

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Anpassung eines geänderten Verweises in Abs. 1 Nr. 5a
- Anpassung eines geänderten Verweises in Abs. 4
- Einfügung eines Verweises auf die Neuregelung in Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2
- Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

§ 6

Bewertung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. ²Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. ⁴Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.
- 1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes überstei-

ESTG § 6

- gen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). ²Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem anderen Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. ²Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.
 - 2a. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. ²Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. ³Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.
 - 2b. Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Absatz 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs) zu bewerten. ²Nummer 2 Satz 2 ist nicht anzuwenden.
 3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. ²Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
 - 3a. Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:
 - a) bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;

- b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;
 - c) künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen;
 - d) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zettanteilig in gleichen Raten anzusammeln. ²Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, sind zeitanteilig in gleichen Raten bis zum Beginn der jeweiligen Erfüllung anzusammeln; Buchstabe e ist insoweit nicht anzuwenden. ³Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre;
 - e) Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. ²Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. ³Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, ist der sich aus Buchstabe d Satz 3 ergebende Zeitraum maßgebend; und
 - f) bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden.
4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen; in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen, ²Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. ³Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. ⁴Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar

ESTG § 6

nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. ⁵Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.

5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut
 - a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist,
 - b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Absatz 1 oder Absatz 6 beteiligt ist; § 17 Absatz 2 Satz 5 gilt entsprechend, oder
 - c) ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Absatz 2 ist.
 - ²Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. ³Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.
- 5a. In den Fällen des **§ 4 Absatz 1 Satz 8** zweiter Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

(2)–(3) *unverändert*

(4) Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut außer in den Fällen der Einlage (**§ 4 Absatz 1 Satz 8**) unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5) ¹Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften

über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; **§ 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.** ²Satz 1 gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. ³Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

1. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt,
2. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt oder
3. unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

übertragen wird. ⁴Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist. ⁵Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. ⁶Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

(6)–(7) *unverändert*

ESTG § 6

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden. ²Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2009 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2009 zufließen.

...
(8b) ¹§ 4 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. ²Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2006 enden, gilt § 4 Absatz 1 Satz 3 für Fälle, in denen ein bisher einer inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieses Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder wenn das Wirtschaftsgut bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. ³§ 4 Absatz 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) gilt in allen Fällen, in denen § 4 Absatz 1 Satz 3 anzuwenden ist.

...
(16a) ¹§ 6 Absatz 5 Satz 1 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) gilt in allen Fällen, in denen § 4 Absatz 1 Satz 3 anzuwenden ist. ²§ 6 Absatz 5 Satz 3 bis 5 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. ³§ 6 Absatz 5 Satz 6 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Anteilsbegründungen und Anteilserhöhungen nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden.

...
Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am FG, zZt. München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Kessler/Huck, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, StuW 2005, 193; Mitschke, Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“, FR 2008, 1144; Blöchle, Anwendungsbereich für die Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nach Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“ beim Wegzug von Personengesellschaften, IStR 2009, 645 ff.; Ditz, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; Körner, Auf- und Umbau von Holdingstrukturen, IStR 2009, 1; Körner, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; Krüger/Heckel, Anpassung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze an das SEStEG, NWB 2009, 3638; Mitschke, Nochmals: Aufgabe der finalen Entnahmetheorie, FR 2009, 326; Prinz, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; Schneider/Oepen, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; Schneider/Oepen, Letztmals: Aufgabe der finalen Entnahmetheorie, FR 2009, 568; Schneider/Oepen, Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil zur (ua) Aufgabe der finalen Entnahmetheorie, FR 2009, 660; Ditz/Schneider, Änderungen

des Betriebsstättenerlasses durch das BMF-Schreiben vom 25.8.2009, DSiR 2010, 81 ff; Köhler, Entstrickungsbesteuerung bei Überführung auf ausländische Betriebsstätten?, in Festschr. Krawitz, Wiesbaden 2010, 213; Mitschke, Entstrickung und Verstrickung – BFH I R 77/06 und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, ISiR 2010, 95; Mitschke, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH und gesetzliches Entstrickungskonzept des SEstEG – wie geht es weiter?, Ubg. 2010, 355; Wassermeyer, Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, in Festschr. Krawitz, Wiesbaden 2010, 483.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 (Betriebsstättenerlass); v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888 (Änderung des Betriebsstättenerlasses); v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Der Gesetzgeber beabsichtigt mit der Einfügung des Verweises auf § 4 Abs. 1 Satz 4 in § 6 Abs. 5 Satz 1, die Besteuerung eines Entnahmegewinns bei der Überführung eines WG aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte gesetzlich abzusichern. J 10-1

Rechtsentwicklung: zur *Gesetzesentwicklung bis 2003* s. § 6 Anm. 2. J 10-2

- ▶ **StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): In Abs. 1 wurde eine neue Nr. 1a eingefügt, wonach zu den HK eines Gebäudes auch solche Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gehören, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die USt. 15 % der AK des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe HK).
 - ▶ **Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006** (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): Mit der Neufassung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 wird die sog. Ein-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen BV beschränkt.
 - ▶ **StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Einfügung eines neuen Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4, mit dem die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten der betrieblichen Nutzung zugeordnet werden.
 - ▶ **SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4):
- ▷ Erweiterung des Abs. 1 Nr. 4 um einen Halbsatz, wonach in Fällen, in denen hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG das deutsche Besteuerungsrecht iSd. § 4 Abs. 1 Sätze 3–5

ausgeschlossen oder beschränkt wird, eine (fiktive) Entnahme zum gemeinen Wert angenommen wird.

