



Peter Reiter

Besteuerung stiller Reserven
nach § 4 Abs.1 Satz 3 EStG



PETER LANG

§ 1. Problemstellung

In der heutigen globalisierten Wirtschaft agieren Unternehmen immer stärker international. Dies bedingt den häufigen Transfer von Wirtschaftsgütern vom Inland ins Ausland und umgekehrt. Verlagert ein steuerpflichtiger Unternehmensträger Einzelwirtschaftsgüter ins Ausland, stellt sich die Frage, welche steuerlichen Konsequenzen dies für die im deutschen Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven hat.¹ Diese stillen Reserven ergeben sich dadurch, dass Wertzuwächse aufgrund des Realisationsprinzips erst bei Realisierung erfasst werden. Im deutschen Steuerrecht existiert eine Vielzahl von Regelungen für die Erfassung und Besteuerung stiller Reserven. Diese Regelungen knüpfen an unterschiedliche Vorgänge an und müssen sich stets daran messen lassen, ob eine Besteuerung in diesem Zeitpunkt mit der Verfassung, mit dem Unionsrecht und auch mit dem Abkommensrecht vereinbar ist. Insbesondere die grenzüberschreitenden Sachverhalte erschweren die Arbeit der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung. Die Schaffung eines systematisch folgerichtigen Steuerrechts, das praxisnah und für die Verwaltung handhabbar ist, ist ein dringendes Bedürfnis eines demokratischen Rechtsstaats. Dabei ist auch der Anspruch des Rechtsstaats, seine Finanzhoheit durch die Auferlegung der Steuern zu sichern, zu berücksichtigen. Insbesondere bei Steuersachverhalten mit Auslandsbezug muss die Erhebung der Steuern gewährleistet werden, um die Steuersouveränität zu erhalten.

Speziell die Behandlung der Besteuerung der stillen Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland wurde der Rechtsprechung und der Verwaltung überlassen. Eine explizite gesetzliche Regelung hat bis zur Einführung des allgemeinen Entstrickungstatbestands im EStG (§ 4 Abs.1 Satz 3) im Jahr 2006 gefehlt. Diese Norm fingiert eine Entnahme eines Wirtschaftsguts bei einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung dieses Wirtschaftsguts. Zuvor wurden diese Fallkonstellationen anhand einer langjährigen Rechtsprechung, der sog. Theorie der finalen Entnahme, und einigen Verwaltungsanweisungen ohne eine explizite Regelung versucht zu behandeln. Die Regelung steht somit am Ende einer Jahrzehntelangen Entwicklung und ist der Versuch des Gesetzgebers die schwierige Fallgestaltung endgültig einer gesetzlich fundierten Regelung zuzuführen. Hierbei wurde die Rechtsprechung sozusagen als Vorbild für die Neuregelung herangezogen. Genau diese Rechtsprechung („Theorie der finalen Entnahme“) hat der BFH zwei Jahre nach der Kodifizierung in § 4 Abs.1 Satz 3 EStG in seiner Entscheidung vom 17.7.2008²

1 Kessler/Huck, StuW 2005, S. 193 (194).

2 BFH, 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402.

zu der internationalen Gewinnermittlung bei DBA-Betriebsstätten jedoch aufgegeben. Die Entscheidung des BFH liegt an der Schnittstelle von nationalem Recht, Unionsrecht und Abkommensrecht und dürfte vielfältige Auswirkungen auf das aktuelle Recht haben.³ Insbesondere stellt sich mit Hinblick auf die neu gestaltete Entstrickungsklausel des § 4 Abs.1 Satz 3 EStG die Frage, ob die vom Gesetzgeber mit der Regelung erwünschten Ziele erreicht werden. Aber auch unabhängig von der Rechtsprechungsaufgabe, die für einen Zeitraum vor der Einführung der Entstrickungsregelung (§ 4 Abs.1 Satz 3 EStG) ergangen ist, muss die Frage aufgeworfen werden, inwieweit die Norm mit höherrangigem Recht vereinbar ist.

