

Die Ergänzung des
Entstrickungstatbestands durch das
Jahressteuergesetz 2010
(§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG)

Prof. Dr. Andreas Musil
Universität Potsdam

Übersicht

- I. Einleitung
- II. Die Rechtsentwicklung der deutschen Entstrickungsregelungen
- III. Entstrickungsbesteuerung und Europarecht
- IV. Tatbestandliche Reichweite der Entstrickungsnormen
- V. Rückwirkung
- VI. Fazit und Ausblick

I. Einleitung

§ 4 Abs. 1 Satz 4:

Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnetes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

I. Einleitung

Grundkonstellation:

Ein Wirtschaftsgut, das bisher dem inländischen Betrieb eines Steuerpflichtigen zugeordnet war, wird in eine **ausländische Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen** überführt.

II. Die Rechtsentwicklung

1. Die Überführung als Entnahmevergung

Die Entnahme stellt einen wichtigen Realisationstatbestand dar.

Entnahme, § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG:

- Wirtschaftsgut
- Entnahmehandlung
- Entnahmewille
- *für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke*

II. Die Rechtsentwicklung

Finale Entnahmelehre des BFH:

Eine Entnahme liegt auch dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut von einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte wechselt und die Besteuerung der stillen Reserven nicht gesichert ist:
Entstrickung führt zur Gewinnrealisierung

Finanzverwaltung:

Übernahme in Betriebsstättenerlass

Literatur:

Überwiegend Ablehnung mangels Rechtsgrundlage

II. Rechtsentwicklung

2. Aufgabe der finalen Entnahmetheorie

BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464:

- Überführung als solche führt nicht zur Gewinnrealisierung
- Bei DBA mit Freistellungsmethode geht das deutsche Besteuerungsrecht für die stillen Reserven nicht verloren.
- Keine Rechtsgrundlage für Entstrickungsbesteuerung

II. Rechtsentwicklung

3. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Fassung durch das SEStEG

- § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG enthält eine Rechtsgrundlage für eine Entstrickungsbesteuerung.
- Für EU-Fälle Normierung von Steuererleichterungen in § 4 g EStG
- Literatur hält Neuregelung für europarechtswidrig und tatbestandlich verfehlt.

II. Die Rechtsentwicklung

4. Einfügung des Regelbeispiels des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG und Rückwirkung

- Durch Jahressteuergesetz 2010 wird ein Regelbeispiel für die Entstrickungsbesteuerung eingefügt.
- Die Anwendung der Neuregelung wird auch auf Veranlagungszeiträume vor der Geltung des SEStEG erstreckt.

III. Entstrickungsbesteuerung und Europarecht

- **Niederlassungsfreiheit** gem. Art. 49 AEUV betroffen.
- Literatur verneint überwiegend eine Rechtfertigung.
- Diese Auffassung überzeugt vor dem Hintergrund der neueren EuGH-Rechtsprechung nicht mehr.
- Einschlägiger Rechtfertigungsgrund: **Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse**

IV. Tatbestandliche Reichweite – Teil I

- § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG stellt einen **Gefährdungstatbestand** dar.
- Fraglich ist, wann es zu einem potentiellen Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts kommt.
- **BFH und Teile der Literatur** verneinen den Anwendungsbereich in den hier interessierenden Überführungsfällen.
- In der Folge wird auch **§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG** als verfehlt angesehen.

IV. Tatbestandliche Reichweite – Teil II

- Die Auffassung der h.M. greift zu kurz.
- Die deutsche Sichtweise zum Besteuerungsrecht bei Überführungen ist **international nicht verallgemeinerbar**.
- Es ist nicht überzeugend, **nur die deutsche Auffassung** zugrunde zu legen.
- Hinzu tritt die **erhebliche Erschwerung finanzbehördlicher Ermittlungsmöglichkeiten**.
- Im Ergebnis ist die **Überführung** ein Fall der Entstrickung im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG.
- **§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG** stellt dies klar.

V. Rückwirkung

- **§ 52 Abs. 8b Satz 2 EStG** erstreckt die Regelungen von § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG auf **VZ vor 2006**.
- Darin liegt eine **echte Rückwirkung**.
- Vor dem VZ 2006 gab es trotz der damals geltenden finalen Entnahmelehre des BFH **keine Rechtsgrundlage** für eine Entstrickungsbesteuerung.
- § 52 Abs. 8b Satz 2 EStG ist **verfassungswidrig und nichtig**.

VI. Fazit und Ausblick

- § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG hat den Streit um die Reichweite der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG entschieden.
- Die Überführung von WG in eine ausländische Betriebsstätten ist vom Anwendungsbereich erfasst.
- Die Erstreckung der Anwendung auf VZ vor 2006 durch § 50 Abs. 8b Satz 2 EStG ist verfassungswidrig.