- ▷ In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b wurde die Angabe „§ 17 Abs. 1“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 1 oder 6“ und in dem Halbs. 2 die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 3“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ ersetzt. Hierbei handelt es sich um redaktionelle Anpassungen an die Änderungen des § 17.
- ▷ In Abs. 1 wurde die Nr. 5a neu eingefügt und regelt die Bewertung von WG, an denen ein deutsches Besteuerungsrecht durch Verstrickung begründet wird. Vorgeschrieben ist eine Bewertung mit dem gemeinen Wert.
- ▷ In Abs. 2 Sätze 1 und 4 wurde jeweils die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 und 6“ durch die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 bis 6“ ersetzt. Durch die Änderung soll sichergestellt werden, dass auch in den von Abs. 1 Nr. 5a erfassten „Verstrickungsfällen“ eine Sofortabschreibung für gWG in Anspruch genommen werden kann.
- ▷ In Abs. 4 wurde die Angabe „§ 4 Abs. 1 Satz 5“ durch die Angabe „§ 4 Abs. 1 Satz 7“ ersetzt. Hierbei handelt es sich um eine Änderung redaktioneller Art infolge der Verankerung eines allg. Entstrickungstatbestands in § 4.
- ▶ **JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 wurde die Angabe „Sätze 4 und 5“ durch die Angabe „Sätze 5 und 6“ ersetzt worden. Hierbei handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung im Zusammenhang mit der Einfügung eines neuen Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4 im Rahmen des StÄndG 2007 v. 19.7.2006. Die nachfolgenden Sätze verschoben sich entsprechend.
- ▶ **UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 wurde ein neuer Buchst. c eingefügt und darin geregelt, dass WG iSd. § 20 Abs. 2 im Fall der Einlage statt mit dem Teilwert höchstens mit den AHK anzusetzen sind. Abs. 2 Satz 1 wurde neu gefasst und die gWG-Grenze auf 150 € abgesenkt. Die Sätze 4 und 5 wurden aufgehoben, wodurch der bisherige Zwang zu Aufzeichnungen entfiel. Nach Abs. 2 wurde ein neuer Abs. 2a eingefügt (Sammelposten-AfA oder sog. Poolabschreibung, gleichmäßig über 5 Jahre).
- ▶ **JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Halbs. 2 wurde die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 5“ ersetzt und damit ein unzutreffender Verweis berichtigt.
- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Durch Streichung von Abs. 4 Satz 6 eine leer laufende Verweisung beseitigt; der

frühere Satz 7, in dem Satz 6 noch erwähnt war, wurde redaktionell an diese Streichung angepasst und neuer Satz 6.

- ▶ **Ges. zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009** (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 wurde aufgehoben und der neue Satz 5 redaktionell geändert.
- ▶ **BilMoG v. 25.5.2009** (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Abs. 1 Nr. 2b und Nr. 3a Buchst. f wurden neu eingefügt.
- ▶ **Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Abs. 2 und 2a wurden neu gefasst.
- ▶ **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 Satz 1 wird ein Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4 als Halbs. 2. aufgenommen.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 10-3

- ▶ **Abs. 4 und Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a:** Art. 1 Nr. 7 Buchst. a und b des JStG 2010 sind nach Art. 32 Abs. 1 des JStG 2010 am Tag nach Gesetzesverkündung, dh. am 14.12.2010 in Kraft getreten. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der an diesem Tag geltenden Fassung ordnet die erstmalige Anwendung der Regelungen für den VZ 2010 an.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4:** § 4 Abs. 1 Satz 4 gilt in allen Fällen, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist (§ 52 Abs. 8b Satz 3) und damit grundsätzlich für nach dem 31.12.2005 endende Wj. (§ 52 Abs. 8b Satz 1). Darüber hinaus ordnet § 52 Abs. 8b Satz 2 aber rückwirkend die Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 auch für Wj., die vor dem 1.1.2006 endeten, an, wenn in dem Fall des Regelbeispiels des Abs. 1 Satz 4 ein WG einer ausländ. Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind oder wenn bei einem beschränkt Stpfl. ein WG nicht mehr einer inländ. Betriebsstätte dieses Stpfl. zuzuordnen ist. Nach BMF v. 25.8.2009 (BStBl. I 2009, 888) bleiben jedoch vor dem 1.1. 2006 gebildete Ausgleichsposten hiervon unberührt. Hieran anknüpfend bestimmt § 52 Abs. 16a Satz 1, dass § 6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 in allen Fällen anzuwenden ist, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden *ist*. Demnach geht uE der intendierte rückwirkende Ausschluss des Buchwertansatzes in den Fällen des § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 ins Leere, in denen als Realisationstatbestand eine andere Norm als § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist, etwa die Realisation auf § 4 Abs. 1 Satz 2 oder einem Veräußerungstatbestand beruht (s. auch Anm. J 10-5). Die Rückwirkung kann allenfalls bis zur Einführung des § 6 Abs. 5 in der Ausgestaltung ab 2001 zurückreichen, nicht jedoch für die Rechtslage 1999/2000, als § 6 Abs. 5 in anderer Form eingeführt wurde (vgl. zu den Auswirkungen von BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 [BStBl. II 2009, 464]

auf Fälle vor 2001 Mitschke, FR 2008, 1144 [1145]; Mitschke, FR 2009, 326 [327]; Schneider/Oepen, FR 2009, 22 [27]).

J 10-4 Grund der Änderungen:

- ▶ **Abs. 4 und Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a:** Da in § 4 Abs. 1 ein neuer Satz 4 eingefügt wurde, stimmte der bisherige Verweis nicht mehr. Die Änderungen beinhalten redaktionelle Anpassungen (BTDrucks. 17/3549, 19).
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 und Sätze 2 und 3:** Der Gesetzgeber will durch die Neuregelung für Zwecke des Abs. 5 klarstellen, dass die Besteuerung der stillen Reserven nicht „sichergestellt“ ist, wenn ein WG einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist (BTDrucks. 17/3549, 19).

