränkt oder ausgeschlossen wird, dass Private steuererhebliche Tatsachen in einer Weise verwirklichen, die dann von Rechts wegen zum Übersprung des Besteuerungsrechts auf einen ausländischen Staat führt.

⁵ SE-Steuer Einführungsgesetz v. 12.12.2006,

⁶ Überblick bei *Andreas Benecke*, Gelöste und ungelöste Fragen der Entstrickungsbesteuerung, in: Jürgen Lüdicke (Hrsg.), Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht (2016), S. 129 ff.

⁷ § 4g EStG: Bildung eines Ausgleichspostens bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG.

III. Der Abschluss von DBA als „passive Entstrickung“

In zweiter Linie deckt der Wortlaut der Entstrickungsnormen aber auch gleichsam sachverhaltslose, allein aus der Sphäre des Rechts stammende Beschränkungen oder Ausschlüsse des deutschen Besteuerungsrechts ab. Es liegt auf dieser Linie, dass das Bundesfinanzministerium⁸ nach Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder im Oktober 2018 die erstmalige Anwendung eines DBA insoweit als Entstrickungsvorgang wertet, als für bestimmte Sachverhalte die schon aufgelaufenen stillen Reserven im Zeitpunkt einer künftigen Veräußerung oder Entnahme in Deutschland nicht mehr ungehindert besteuert werden dürften, sondern unter dem neuen DBA ganz oder teilweise der Besteuerung des ausländischen Staates unterstellt sind.

In diesen Fällen der sog. „passiven Entstrickung“ ist es also allein die Änderung der Abkommens- und Gesetzeslage, die eine veräußerungsgleiche Belastung des Steuerpflichtigen auslöst. Dieser selbst hat dagegen keine steuerbare Handlung vollzogen; nicht einmal ein rechtserhebliches Unterlassen ist als solches tatbestandlicher Auslöser dieser Belastung⁹.

IV. Der Brexit als passive Entstrickung

Entsprechendes gilt für den Vollzug des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union. Ohne gesetzliche Abfederungen hätten z.B. die vor dem Brexit vollzogenen Verlagerungen von Wirtschaftsgütern von Deutschland in das Vereinigte Königreich (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) zur Auflösung der nach § 4g Abs. 1 EStG gebildeten Ausgleichsposten, d.h. zu einer sofortigen Steuerwirksamkeit der Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG geführt (§ 4g Abs. 2 Nr. 2 EStG), weil ein in das Vereinigte Königreich verlagertes Wirtschaftsgut durch den Brexit aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausscheidet. Diese Auflösung hat der Gesetzgeber aber durch Einführung eines § 4g Abs. 6 EStG durch das Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG)¹⁰ verhindert.

⁸ BMF v. 26.10.2018 – IV B 5-S 1348/07/10002-01 –, BStBl. I 2018, 1104.

⁹ Zur Kritik unten VII.

¹⁰ Gesetz v. 25.03.2019, BGBl. I 2019, 357. Zu dessen Regelungen auch *Stephan Kudert*, Referentenentwurf: Brexit-Steuerbegleitgesetz soll steuerliche Nachteile abfedern,

In ähnlicher Weise hat der Gesetzgeber schädliche steuerliche Konsequenzen des Brexit für den Einsatz der zahlreichen nach englischem Recht gegründeten Limiteds mit Geschäftsleitung in Deutschland unterbunden. An sich hätte der Brexit von Rechts wegen zu ihrer Liquidation geführt. Ein neu eingefügter § 12 Abs. 4 KStG ordnet nun aber an, dass einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit statutarischem Sitz (§ 11 AO) im Vereinigten Königreich (auch) nach dem Brexit das Betriebsvermögen ununterbrochen zuzurechnen ist, das ihr bereits vor dem Austritt zuzurechnen war.

Diese Regelungen tragen allerdings wenig zum Verständnis des Phänomens der passiven Entstrickung insgesamt bei. Sie klären zwar die Anlässe. Unklar bleibt aber die Position des Gesetzgebers zur passiven Entstrickung über die konkret benannten Brexit-Fälle hinaus. Der isolierte Blick allein auf die gesetzliche Regelung spricht zunächst dafür, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass es ohne die Korrekturen durch das Brexit-Steuerbegleitgesetz zur sofortigen Entstrickung gekommen wäre; die allgemeine Vermutung, dass gesetzliche Neuregelungen konstitutiven Charakter haben, legt also die grundsätzliche Anerkennung des Instituts der passiven Entstrickung durch den Gesetzgeber nahe. Genau diese Deutung wird aber durch die Gesetzesbegründung konterkariert. Die Regierungsbegründung betont mehrfach, die einschlägigen Regelungen hätten nur klarstellenden Charakter¹¹. Damit bewendet es bei der Erkenntnis, dass die passive Entstrickung in den Brexit-Fällen unerwünscht ist. Ob den Regelungen des Brexit-StBG insoweit ökonomisches Kalkül oder verfassungsrechtliches Unbehagen zugrunde liegt, lässt das Gesetz nicht erkennen; darauf ist aber zurückzukommen¹².

