

---

**Datum:** 28.03.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 2159/15  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2019:0328.15K2159.15.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, I R 30/19

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob eine teilentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft § 6 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 Außensteuergesetz (AStG) unterliegt. 1

Der inzwischen verstorbene Herr P übertrug mit notarieller Urkunde vom 30. September 2009 an seinen Sohn, Herrn P1, einen Geschäftsanteil i.H.v. 28000 € am – insgesamt 50000 € betragenden - Stammkapital der U-Gesellschaft mit Sitz in A. Die Gesellschaft war eingetragen im Handelsregister beim Amtsgericht A. Das Vermögen der Gesellschaft bestand im Zeitpunkt der Übertragung überwiegend aus Grundvermögen. 2

Die vom Sohn zu erbringende Gegenleistung betrug ... €. In unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang hatte Herr P weitere Geschäftsanteile an der Gesellschaft in Höhe von nominal 12000 € an seine Ehefrau, die Klägerin, Frau P2, übertragen. 3

Herr P1 besaß aufgrund seiner Geburt in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) die US-amerikanische Staatsbürgerschaft und war im Zeitpunkt der Übertragung in den USA ansässig. 4

5

Der Beklagte behandelte die vorstehenden Übertragungen an Herrn P1 und Frau P2 als teilentgeltliche Erwerbe und setzte für Herrn P einen steuerpflichtigen Übertragungsgewinn i.H.v. ... € für die Übertragung an den Sohn und i.H.v. ... € für die Übertragung an seine Ehefrau an.

Die Übertragungsvorgänge an die Ehefrau, die Klägerin, sind zwischen den Beteiligten unstreitig. 7

Der Beklagte war für den unentgeltlichen Teil der Übertragung an den Sohn der Auffassung, die Voraussetzungen für eine „Wegzugsbesteuerung“ nach § 6 AStG seien gegeben. Er ermittelte auf der Grundlage eines gemeinen Wertes i.H.v. ... € einen (weiteren) Veräußerungsgewinn i.H.v. ... €. 8

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer für Herrn P mit Bescheid vom 8. Dezember 2014 entsprechend fest (getrennte Veranlagung § 26a EStG). Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Einkommensteuerbescheid vom 8. Dezember 2014 nebst Anlagen Bezug genommen. 9

Den fristgerecht eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2015 als unbegründet zurück. 10

Er führte aus, die Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 AStG seien vorliegend in der Person des Herrn P erfüllt, da der Sohn zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sei. Es handele sich um einen sogenannten Ersatztatbestand zur eigentlichen Wegzugsbesteuerung. 11

§ 6 Absatz 1 S. 1 AStG sehe als Grundtatbestand die Besteuerung eines fiktiven, also noch nicht realisierten Gewinns aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige durch Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts seine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht verliere. Hierdurch sollte sichergestellt werden, dass Deutschland kein Besteuerungssubstrat, das während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht aufgebaut wurde, verloren gehe, wenn die Beteiligung erst nach der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht veräußert werde. Auch im Grundfall des Wegzugs des Steuerpflichtigen ins Ausland bliebe das Besteuerungsrecht an einem etwaigen Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, also nach nationalem Steuerrecht erhalten. Allerdings stehe Deutschland typischerweise das Besteuerungsrecht an einem entsprechenden Veräußerungsgewinn DBA-rechtlich nicht mehr zu. Ausnahmen bildeten Doppelbesteuerungsabkommen, die dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht zuwiesen (z.B. mit Argentinien, China, Indien, Korea etc.). Entsprechende Rechtsfolgen könnten sich auch ausnahmsweise aus DBA-rechtlichen Regelungen zur sogenannten Immobilien-Kapitalgesellschaft ergeben. Diese Regelung habe der Gesetzgeber aber nicht gewählt, sondern sich bewusst zu einer Regelung entschieden, die an die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht anknüpfe. Entsprechend gelte dies auch für den in § 6 Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 Außensteuergesetz geregelten Ersatztatbestand. 12