J 10-5 Bedeutung der Änderungen:

- ▶ **Abs. 4 und Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a:** Die Bedeutung der Änderungen erschöpft sich in der redaktionellen Anpassung.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2:**
 - ▷ **Sicherung der Besteuerung eines Überführungsgewinns:** Der Gesetzgeber geht davon aus, dass sowohl § 4 Abs. 1 Satz 4 als auch der Verweis in § 6 Abs. 5 Satz 1–3 klarstellende Regelungen beinhalten. Dies ist uE nicht der Fall. § 4 Abs. 1 Satz 4 iVm. Abs. 1 Satz 3 soll die Rechtslage nach der Entscheidung des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BStBl. II 2009, 464) iSd. Verwaltungsauffassung wiederherstellen (vgl. § 4 Anm. J 10-4f). Auf Ebene der Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 5 handelt es sich materiell-rechtl. ebenfalls um eine echte Neuregelung, da der Gesetzgeber konstitutiv den Buchwertzwang für die von der Norm erfassten Überführungsvorgänge in ausländ. Betriebsstätten ausschließen will.
Die Neuregelung mit dem Ziel, durch eine „entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4“ in § 6 Abs. 5 Sätzen 1–3 die Entstrickungsbesteuerung des § 4 Abs. 1 Satz 3 bei der Überführung eines WG aus dem Inland in eine ausländ. Betriebsstätte gesetzlich abzusichern, wirft viele neue Zweifelsfragen auf. Zudem sind im Zusammenhang mit der Anwendung des § 6 Abs. 5 bei Übertragungen auf ausländ. PersGes. ohnehin viele Zweifelsfragen nicht geklärt. Die „entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4“ in § 6 Abs. 5 soll die Auslegung des Merkmals in § 6 Abs. 5 Satz 1–3, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Ziel-BV „sichergestellt“ sein muss, in dem Sinne gesetzlich vorgeben, dass dies bei der Zuordnung eines WG zu einer ausländ. Betriebsstätte nicht der Fall ist.
 - ▷ **§ 4 Abs. 1 Satz 4 als treaty override:** Ob dies dem Gesetzgeber gelungen ist, hängt uE zunächst davon ab, ob § 4 Abs. 1 Satz 4 nicht als unzulässiger „treaty override“ anzusehen ist, da der Gesetzgeber dem Rechtsanwender durch eine nationale Vorschrift eine bestimmte abkommensrechtl. Würdigung vorgibt.

▷ *Aufgeworfene Zweifelfragen:* Geht man von der Wirksamkeit des § 4 Abs. 1 Satz 4 aus, muss für die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 in § 6 Abs. 5 Sätzen 1–3 bei Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte nunmehr genau zwischen Realisationstatbestand und Bewertungsvorschrift unterschieden werden. Abs. 5 Satz 1–3 ist uE eine reine Bewertungsvorschrift, die vorgreiflich das Eingreifen eines Realisationstatbestands erfordert, der Anlass für die Bewertung gem. Abs. 1 Nr 4 oder Abs. 5 Satz 1–3 gibt. Unklar ist, ob § 4 Abs. 1 Satz 4 eine bindende Auslegung für § 6 Abs. 5 entfalten kann, wenn als Realisationstatbestand nicht § 4 Abs. 1 Satz 3, sondern eine andere Vorschrift (etwa § 4 Abs. 1 Satz 2) zur Anwendung kommt. Unklar ist ferner, wie sich die Verweisung auf § 4 Abs. 1 Satz 4 in Fällen auswirkt, in denen DBA-Regelungen durch Aktivitäts- oder Rückfallklauseln oder die Regelungen in § 50d Abs. 9 und 10 ein deutsches Besteuerungsrecht für die Veräußerung von Betriebsstättenvermögen gewährleisten sollen. Zudem hat der Gesetzgeber mit der lapidaren Anordnung der „entsprechenden Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4“ in § 6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 kein bindendes Auslegungsergebnis für alle unter § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 fallenden Übertragungsformen von WG in ausländ. Betriebsstätten vorgegeben. § 4 Abs. 1 Satz 4 ordnet an, dass bei Zuordnung des WG zu einer ausländ. Betriebsstätte von einem „Ausschluss“ und der „Beschränkung“ des deutschen Besteuerungsrechts für Zwecke des § 4 Abs. 1 Satz 3 auszugehen ist. Das Merkmal „sichergestellt“ des § 6 Abs. 5 wird dort nicht in Bezug genommen. Zu bedenken ist weiter, dass bereits § 6 Abs. 5 Satz 1 in § 6 Abs. 5 Satz 2 und 3 selbst nur „entsprechend“ anzuwenden ist und die „entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4“ in § 6 Abs. 5 den Rechtsanwender weitgehend sich selbst überlässt. UE bestehen daher starke Zweifel an der inhaltlichen Bestimmtheit des Verweises und somit daran, ob der Gesetzgeber sein Ziel erreicht hat. Hält man den Verweis für zu unbestimmt, hätte dies zur Folge, dass selbst bei Vorliegen eines Realisationstatbestands entgegen der gesetzgeberischen Intention bei einer Entstrickung zwingend der Buchwert anzusetzen wäre. Hinzu kommt, dass die Norm in jedem Fall auslegungsbedürftig ist und auf Grundlage der Niederlassungsfreiheit somit eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts erforderlich sein könnte, die eine Buchwertverknüpfung gem. Abs. 5 Satz 1–3 erfordert. In diesem Fall ginge die Neuregelung, selbst wenn sie als inhaltlich noch bestimmt anzusehen wäre, wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ins Leere. Zudem ordnet der Gesetzgeber in den Anwendungsvorschriften der Regelung eine echte Rückwirkung an, die verfassungsrechtl. Bedenken unterliegt.

▷ *Zur Rückwirkung der Regelung* vgl. § 4 Anm. J 10-4.