PIStB 2018, 336; *Andreas Benecke*, Koordinierter oder unkoordinierter Brexit – wie geht es weiter mit den Steuerbeziehungen zu Großbritannien?, FR 2019, 295 ff.; *Ekkehart Reimer*, Nach dem Brexit: Die Zukunft der europäischen Steuerrechtsordnungen, in: *Kramme/Baldus/Schmidt-Kessel* (Hrsg.), *Brexit und die juristischen Folgen*, 2. Aufl. (2020), S. 389-421.

¹¹ Regierungsentwurf v. 28.01.2019, BT-Drs. 19/7377, S. 2, 17, 20 f.

¹² S. aber unten VII.

V. Die Umsetzung des MLI als passive Entstrickung?

Bei Vorbereitung und Verabschiedung des deutschen Gesetzes zur Umsetzung des Mehrseitigen BEPS-Übereinkommens (MLI)¹³ ist im Jahr 2020 deutlich geworden, dass auch die Umsetzung dieses völkerrechtlichen Vertrags passive Entstrickungen auslösen kann. Das MLI verpflichtet Deutschland zur Anpassung von mindestens 14 seiner rund 100 DBA an die Ergebnisse des BEPS-Prozesses. Zu diesen Anpassungen gehört die Einführung bzw. Ausweitung der Regelungen über die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften; Art. 9 MLI gleicht die einschlägigen Klauseln in bilateralen DBA an den neuen Art. 13 Abs. 4 OECD-MA an¹⁴.

Obwohl im Schrifttum und ausdrücklich auch in der Sachverständigenanhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 16.09.2020 mehrfach auf die damit drohenden zusätzlichen Fälle einer passiven Entstrickung hingewiesen wurde¹⁵, hat der Gesetzgeber nun – anders als noch 2019 im Brexit-StBG¹⁶ – keine Klärung herbeigeführt und damit Abhilfe geschaffen; auch Text¹⁷ und Regierungsbegründung¹⁸ des Zustimmungsgesetzes schweigen zu dieser Frage.

Zwar war die Entstrickungsfrage – streng genommen – noch nicht zwingend in diesem Zustimmungsgesetz zu beantworten. Weil Deutschland das MLI nicht als *self executing* ansieht, sondern ihm nur Verpflichtungswirkung beimisst und sich vorbehalten hat, dessen Umsetzung (= die textliche Änderung der betroffenen bilateralen DBA) im Nachgang bilateral und

¹³ Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung v. 22.11.2020, BGBl. II 2020, 946.

¹⁴ Näher unten VI.

¹⁵ Statt aller *Arne Schnitger*, Schriftliche Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Internet: <https://www.bundestag.de/resource/blob/792478/a19f4363a727477ac4d257eb901bdfa9/06-Schnitger-data.pdf> (13.10.2020).

¹⁶ Oben IV.

¹⁷ Oben Fn. 13.

¹⁸ BT-Drs. 19/20979.

gleichsam „von Hand“ vornehmen zu dürfen¹⁹, ist das Inkrafttreten des MLI-Zustimmungsgesetzes weder eine notwendige noch eine hinreichende Bedingung für die passive Entstrickung. Vielmehr wird es auf die innerstaatliche Umsetzung der bilateralen Revisionsabkommen oder -protokolle ankommen, die indes bislang noch nicht unterzeichnet und im parlamentarischen Verfahren approbiert worden sind²⁰.