Es könne auch nicht von einer steuerlichen Ungleichbehandlung der unentgeltlichen Übertragung der Anteile auf die Ehefrau und den Sohn ausgegangen werden, da kein vergleichbarer Sachverhalt vorliege. Denn bei der Übertragung an die Ehefrau verliere die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht an einer Anteilsveräußerung nicht. Hierzu bilde jedoch der Sachverhalt zwischen Vater und Sohn einen Gegensatz. Es sei beispielsweise denkbar, dass sich in der Zukunft die Zusammensetzung des Vermögens der GmbH ändere, so dass die für die Qualifikation als so genannte Immobilien- 13

Kapitalgesellschaft erforderliche Quote des Immobilienvermögens unterschritten werde. Die Tatsache, dass zu irgendeinem Zeitpunkt vor der tatsächlichen Veräußerung die maßgebliche Quote vorgelegen habe, garantiere nicht, dass die Kapitalgesellschaft stets eine sogenannte Immobilien-Kapitalgesellschaft bleibe. Für Deutschland bestehe somit das Risiko, dass zukünftig das Besteuerungsrecht auf die USA als Ansässigkeitsstaat des Sohnes übergehen könne.

Ein Verstoß der Besteuerung gemäß § 6 AStG gegen Art. 24 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Vermeidung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (DBA USA) sei ebenfalls nicht gegeben, da bei einer Besteuerung gemäß § 6 AStG kein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliege. Denn die Besteuerung erfolge in der letzten juristischen Sekunde der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland. 14

Hiergegen hat Herr P Klage erhoben. 15

Er hat vorgetragen, gemäß 13 Absatz 1 des DBA stehe das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, ungeachtet der steuerlichen Ansässigkeit des Gesellschafters, jedenfalls der Bundesrepublik Deutschland als dem Belegenheitsstaat zu. Insoweit ergebe sich auch keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik für Immobilien-Kapitalgesellschaften. Er ist ferner der Auffassung gewesen, dass für den Fall dass die Qualifikation als Immobilien-Kapitalgesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt entfallen sollte, die Wegzugsbesteuerung bzw. ein Ersatztatbestand ausgelöst werde. Erst in diesem Zeitpunkt könne die vom Beklagten bereits jetzt vorgenommene Besteuerung erfolgen. 16

§ 6 AStG sei notwendig teleologisch zu reduzieren. Die Anwendung der Regelung der Wegzugsbesteuerung auf Fälle wie den vorliegenden führe zu einer Besteuerung in Fällen, in denen die mit der Wegzugsbesteuerung vom Gesetzgeber intendierte Schlussbesteuerung nicht notwendig sei, um das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zu erhalten. Es könne davon ausgegangen werden, dass - wenn der seinerzeitige Steuergesetzgeber den Fall des Weiterbestehens des Besteuerungsrechts gesehen hätte - dieser derartige Fälle von der Anwendung der Wegzugsbesteuerung ausgenommen hätte. Denn im vorliegenden Fall, in welchem Gegenstand der Übertragung Anteile an einer Immobiliengesellschaft seien, behalte Deutschland nach dem Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht. 17

Ohne eine entsprechende teleologische Reduktion des § 6 AStG ergäbe sich eine verfassungsrechtlich unzulässige Ungleichbehandlung. Der Kläger habe in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang Anteile an der Gesellschaft teilentgeltlich an seinen Sohn und an seine Ehefrau übertragen. Bezüglich des unentgeltlichen Teils der Übertragung an die Ehefrau seien in den übertragenen Anteilen ruhende stille Reserven aufgrund der Anwendbarkeit der so genannten „Fußstapfen-Theorie“ beim Überträger nicht der Einkommensbesteuerung unterworfen. Nach Auffassung des Beklagten seien die im Rahmen des unentgeltlichen Teils der Anteile an der nämlichen Gesellschaft auf den Sohn übertragenen stillen Reserven im Rahmen der Wegzugsbesteuerung hingegen der sofortigen Besteuerung zu unterwerfen. Dies stelle eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung dar. 18