- ▷ *Zur Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit:* § 6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 dient im Zusammenspiel mit § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 der Sofortbesteuerung nicht realisierter stiller Reserven in Form eines Überführungsgewinns, der im Inlandsfall nicht zu versteuern ist und nur in den Fällen des § 4g abgemildert wird. Die Regelung unterliegt damit den seit Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 diskutierten unionsrechtl. Zweifeln. Vgl. zur Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 die Darstellung des Streitstands in § 4 Anm. 206, 210 ff. und § 6 Anm. 1445d. Zur aktuellen Diskussion, ob eine Sofortbesteuerung kraft gesetzlicher Entstrickung unionsrechtl. zulässig ist, vgl. befürwortend Mitschke, FR 2008, 1144ff; Mitschke, Ubg. 2010, 355 (357); Mitschke, IStR 2010, 95; Mitschke, IStR 2010, 211; verneinend Körner, IStR 2009, 741 (742f); Körner, IStR 2010, 208 (209); Schneider/Oepen, FR 2009, 22 (28); Schneider/Oepen, FR 2009, 568 ff.). Kernfrage ist, ob sich aus der jüngeren Rspr. des EuGH ein Rechtfertigungsgrund im Rahmen der Grundfreiheiten ableiten lässt, der den Mitgliedstaaten die Befugnis erteilt, in den DBA Besteuerungsrechte zur Wahrung des Aufkommens aufzuteilen und Deutschland bei Überführung eines WG in eine EU-Betriebsstätte den Steuerzugriff auf die stillen Reserven im Überführungszeitpunkt erlaubt, obwohl dieser in Inlandsfällen unterbleibt.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 (Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4)

J 10-6 Aufgabe der Rechtsprechung zum finalen Entnahmebegriff in § 4 Abs. 1 Satz 2:

- ▶ *Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 2 bei Überführung eines WG in eine ausländische Betriebsstätte:* Nach den Grundsätzen des sog. finalen Entnahmebegriffs ist der BFH in langjähriger Rspr. davon ausgegangen, dass eine Entnahme „für betriebsfremde Zwecke“ vorliegt, wenn ein EinzelWG aus einem inländ. Stammhaus ausscheidet und in eine ausländ. Freistellungs-Betriebsstätte überführt wird (vgl. § 4 Anm. 168 mwN), obwohl in diesem Fall das WG nur einem anderen Betriebsteil desselben Betriebs zugeordnet wird. Die Rspr. hat demnach die Auslegung der inländ. Entnahmenvorschrift vor dem Hintergrund der abkommensrechtl. Zuweisung des Besteuerungsrechtes für einen Veräußerungsgewinn des WG vorgenommen. Die FinVerw. war diesen Grundsätzen gefolgt und ging von einer Entnahme aus, allerdings hatte der Stpfl. nach der Regelung im Betriebsstättenerlass (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999,

1076 Tz. 2.6.1; Kessler/Huck, StuW 2005, 193 [195]) das Wahlrecht, die Besteuerung längstens 10 Jahre hinauszuschieben. In der neuen Tz. 2.6 des Betriebsstättenerlasses (BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888) hat die FinVerw. dieses Wahlrecht für Wj., die nach dem 31.12.2005 enden, ausgeschlossen. Bestehende Ausgleichsposten nach dem BMF-Schreiben v. 24.12.1999 bleiben hiervon unberührt (vgl. Ditz/Schneider, DStR 2010, 81 ff; Krüger/Heckel, NWB 2009, 3638 [3641]).

- ▶ **Neue abkommensrechtliche Sichtweise:** Durch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BStBl. II 2009, 464) hat der BFH seine Rspr. geändert und den sog. finalen Entnahmebegriff aufgegeben (vgl. § 4 Anm. 167 ff.). Dies beruht auf einer geänderten abkommensrechtl. Sichtweise, nach der dem deutschen Fiskus das Besteuerungsrecht für die bis zur Überführung des WG angesammelten stillen Reserven auch dann zusteht, wenn das WG nach der Überführung aus der ausländ. Betriebsstätte heraus veräußert wird. Folge ist, dass es für die Annahme einer Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 nicht mehr ausreicht, wenn ein WG aus einer inländ. Betriebsstätte in eine ausländ. Freistellungs-Betriebsstätte überführt und dadurch die Besteuerung der stillen Reserven nur insoweit gefährdet wird, dass ein Besteuerungszugriff für den deutschen Fiskus praktisch erschwert wird.

Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 mit Ergänzung in § 4 Abs. 1 Satz 4: vgl. § 4 Anm. J 10-6.

Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 gem. Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2:

- ▶ **Abgrenzung von Realisationstatbestand und Bewertungsvorschrift:** UE beinhaltet Abs. 5 Satz 1–3 keine tatbestandliche Einschränkung/Ergänzung der Vorschriften, die als Realisationstatbestände in Betracht kommen. Es handelt sich uE nur um eine vorrangige Bewertungsvorschrift, die im ersten Schritt das Eingreifen eines Realisationstatbestands verlangt und im zweiten Schritt innerhalb ihres Anwendungsbereichs die Regelung in Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 überlagert (s. ebenso § 6 Anm. 1440, 1445d), so dass eine Buchwertwertverknüpfung bei fortgesetzter Verstrickung der stillen Reserven in einem anderen BV desselben Stpfl. eintritt. Diese Sichtweise ist allerdings umstritten, von vielen Stimmen im Schrifttum wird § 6 Abs. 5 als tatbestandliche Einschränkung des § 4 Abs. 1 Satz 3 oder anderer Realisationstatbestände angesehen (vgl. zB Ditz, IStR 2009, 115 [119]; vgl. Kessler/Huck, StuW 2005, 193 [199]; Körner, IStR 2009, 741 [746]; Wassermeyer, Festschr. Krawitz, 2010, 483 [491]).
- ▶ **Realisationstatbestand bei Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte:** In den Fällen des Abs. 5 Satz 1, in denen innerhalb eines Betriebs ein WG von einem inländ. Stammhaus in eine

ausländ. Betriebsstätte überführt wird, ist nach hier vertretener Sichtweise nunmehr einziger in Betracht kommender Realisationstatbestand die Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 3. Für Entnahmen gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 gilt grundsätzlich die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2, es sei denn, § 6 Abs. 5 Satz 1 ordnet überlagernd den Buchwertansatz an.