VI. Doppelter Kontrollverlust: Passive Entstrickung von Anteilen an Immobiliengesellschaften

Als Musterbeispiel der passiven Entstrickung durch Abschluss oder Änderung eines DBA werden bereits in dem einschlägigen BMF-Schreiben von 2018²¹ die dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA²² entsprechenden Regelungen genannt, die nun durch das MLI auf weitere DBA erstreckt werden²³. In der Sache enthalten sie eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass Veräußerungsgewinne unter dem OECD-MA und der ganz überwiegenden Mehrzahl der deutschen DBA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zur ungehinderten Besteuerung überlassen sind (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Für in Deutschland ansässige Veräußerer wird dieses bislang ungehinderte Besteuerungsrecht Deutschlands durch die dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA für diejenigen Fälle eingeschränkt oder nach Maßgabe des Methodenartikels (vgl. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) sogar

¹⁹ Zu dem entsprechenden Vorbehalt Deutschlands nach Art. 35 Abs. 7 MLI s. Federal Republic of Germany – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Internet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf> (14.09.2020); deutscher Text: BT-Drs. 19/20979, S. 87.

²⁰ Allerdings wurden bereits in einigen nicht dem MLI unterstellten deutschen DBA einschlägige Änderungen der Verteilungsnormen über Veräußerungsgewinne vorgenommen; s. zuletzt das Änderungsprotokoll v. 15.12.2020 zum DBA Estland (1996), durch das ein dem Art. 9 MLI entsprechender Art. 13 Abs. 1a in dieses bilaterale DBA eingefügt worden ist. Für diese Änderungen gilt das oben (III.) Gesagte.

²¹ Oben Fn. 8.

²² „Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in Article 6, situated in that other State.“

²³ Oben V.

ausgeschlossen, in denen Gegenstand der Veräußerung Anteile an Gesellschaften oder Trusts sind, deren Wert zu mehr als der Hälfte durch unbewegliches Vermögen unterlegt ist, das in dem anderen DBA-Vertragsstaat belegen ist.

Diese Klauseln verschärfen das Problem einer für den Steuerpflichtigen unvorhersehbaren und nicht beeinflussbaren Belastung aus zwei Gründen. Erstens gilt für sie, was für jede passive Entstrickung gilt: Sie tritt unabhängig von einem bestimmten (tatbestandlichen) Verhalten des Steuerpflichtigen ein. Der Belastung fehlt damit ein spezifischer Handlungstatbestand, der zeitlich und sachlich mit der Tatbestandsverwirklichung verbunden wäre. Zu denken ist zwar hilfsweise an den vorangegangenen Erwerb der Anteile. Auch er bildet indes keinen tauglichen Verhaltenstatbestand. Denn der Zusammenhang zwischen Erwerb und Belastungstatbestand ist zeitlich, räumlich und sachlich diffus und unspezifisch; insbesondere fehlt jeder Konnex zur Bemessungsgrundlage. Auch das bloße Innehaben des Anteils zum Zeitpunkt der passiven Entstrickung scheidet als Verhaltenstatbestand aus, denn dieses Innehaben ist ein passiver Zustand, d.h. weder aktives Tun noch rechtserhebliches, weil hinlänglich konturiertes Unterlassen. Im Ergebnis hat daher die passive Entstrickung für den Steuerpflichtigen etwas Unentrinnbares. Sie bricht aus der Grundentscheidung des § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG für einen dreigliedrigen Steuertatbestand (Zustands-, Handlungs- und Erfolgstatbestand) aus. Derartige Systembrüche mögen zwar im Einzelfall einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung zugänglich sein. Sie scheidet hier aber aus. Das Verlust des Besteuerungsrechts entstammt nicht der Verantwortungssphäre des Steuerpflichtigen, sondern beruht auf einer bewussten und aktuellen Gestaltungsentscheidung des Bundes in Ausübung seiner auswärtigen Gewalt. Der Bund selbst kann sich indes nicht hinter einem Sachzwang verstecken, den er selbst in den Abkommensverhandlungen herbeigeführt hat.

Zweitens weist die passive Entstrickung im Kontext des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA aber auch die Besonderheit auf, dass bei Abschluss und Inkrafttreten eines neuen DBA noch nicht feststeht, ob es jemals zu einer tatbestandlichen Veräußerung kommt. Denn Art. 13 Abs. 4 OECD-MA greift nur ein, wenn die 50-Prozent-Schwelle zu irgendeinem Zeitpunkt in dem Betrachtungszeitraum überschritten war, der 365 Tage vor der Veräußerung beginnt und mit der Veräußerung endet. Da die passive Entstrickung