Schließlich sei ein Verstoß gegen völkerrechtliche Verträge gegeben. So sei Art. XI Absatz 2 Satz 1 des Freundschafts-, Handels- und Schiffahrtsvertrages vom 29. Oktober 1954 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika (Bundesgesetzblatt II 1956, Seite 487 ff.) zu berücksichtigen. 19

Herr P ist nach Klageerhebung verstorben. Alleinerbin ist seine Ehefrau, Frau P2 geworden. Frau P2 hat erklärt, den Prozess fortführen zu wollen und sich dem Vortrag ihres zwischenzeitlich verstorbenen Ehemannes anzuschließen.	20
Die Klägerin beantragt,	21
unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 8. Dezember 2014 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 2015 eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung zu erlassen und dabei den Veräußerungsgewinn um ... € zu vermindern,	22
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen.	25
Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung.	26
<b>Entscheidungsgründe</b>	27
I. Die Klage ist unbegründet.	28
Der angefochten Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	29
1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört 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 Prozent beteiligt war (§ 17 Absatz 1 Satz 1 EStG in der Fassung vom 8.10.2009). Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert (§ 17 Absatz 2 Sätze 1 und 2 EStG in der Fassung vom 8.10.2009).	30
Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, ist auf Anteile im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 EStG auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (§ 6 Absatz 1 Satz 1 AStG). Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Satzes 1 stehen die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen gleich (§ 6 Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 AStG).	31
Diese Voraussetzungen sind sämtlich erfüllt.	32
Herr P hat (i. H. d. unentgeltlich übertragenen Teils) die Voraussetzungen des § 6 Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 AStG erfüllt. Er übertrug Anteile an einer Kapitalgesellschaft, an welcher er innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 Prozent beteiligt war, durch teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft auf seinen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Sohn P1. Das bestreitet auch die Klägerin nicht.	33

2. Eine teleologische Reduktion des § 6 AStG ist nicht geboten. Es ist nicht ersichtlich dass der Gesetzgeber, hätte er die vorliegende Fallkonstellation erkannt, den Vorgang von der Besteuerung ausgenommen hätte. 34
- Ob der Gesetzgeber Art. 13 DBA-USA, der bei Erlass des § 6 AStG bereits existierte, gesehen und berücksichtigt hat, kann dabei dahinstehen. 35
- Die Regelungen der Wegzugsbesteuerung und der entsprechende Ersatztatbestand des § 6 Absatz 1 Satz 2 AStG sollen sicherstellen, dass dem deutschen Fiskus durch den Wegzug oder den Ersatztatbestand der unentgeltlichen Übertragung in das Ausland kein im Inland entstandener Wertzuwachs entzogen wird. Steuersystematisch erstreckt § 6 AStG den Anwendungsbereich des § 17 EStG auf Sachverhalte, in denen es jenseits einer transaktionsbedingten Realisierung der in den Anteilen angesammelten Wertzuwächse nach dem Willen des Gesetzgebers einer vorgelagerten Abrechnung der stillen Reserven bedarf, um das deutsche Besteuerungsrecht hieran abzusichern (Häck in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, § 6 AStG, Rn. 21). Diesen Zweck erfüllt auch die Anwendung der Vorschrift im Streitfall. 36
- Selbst wenn Deutschland im speziellen Fall der Immobilienkapitalgesellschaft wegen der in Artikel 3 des DBA-USA normierten Regelung das Besteuerungsrecht nicht verlieren sollte, ist nicht ersichtlich, dass der historische Gesetzgeber insoweit den Ersatztatbestand nicht hätte zur Anwendung bringen wollen. Denn die von der Klägerin dargelegte Möglichkeit die Besteuerung in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Gesellschaft ihre Eigenschaft als Immobiliengesellschaft verliert, besteht faktisch nicht. Es ist nicht ersichtlich unter welchen Einkommensteuer auslösenden Tatbestand die Veränderung der Zusammensetzung des Gesellschaftsvermögens („Umschichtung“) zu subsumieren sein könnte. Ferner wird regelmäßig weder der Anteilseigner noch das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt Kenntnis hiervon erlangen. 37
3. § 6 Absatz 1 Satz 2 AStG verstößt auch nicht gegen Art 3 GG. 38
- Insbesondere stellt die unterschiedliche Behandlung der Übertragung der Anteile auf die (unbeschränkt einkommensteuerpflichtige) Ehefrau und den (nicht unbeschränkt steuerpflichtigen) Sohn keinen Verstoß gegen Art 3 GG dar. Art 3 GG gebietet nicht die gleiche Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte. Im Streitfall sind unterschiedliche Sachverhalte gegeben. Denn im Fall der unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehefrau, der Klägerin, verbleibt das Besteuerungssubstrat in Deutschland, im Fall des Sohnes wird es in die Vereinigten Staaten von Amerika transferiert. Gerade für diesen Fall wurde der Ersatztatbestand geschaffen. Auch im Hinblick darauf, dass die Vorschrift nur wesentliche Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG erfasst und eine Ausnahme zum Realisationsprinzip normiert (vgl auch Häck in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, § 6 ASTG, Rn. 145), hält der Senat die Besteuerung für mit Art 3 GG vereinbar (vgl. zum Ganzen BFH-Beschluss vom 17. Dezember 1997, I B 108/97, BFHE 185, 30, BStBl II 1998, 558 und BFH-Urteil vom 25. August 2009, I R 88,89/07, BB 2009, 2742). 39
4. Ferner ist kein Verstoß gegen Art. 24 DBA-USA gegeben. Art. 24 Absatz 1 DBA-USA verbietet jedem Vertragsstaat, Staatsangehörige des jeweils anderen Vertragsstaats unter ansonsten gleichen Verhältnissen höher als seine eigenen Staatsangehörigen zu besteuern. Dieses Verbot greift jedoch im hier zu entscheidenden Fall schon deshalb nicht ein, weil die Steuerpflicht des Herrn P nicht an eine Staatsangehörigkeit, sondern ausschließlich an den Wohnsitz und den gewöhnlichen Aufenthalt des Herrn P1 als Erwerber anknüpft. Die Besteuerung würde unter ansonsten gleichen Umständen in derselben Weise erfolgen, wenn 40