- ▶ **Anwendung des Abs. 5 Satz 1 bei Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte:** Der Gesetzgeber sieht aber auch im Fall der Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 als erfüllt an (vgl. ausführl. § 6 Anm. 1449ff. mN; Schmidt/Kulosa XXIX. § 6 Rn. 684). Ist Abs. 5 Satz 1 eine Bewertungsvorschrift, führt die zur alten Rechtslage vertretene Argumentation, eine ausländ. Betriebsstätte sei kein „anderer Betrieb“, sondern nur ein ausländ. Betriebsteil desselben Betriebs des Stpfl. (vgl. Kessler/Huck, StuW 2005, 193 [199]), unter Geltung des § 4 Abs. 1 Satz 3 zum Ansatz des gemeinen Werts in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2, da dann die tatbestandlichen Anforderungen des vorrangigen § 6 Abs. 5 Satz 1 nicht erfüllt sind. Da der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 Satz 3 aber nunmehr ausländ. Betriebsstätten „wie andere Betriebe“ behandelt, muss uE auch das Merkmal des § 6 Abs. 5 Satz 1, der Stpfl. müsse in ein „anderes Betriebsvermögen“ überführen, als erfüllt angesehen werden.
- ▶ **Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 in § 6 Abs. 5 Satz 1:** Eine Bewertung des WG zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 verlangt, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Ziel-BV „sichergestellt“ ist. Die Besteuerung der stillen Reserven ist uE auch bei Überführung des WG in eine ausländ. Betriebsstätte nach der neueren BFH-Rspr. (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) zur abkommensrechtl. Verteilung der Besteuerungsrechte bei Veräußerung des WG in diesem Sinne „sichergestellt“ (vgl. Ditz, IStR 2009, 115 [119]). Die angeordnete „entsprechende Geltung“ des § 4 Abs. 1 Satz 4 in § 6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 soll uE dem Rechtsanwender somit vorgeben, dass das deutsche Besteuerungsrecht abkommensrechtl. für einen hypothetischen Veräußerungsgewinn ab dem Zeitpunkt des Zuordnungswechsels in die ausländ. Betriebsstätte nicht mehr „sichergestellt“ ist und demnach der Buchwertansatz gem. Abs. 5 Satz 1 nicht in Betracht kommt. Rechtsfolge ist, dass für die gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 iVm. Satz 4 anzunehmende Entnahme das WG zum gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2) anzusetzen ist.
- ▶ **Misslungene Regelungstechnik:** UE ist die Unterscheidung von Realisationstatbestand und Bewertungstatbestand für die Auslegung der Neuregelung von Bedeutung. In Abs. 5 Satz 1–3 kommt es darauf an,

ob die Besteuerung der stillen Reserven des WG „sichergestellt“ ist. Mit dem Merkmal „sichergestellt“ verlangt der Gesetzgeber im Inlandsfall, dass das WG in ein anderes BV gelangt, dort steuerverstrickt bleibt (vgl. ebenso § 6 Anm. 1448) und dann, wenn es zu einem tatsächlichen Realisationsakt kommt, die insgesamt angesammelten stillen Reserven besteuert werden können. § 4 Abs. 1 Satz 3 und Satz 4 gehen hingegen abstrakt von einer Beschränkung des Besteuerungsrechts ab dem Zeitpunkt der Überführung aus und sollen eine „Zwischenbesteuerung“ der stillen Reserven im Überführungszeitpunkt erreichen, indem eine Entnahme aus dem BV fingiert wird. Dem Rechtsanwender wird in § 4 Abs. 1 Satz 4 für den Überführungszeitpunkt vorgeben, wie abkommensrechtl. das Besteuerungsrecht für die hypothetische Veräußerung des WG oder dessen Nutzungsüberlassung verteilt ist. Damit knüpfen § 6 Abs. 5 (Besteuerungsrecht für die stillen Reserven bei tatsächlicher Veräußerung) und § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (Besteuerungsrecht für die stillen Reserven im Überführungszeitpunkt) in ihren Voraussetzungen uE an unterschiedliche Vorgänge und Zeitpunkte an. Für die Auslegung des Merkmals „sichergestellt“ ist uE aber maßgeblich, dass das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven bei einer tatsächlichen Veräußerung nicht endgültig „ausgeschlossen“ oder „beschränkt“ ist. Dies ist gewährleistet. Denn nach BFH v. 17.7.2008 – I R 77/08 (BStBl. II 2009, 464) besteht das inländ. Besteuerungsrecht für die bis zur Überführung des WG angesammelten stillen Reserven bei einer tatsächlichen Veräußerung des WG aus der ausländ. Betriebsstätte heraus weiterhin. Die Besteuerung der stillen Reserven wäre nur dann nicht mehr „sichergestellt“, wenn das WG mit der Überführung in die ausländ. Betriebsstätte aus dem deutschen Besteuerungszugriff endgültig ausscheiden würde. Dies scheint der Gesetzgeber mit der Entnahmefiktion auch scheinbar zu regeln. Trotz der Entnahmefiktion in § 4 Abs. 1 Satz 3 ist aber nirgendwo gesetzlich geregelt, dass nach Eintreten der Fiktion ein Zugriff des deutschen Fiskus auf das WG bei dessen tatsächlicher Veräußerung ausgeschlossen ist (zur Gefahr der doppelten Besteuerung s. § 4 Anm. J 10-6). UE lässt sich somit mit guten Gründen der Standpunkt vertreten, dass die gesetzliche Anordnung einer „entsprechenden Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4“ in § 6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 inhaltlich unbestimmt, der Regelungsinhalt des Merkmals „sichergestellt“ nicht in der gewünschten Weise überschrieben worden und der Buchwertansatz trotz Annahme eines Realisationsstatbestands gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 weiterhin zwingend ist. Diese Auslegung könnte sich vor dem Hintergrund, dass die Sofortbesteuerung angesamelter stiller Reserven bei Überführung des WG in eine ausländ. Betriebsstätte unionsrechtlich zweifelhaft ist, auch aufdrängen (vgl. Anm. J 10-5; Kömer, IStR 2009, 741 [746]).