Der Entstrickungstatbestand des § 4 Abs.1 Satz 3 EStG ist Gegenstand vieler Diskussionen.⁴ Ziel dieser Untersuchung soll es daher sein, den genauen Regelungsumfang der Entstrickungsnorm festzustellen und in einer anschließenden Überprüfung anhand von Verfassungs-, Unions- und Abkommensrecht die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht zu ermitteln. Zur Erreichung dieses Ziels soll daher zunächst die Entwicklung der Besteuerung stiller Reserven im deutschen Steuerrecht, insbesondere im Bereich der grenzüberschreitenden Sachverhalte, dargestellt werden. Diese Entwicklung soll die Notwendigkeit der Schaffung einer Entstrickungsregelung klären und in diesem Rahmen auch zur Erleichterung der Konkretisierung des Tatbestands der Norm und zur Ermittlung der Prinzipien, die bei der Besteuerung stiller Reserven eine systematische Grundlage schaffen, dienen. Bei der Besteuerung stiller Reserven spielt insbesondere für die grenzüberschreitenden Sachverhalte die abkommensrechtliche Betriebsstättengewinnabgrenzung eine große Rolle. Diese dient der Abgrenzung der Besteuerungsrechte der beteiligten DBA-Staaten. Aber auch in Fällen, in denen keine DBA zwischen den Staaten vereinbart worden sind, kommen innerstaatliche Maßnahmen zur Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerungen zum Einsatz. Diese Regeln müssen im Zusammenspiel mit der Entwicklung der innerstaatlichen Regeln zur Erfassung stiller Reserven betrachtet werden, um das Regelungsbedürfnis des Staates bei grenzüberschreitenden Sachverhalten genau zu erfassen. Letztlich scheint gerade die

3 Zu den Auswirkungen bei der Anwendung des § 4 Abs.4a EStG: Ley, KÖSDI 2009, S. 16336.

4 Vgl. Herbst, Die Entstrickung stiller Reserven, S. 77 ff.; Prinz, DB 2009, S. 807 (810); Blöchle, IStR 2009, S. 645; Schenke/Mohr, DStZ 2009, S. 439 (442); Körner, IStR 2009, S. 741; Schneider/Oepen, FR 2009, S. 22 (28); Ditz, IStR 2009, S. 115 (121); Hick, DB 2009 (Status:Recht Heft 7/8), S. 169; Kessens, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, S. 44 ff.; Meurer, in: Lademann/Söffing, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 4 EStG, Rdnr. 348; Stöcker, in: Korn, EStG-Kommentar, § 4, Rdnr. 297.8; Förster, DB 2007, S. 72 (73); Rödder/Schumacher, DStR 2007, S. 369 (372), Rödder/Schumacher, DStR 2006, S. 1481 (1484); Wassermeyer, DB 2006, S. 1176 (1180).

schwierige Frage der Abgrenzung von Besteuerungsrechten entscheidend für die Auslegung des Tatbestands von § 4 Abs.1 Satz 3 EStG. Am vorläufigen Ende der steuergesetzlichen Entwicklung der Besteuerung stiller Reserven steht daher der Entstrickungstatbestand des § 4 Abs.1 Satz 3 EStG. Dieser wird anhand der klassischen Auslegungsmethoden der Rechtswissenschaft tatbestandlich und hinsichtlich seiner Rechtsfolgen untersucht. Dabei steht insbesondere die Frage im Vordergrund, ob der Tatbestand die vom Gesetzgeber angedachten Regelungsziele tatsächlich erfasst.

Nach der Untersuchung der Entstrickungsregelung des § 4 Abs.1 Satz 3 EStG hinsichtlich Tatbestand und Rechtsfolge sollen die gefundenen Ergebnisse auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht überprüft werden. Dieser Teil der Untersuchung versucht anhand der verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Maßstäbe für die Besteuerung zunächst die Frage zu klären, ob die Norm in ihrer konkreten Ausgestaltung überhaupt mit der Verfassung und Unionsrecht vereinbar ist. Dabei liegt der Schwerpunkt auf der Vereinbarkeit des § 4 Abs.1 Satz 3 EStG mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV. Abschließender Gegenstand der Untersuchung der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht ist die Konformität der Regelung mit dem Abkommensrecht.

Unter Berücksichtigung der gefundenen Ergebnisse wird zum Schluss der Untersuchung der Versuch unternommen, dem Gesetzgeber Lösungsversuche für eine mit höherrangigem Recht vereinbare Regelung aufzuzeigen.