Herr P1 nicht Staatsbürger der USA wäre, sondern (ausschließlich) die deutsche Staatsangehörigkeit hätte. Angesichts dessen liegt ein Verstoß gegen Art. 24 Absatz 1 DBA-USA jedenfalls nicht vor.

5. Schließlich ist auch Art. XI des Freundschafts-, Handels- und Schiffahrtsvertrages zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika (BGBl II 1956, 488), der ebenfalls auf die Staatsangehörigkeit abstellt, im Streitfall nicht einschlägig. Im Übrigen lässt sich weder aus dem DBA-USA noch aus dem Freundschafts-, Handels- und Schiffahrtsvertrag ein allgemeiner Grundsatz des Inhalts ableiten, dass es über die dort getroffenen Regelungen hinaus in jedem Fall unzulässig ist, in den USA ansässige Personen höher zu besteuern als - unter ansonsten vergleichbaren Umständen - einen in Deutschland Ansässigen. Das Verbot einer Diskriminierung ist dort auf spezielle Tatbestände bezogen und damit zugleich auf diese Tatbestände begrenzt. Das schließt es aus, aus den genannten Verträgen ein allgemeines Meistbegünstigungsgebot abzuleiten (vgl auch BFH-Urteile vom 30. März 2011, I R 63/10, BFHE 233, 198, BStBl II 2011, 747 und vom 19. November 2003, I R 22/02, BFHE 205, 37, BStBl II 2004, 560). 41
6. Die Höhe des ermittelten Gewinnes ist nicht zu beanstanden. Sie ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. 42
- II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Absatz 1 FGO. 43
- Die Revision wird gemäß § 115 Absatz 2 Nr. 2 FGO zugelassen. Soweit ersichtlich ist die Frage der Besteuerung nach § 6 Absatz 1 Satz 2 AStG bei der Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft i.S.d. Art 13 Absatz 2 b) DBA USA bisher höchstrichterlich nicht entschieden. 44