■ **Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 iVm. Satz 2 (Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4)**

J 10-7 **Überführung eines Wirtschaftsguts in das Sonderbetriebsvermögen bei einer ausländischen Mitunternehmerschaft:**

- ▶ **Sonderbetriebsvermögen bei ausländischer Mitunternehmerschaft als ausländische Betriebsstätte:** In BMF v. 16.4.2010 (BStBl. I 2010, 354 Tz. 2.2.1, 2.2.3, 4.1.1.1.1) zur Anwendung der DBA auf PersGes. anerkennt die FinVerw., dass die Beteiligung einer im Inland ansässigen Person an einer ausländ. PersGes. aus deutscher abkommensrechtl. Sicht zu einer ausländ. Betriebsstätte des Gesellschafters führt. Der BFH verlangt für die Zurechnung eines WG zu einer Betriebsstätte nach allgemeinen abkommensrechtl. Grundsätzen, dass das jeweilige WG der ausländ. Betriebsstätte tatsächlich-funktional zuzuordnen ist (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFH/NV 2011, 138; v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414; v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444).
- ▶ **Realisationstatbestand bei Überführung des Wirtschaftsguts nach Sichtweise der Finanzverwaltung:** Nach BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.4 (nicht geändert in BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888) ist der Transfer von BV durch einen Mitunternehmer in das SonderBV einer ausländ. Mitunternehmerschaft ein gewinnrealisierender Vorgang. Allerdings nennt die FinVerw. keine Rechtsgrundlage für den Realisationstatbestand (vgl. Ditz/Schneider, DStR 2010, 81 [85]; Kessler/Huck, StuW 2005, 193 [199]). UE stützte sich die FinVerw. vor 2006 zunächst auf eine finale Entnahme iVm. § 4 Abs. 1 Satz 2 (Entnahme für betriebsfremde Zwecke) und geht nunmehr von einer Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 als speziellerer Vorschrift aus, da nach ihrer Sichtweise aufgrund der Überführung des WG in eine ausländ. Betriebsstätte das deutsche Besteuerungsrecht für die gebildeten stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt ist.
- ▶ **Eigene Auffassung:** UE liegt Überführung eines WG aus einem EinzelBV in das SonderBV bei einer Mitunternehmerschaft sowohl im Inlands- als auch im Auslandsfall tatbestandlich eine Entnahme für außerbetriebliche Zwecke gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 vor, da die jeweilige Mitunternehmerschaft Gewinnermittlungssubjekt ist, so dass das SonderBV dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und damit einem anderen Betrieb als dem Herkunfts-BV (Einzelunternehmen) zuzurechnen ist (Umkehrschluss aus Abs. 5 Satz 3, vgl. § 6 Anm. 1443a, 1447a, b; in diesem Sinne auch BFH v. 25.11. 2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; für einen weitergehenden Betriebsbegriff bei Schwestergesellschaften neuerdings jedoch BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971). Die Anwendbarkeit des § 4

Abs. 1 Satz 3 in diesen Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 2 begegnet uE Bedenken. Es kann auf Ebene des inländ. Herkunfts-BV nicht der Ersatzrealisationstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 zur Anwendung kommen, weil zuvor der „echte“ Realisationstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 eingreift und das WG bereits entnommen ist. Beim Wechsel eines WG zwischen den SonderBV desselben Mitunternehmers bei verschiedenen ausländ. Mitunternehmenschaften ist das WG bereits einer ausländ. Betriebsstätte zugeordnet und wechselt in eine andere ausländ. Betriebsstätte. Hier ist zweifelhaft, ob § 4 Abs. 1 Satz 3 tatbestandlich erfüllt sein kann, weil für das WG wegen § 4 Abs. 1 Satz 4 wegen der Zuordnung zu einer ausländ. Betriebsstätte schon das Besteuerungsrecht „ausgeschlossen“ oder „beschränkt“ ist und dies zur Folge hat, dass das WG als „entnommen“ gilt. Konsequenterweise kann ein für Zwecke der inländ. Besteuerung aus dem BV als „entnommen geltendes“ WG nicht nochmals bei einer weiteren Änderung des abkommensrechtl. Besteuerungsrechts entnommen werden. Ob § 4 Abs. 1 Satz 3 ein Einmal- oder ein Dauertatbestand ist, ist aber str. und ungeklärt (vgl. Wassermeyer, Festschr. Krawitz [2010], 483 [497]). Hält man die Regelung für einen Einmaltatbestand, fehlt es beim Wechsel des WG von einer ausländ. Betriebsstätte (SonderBV) in eine weitere ausländ. Betriebsstätte (SonderBV) an einem Realisationstatbestand. Eine Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 liegt vor, weil die Verlagerung eines WG zwischen zwei SonderBV desselben Mitunternehmers konstruktiv in der Weise erfolgt, dass zunächst vom Mitunternehmer das WG aus dem ersten SonderBV (Betrieb der PersGes.) entnommen und dann in das zweite SonderBV (Betrieb der zweiten PersGes.) eingelegt wird (vgl. in diesem Sinne auch BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; abweichend BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BFH/NV 2010, 1345).