in der logischen Sekunde vor Anwendungsbeginn des neuen DBA stattfindet (nur dann kann sie dem nachfolgenden Abkommenschutz zuvorkommen), kann das Entnahmesurrogat i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (noch nicht mit den Parametern einer den Abkommenstatbestand erfüllenden (fiktiven) Veräußerung angereichert werden – etwa in dem Sinne, dass es darauf ankommt, ob die Immobilienquote von 50 Prozent an einem der 365 dem Anwendungsbeginn des neuen DBA vorausliegenden Tage überschritten war. Umgekehrt wäre es aber erst recht unvertretbar (und insbesondere nicht einmal durch das BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2018²⁴ gefordert), jede Anteilsveräußerung der passiven Entstrickung zu unterwerfen, wenn und weil eine abstrakte, bislang indes noch zu keinem Zeitpunkt realisierte Möglichkeit besteht, dass die Zielgesellschaft später einmal die Immobiliarschwelle des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA überschreiten könnte. Auch ist zweifelhaft, ob schon die bloße Möglichkeit, dass es später zu einer Veräußerung unter den Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA kommen könnte, ihrerseits schon eine „Beschränkung des Besteuerungsrechts“ ist. Das wäre jedenfalls dann zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige darlegen könnte, dass er die Jahresfrist für sich als Sperrfrist betrachtet und etwa Vorkehrungen dafür getroffen hat, dass er etwaige Anteilsveräußerungen immer nur jenseits der Jahresfrist vornimmt²⁵.

Nimmt man beide Punkte zusammen, wird deutlich, wie erratisch die passive Entstrickung ist. Sie greift ein, wo keine tatbestandliche Veräußerung nachgefolgt wäre, und greift nicht ein, wo ein Anteil durch eine spätere Erhöhung der Immobilienquote der Zielgesellschaft durchaus noch in den Anwendungsbereich von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA hineinwachsen könnte.

VII. Kritik

Soweit die Finanzverwaltung gleichwohl eine passive Entstrickung von Wirtschaftsgütern durch den Abschluss von DBA annimmt, verkürzt sie also den etablierten einkommen- und körperssteuerrechtlichen Steuertatbestand. Sie beraubt ihn der spezifischen Handlungselemente und bricht insoweit mit dem in sich folgerichtigen System des § 2 Abs. 1 und Abs. 2

²⁴ Oben Fn. 8.

²⁵ Vgl. bereits *Schnitger* (oben Fn. 15), S. 9.

EStG, der einen spezifischen Handlungstatbestand vorgibt²⁶: Die Steuer wird durch eine Einkunftserzielung ausgelöst; diese Einkunftserzielung wird durch ein menschliches Verhalten bestimmt und begrenzt.

Dieser Systembruch ist am allgemeinen Gleichheitssatz in seiner klassischen Ausprägung als Willkürverbot und seiner neueren Spielart als Konsequenzgebot („Folgerichtigkeit“) zu messen. Beide Dimensionen des Art. 3 Abs. 1 GG sind hier berührt; eine den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechende Rechtfertigung des Systembruchs misslingt. Die vorstehenden Überlegungen zeigen, dass in dem Institut der passiven Entstrickung gerade in den Fällen des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA eine letztlich zufällige Einmalbelastung des ruhenden Vermögens liegt. Derartige Belastungen verlassen den gesetzlich vorgezeichneten Grundtyp der Einkunftserzielungshandlung. Grundrechtlich, rechtsstaatlich und auch kompetenziell (Überschreiten der Ertragskompetenz aus Art. 106 Abs. 3 GG) sind sie verfassungswidrige Fremdkörper im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht.

Nachdem auch das Unionsrecht mit der in der ATAD²⁷ vorgegebenen Entstrickungsbesteuerung die passive Entstrickung nicht zwingend fordert²⁸, drängen Rechtssicherheit, Belastungsgleichheit, Willkürfreiheit und nicht zuletzt die finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung darauf, dass die steuergesetzlichen Entstrickungsnormen auf aktive, durch menschliches Verhalten ins Werk gesetzte Entstrickungen beschränkt bleiben. Die passive Entstrickung ist ein interpretatorischer Irrweg.

²⁶ Aus der Rspr. v.a. BVerfG, Urt. v. 30.9.1998, BVerfGE 99, 88 (95).

²⁷ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. EU L 193 v. 19.7.2016, S. 1.

²⁸ Art. 5 ATAD knüpft an die „Übertragung von Vermögenswerten“ (*transfer of assets, transfert d'actifs*) an. Dieser Terminus wird durch Art. 2 Abs. 6 ATAD als „Vorgang, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben“ definiert. Der Begriff des „Vorgangs“ (*an operation, une opération*) zielt auf Handlungen in der äußeren Wirklichkeit, nicht auf Rechtsänderungen.