- ▶ **Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 2 bei Überführungen in ausländisches Sonderbetriebsvermögen:** Der Gesetzgeber ging bei Einführung der Regelung davon aus, dass diese auch die Überführung von WG in ausländ. Betriebsstätten erfasse, ohne zu differenzieren, ob es sich um Freistellungs-, Anrechnungs- oder Nicht-DBA-Betriebsstätten handelt (BTDrucks. 14/23, 173; vgl. ausführl. die Nachweise bei § 6 Anm. 1440a, 1449a; ebenso Körner, IStR 2009, 741 [746]; Prinz, DB 2009, 807 [809f., 811]; Schneider/Oepen, FR 2009, 22 [26f.]).

Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 in § 6 Abs. 5 Satz 2:

- ▶ **Doppelte Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4:** § 4 Abs. 1 Satz 4 soll uE nach Auffassung des Gesetzgebers in den Konstellationen des § 6 Abs. 5 Satz 2 doppelt angewendet werden. Zum einen soll auf der ersten Stufe bewirkt werden, dass der Realisationstatbestand in § 4 Abs. 1

Satz 3 nicht leer läuft (vgl. § 4 Anm. J 10-6) und auf der zweiten Stufe soll § 4 Abs. 1 Satz 4 innerhalb der Bewertungsregelung des § 6 Abs. 5 Satz 2 nochmals entsprechend zu Anwendung kommen. Auf der ersten Stufe ist § 4 Abs. 1 Satz 4 als unilaterale Regelung anzusehen, in der der Gesetzgeber die rechtl. Würdigung vorgeben will, wie abkommensrechtl. die Besteuerungsrechte für die hypothetische Veräußerung des WG im Zeitpunkt der Überführung des WG oder für die Nutzungsüberlassung verteilt sind (vgl. § 4 Anm. J 10-6). Die Voraussetzung in § 4 Abs. 1 Satz 4, dass das WG einer ausländ. Betriebsstätte „zuzuordnen“ sein muss, ist bei der Überführung eines WG in das SonderBV des Gesellschafters bei einer ausländ. PersGes. erst erfüllt, wenn nach den Grundsätzen der BFH-Rspr. (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFH/NV 2011, 138; v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414) ein tatsächlich-funktionaler Nutzungszusammenhang des WG mit dem Betrieb der ausländ. PersGes. begründet worden ist.

- ▶ **Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 in § 6 Abs. 5 Satz 2:** Die „entsprechende Anwendung“ des § 4 Abs. 1 Satz 4 über § 6 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 iVm. Abs. 5 Satz 2 zielt uE nach der Absicht des Gesetzgebers darauf ab, dass die Besteuerung der stillen Reserven des WG nach Überführung in das ausländ. SonderBV nicht mehr iSd. Abs. 5 Satz 2 als „sichergestellt“ anzusehen sein soll und die von der FinVerw. befürwortete Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 nicht zum Buchwert, sondern gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 zum gemeinen Wert zu bewerten sein soll. UE gelten hier dieselben Bedenken wie bei § 6 Abs. 5 Satz 1, ob der Gesetzgeber das Merkmal „sichergestellt“ durch die „entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4“ in seinem Sinne ausgefüllt hat. Die Verweisung ist angesichts der Vielzahl der verschiedenen komplexen Fallgestaltungen inhaltlich unbestimmt. Hinzu kommt, dass in den Konstellationen des § 6 Abs. 5 Satz 2 uE die Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 als Realisationstatbestand gar nicht anzuwenden ist und der entsprechend anzuwendende § 4 Abs. 1 Satz 4 nach Aussage des Gesetzgebers nur ein Regelbeispiel zu dieser Vorschrift sein soll (in diese Richtung Prinz, DB 2009, 807 [811], der von einem generellen Vorrang des § 6 Abs. 5 vor § 4 Abs. 1 Satz 3 ausgeht).
- ▶ **Kollision mit DBA-Missbrauchsregeln und § 50d Abs. 9 und 10:** Ungeklärt ist uE außerdem, ob die gesetzgeberische Auslegung, dass die Besteuerung der stillen Reserven iSd. Abs. 5 Satz 2 wegen der Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 nicht mehr sichergestellt sein soll, Bestand haben kann, wenn DBA-Aktivitätsklauseln oder Rückfallklauseln zur Anwendung kommen, um das deutsche Besteuerungsrecht für die Veräußerung des Betriebsstättenvermögens zu erhalten. Nach BMF v. 16.4.2010 (BStBl. I 2010, 354 Tz. 4.2.1) sind Gewinne aus der Veräußerung be-

weglichen und unbeweglichen Vermögens einer Betriebsstätte grundsätzlich im Betriebsstättenstaat zu versteuern, es sei denn, die Freistellung ist wegen solcher Klauseln ausgeschlossen (Tz. 4.1.1.2). Außerdem können sich Qualifikationskonflikte aufgrund unterschiedlicher Einordnung der ausländ. PersGes. ergeben, die zu Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen führen können (Tz. 4.1.4), auf die dann DBA-Rückfallklauseln oder die Regelungen in § 50d Abs. 9 anzuwenden sein können. Zudem kann eine Konkurrenz zwischen § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 und § 50d Abs. 10 entstehen. UE sind diese besonderen Regelungen vorrangig, dh. es darf nicht abstrakt von einem „Ausschluss“ oder der „Beschränkung“ des Besteuerungsrechts bei Zuordnung des WG zu einer ausländ. Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 ausgegangen werden, wenn sich Deutschland das Besteuerungsrecht durch solche Regelungen für eine konkrete Veräußerung/Nutzungsüberlassung weiterhin sichert. In diesem Fall ist auch die Besteuerung der stillen Reserven iSd. Abs. 5 Satz 2 weiterhin „sichergestellt“.

■ **Absatz 5 Satz 1 Halbsatz 2 iVm. Satz 3 (Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4)**

Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine ausländische Mitunternehmerschaft oder zwischen den Mitunternehmern

J 10-8

- ▶ **Realisationstatbestände:** Abs. 5 Satz 3 Nr. 1–3 erfassen Fallgestaltungen, in denen WG mit einem Rechtsträgerwechsel bei derselben oder zwischen verschiedenen Mitunternehmerschaften unentgeltlich oder entgeltlich bewegt werden. Diese Übertragungen werden nach dem Gesetz wie „Überführungen“ iSd. Abs. 5 Satz 1 behandelt und müssen zum Buchwert erfolgen, wenn im Ziel-BV die Besteuerung der stillen Reserven des WG „sichergestellt“ ist, da gem. Abs. 5 Satz 3 die Regelung des Abs. 5 Satz 1 ebenfalls „entsprechend“ gilt (vgl. § 6 Anm. 1457b). Unentgeltlichkeit bedeutet, dass vom Übertragungsempfänger keine Gegenleistung erbracht wird. Eine Gegenleistung kann in Sachen oder Rechten, insbes. auch Gesellschaftsrechten bestehen. Die Übertragung zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten (durch Gutschrift oder Belastung auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters) ist deshalb nicht unentgeltlich, sondern mit dem BFH (v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748) vielmehr als tauschähnlicher Vorgang zu beurteilen, der jedoch aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 ebenfalls zu Buchwerten erfolgt (vgl. ausführl. § 6

Anm. 1452a). Entgeltlichkeit liegt auch in den sog. Kombinationsfällen vor, wenn das WG zum Teil dem Kapitalkonto und zum anderen Teil einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgebracht wird (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 24.1.2008 – IV R 37/06, DStR 2008, 764; v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253). Die FinVerw. nimmt eine verdeckte Einlage an, wenn der Gegenwert des WG ausschließlich einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto und keinem Kapital- oder Darlehenskonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird (BMF v. 26.11.2004, DStR 2005, 26). Wird ein WG auf einen anderen Rechtsträger übertragen, liegt bei unentgeltlichen Übertragungen im Herkunfts-BV stets eine Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 (Übertragung für betriebsfremde Zwecke) und bei entgeltlichen Übertragungen im Herkunfts-BV ein Veräußerungsvorgang (Tausch) vor. In den Fällen des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 kommt es zum unentgeltlichen Übergang des WG auf einen anderen Stpfl., der das WG in seinem SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft wie zuvor der Übertragende hält. Der unentgeltliche Übertragungsvorgang bedingt eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme des bisherigen Eigentümers und Mitunternehmers aus dessen SonderBV gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 sowie eine Einlage beim neuen Rechtsinhaber in dessen SonderBV (BFH v. 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl. II 2010, 820). § 4 Abs. 1 Satz 3 kann uE für die von § 6 Abs. 5 Satz 3 erfassten Sachverhalte nur bei unentgeltlichen Übertragungen zur Anwendung kommen, bei entgeltlichen Übertragungen liegen Veräußerungsvorgänge vor, die ausnahmsweise zum Buchwert erfolgen (vgl. Prinz, DB 2009, 807 [809f.]; Wassermeyer, Festschr. Krawitz, 2010, 483 [495]). UE ist § 4 Abs. 1 Satz 3 auf Fallgestaltungen, in denen es zu einem Rechtsträgerwechsel kommt, schon dem Grunde nach unanwendbar, obwohl der Gesetzgeber auch in diesen Fällen von der Anwendbarkeit der Norm ausgeht (vgl. BTDrucks. 16/2710, 26; vgl. weitergehend § 4 Anm. 216 mwN).

- ▶ **Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1–3 bei Übertragungen auf ausländische Mitunternehmerschaften und zwischen ausländischen Sonderbetriebsvermögen:** Ausweislich der Gesetzesbegründung zu Abs. 5, in der die Auffassung vertreten wird, die (zukünftige) Besteuerung der stillen Reserven sei bei einem Transfer des WG in eine ausländ. Betriebsstätte nicht „sichergestellt“ (BTDrucks. 14/23, 173; s. auch § 6 Anm. 1449f.), muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber eine Buchwertübertragung vermeint, wenn die ausländ. PersGes. in einem Staat ansässig ist, mit dem ein Freistellungs-DBA besteht, weil dann die Besteuerung der stillen Reserven nicht „sichergestellt“ ist. Ob dies auch gelten soll, wenn kein DBA oder ein Anrechnungs-DBA vorliegt, ist aus der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich (vgl. § 6 Anm. 1463;

Körner, IStR 2009, 741 [746]; Schneider/Oepen, FR 2009, 22 [27]). Die Fin-Verw. verneint in diesen Fällen eine Anwendungsmöglichkeit für Abs. 5 Satz 3 (s. Anm. J 10-7).

- ▶ **Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 1 bei Übertragungen zwischen Schwestergesellschaften:** Der IV. Senat des BFH sieht in verfassungskonformer Auslegung des Abs. 5 Satz 1 auch die Übertragung eines WG zwischen den Gesamthandsvermögen zweier SchwesterPersGes. als Buchwertverknüpfungen an (BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; aA BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471). Dies erfasst dann auch die Übertragung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte (ausländ. Schwestergesellschaft) oder zwischen zwei ausländ. Betriebsstätten (SchwesterPersGes.).

Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 in Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3:

- ▶ **Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt:** Bei allen Übertragungsformen des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1–3 ist zu prüfen, unter welchen Umständen die Besteuerung der stillen Reserven noch sichergestellt sein kann, wenn die Übertragung in das Gesamthandsvermögen ausländ. PersGes. erfolgt. Die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 in diesem Zusammenhang unterliegt denselben Bedenken, die zu § 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 dargelegt worden sind. Eine „entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4“ geht uE in Fällen, in denen als Realisationstatbestand § 4 Abs. 1 Satz 3 gar nicht anzuwenden ist, wegen der inhaltlichen Unbestimmtheit des Verweises ins Leere.
- ▶ **Kollision mit DBA-Missbrauchsregeln und § 50d Abs. 9 und 10:** Hierzu gelten die Ausführungen unter Anm. J 10-7 entsprechend.

