

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Schaffung einer antragsgebundenen Entnahme- und Einlagefiktion bei Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874).

### § 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen [Jahreskommentierung 2022]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch ATADUmsG v. 25.6.2021  
(BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874)

(1) ...

[ab VZ 2020:]

<sup>3</sup>Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich; dies gilt auf Antrag auch in den Fällen, in denen die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt.

...

[ab VZ 2020:]

<sup>9</sup>In den Fällen des Satzes 3 zweiter Halbsatz gilt das Wirtschaftsgut als unmittelbar nach der Entnahme wieder eingelegt. <sup>10</sup>Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) bis (10) *unverändert*

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas *Stapperfend*,  
Präsident des FG Berlin-Brandenburg, Cottbus

**Schrifttum:** *Böhmer/Schewe/Schlücke*, Neujustierung der Grenzen des deutschen Besteuerungsrechts durch das ATAD-UmsG und das KöMoG, FR 2021, 765; *Ditz/Rupp*, Entstrickung und Verstrickung: Aktuelle Fragen und ATADUmsG, ISR 2021, 413; *Hagemann/Link*, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz – Änderungen im EStG und KStG, IWB 2021, 471; *Jacobsen*, EStG, KStG und GewStG nach der Anti Tax Avoidance Directive, DStZ 2021, 792.

## Kompaktübersicht

J 22-1 **Inhalt der Änderung:** § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 fingiert für den Fall der Überführung eines WG aus einer ausländ. BS, für die abkommensrechtl. die Anrechnungsmethode gilt, in eine inländ. BS oder das Stammhaus eine Entnahme, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 mit dem Wert anzusetzen ist, den der ausländ. Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzt hat (*Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [414]). Eine juristische Sekunde später gilt das WG nach § 4 Abs. 1 Satz 9 mit dem identischen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5b) als wieder eingelegt (*Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [417]). Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die stillen Reserven in dem ausländ. Staat aufgedeckt und besteuert werden, wo sie auch entstanden sind, und dass aufgrund des identischen fingierten Werts der Einlage in der Bundesrepublik Deutschland keine Doppelbesteuerung eintritt, wenn die WG später veräußert werden.

J 22-2 **Rechtsentwicklung:**

- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2020** s. § 4 Anm. 2.
- ▶ **KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 17): Siehe § 4 Anm. J 21-2.
- ▶ **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Siehe § 4 Anm. J 21-2.
- ▶ **ATADUmsG v. 25.6.2021** (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874): In Abs. 1 Satz 3 wird der abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt und ein neuer Halbs. 2 angehängt. Hinter Satz 8 wird ein neuer Satz 9 eingefügt, so dass aus dem bisherigen Satz 9 nunmehr Satz 10 wird.

J 22-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

§ 4 Abs. 1 Satz 3 und Satz 9 sind nach § 52 Abs. 6 Satz 1 und Satz 3 idF des ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) erstmals für nach dem 31.12.2019 endende Wj. anzuwenden und entfalten damit bereits ab dem VZ 2020 Wirkung.

**Grund und Bedeutung der Änderung:**

J 22-4

**Umsetzung ATAD:** Mit der Neuschaffung von § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 und Satz 9 durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) setzt der nationale Gesetzgeber die RL (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti-Steuervermeidungs-RL/ATAD, ABl. EU 2016 Nr. L 193, geändert durch Art. 1 RL (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der RL (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ATAD II, ABl. EU 2016 Nr. L 144) um, die die EU-Mitgliedstaaten in Art. 5 ATAD ua. zur Anpassung ihrer stl. Regelungen zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung verpflichtet, soweit diese nicht bereits dem von ATAD vorgegebenen Mindeststandard entsprechen.

**Die Änderung im Detail**

**§ 4 Abs. 1 Satz 3:** Die Neuregelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 knüpft an die durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingeführte bisherige Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 (nunmehr Halbs. 1) an.

J 22-5

§ 4 Abs. 1 Satz 3 fingiert eine mit dem gemeinen Wert anzusetzende (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2) Entnahme für den Fall, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt ist. Dies kann zB der Fall sein, wenn der Stpfl. ein WG von seinem inländ. Stammhaus oder einer inländ. BS in eine ausländ. BS überführt (s. auch § 4 Abs. 1 Satz 4). Damit hat der Gesetzgeber für die erfassten Fälle einen Entstrickungstatbestand geschaffen, der das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sicherstellen soll (vgl. insgesamt BTDrucks. 16/2710, 28 und § 4 Anm. 220 ff.). Diese Regelung hat der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 idF des ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) unverändert übernommen und damit zu erkennen gegeben, dass die Vorgaben von Art. 5 Abs. 1 ATAD dadurch nach seiner Meinung ausreichend umgesetzt wurden (so auch *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, 765 [769]).

**Art. 5 Abs. 1 ATAD lautet:**

(1) Der Steuerpflichtige wird in Höhe eines Betrags besteuert, der dem Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts entspricht, wenn einer der folgenden Umstände gegeben ist:

- a) Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seinem Hauptsitz an seine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland belegene Betriebsstätte, insofern als der Mitgliedstaat des Hauptsitzes aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat.
- b) Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland, insofern als der Mitgliedstaat der Betriebsstätte aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat.
- c) Der Steuerpflichtige verlegt seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, mit Ausnahme jener Vermögenswerte, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind.
- d) Der Steuerpflichtige überträgt die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, insofern als der Mitgliedstaat der Betriebsstätte aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat.

J 22-6 **Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2:** Für den umgekehrten Fall, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet wird, enthält der unverändert weitergeltende § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 die Regelung, dass dies einer Einlage gleichsteht. Voraussetzung für eine solche fiktive Einlage ist jedoch, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland „begründet“ wird. Das erfordert, dass die Bundesrepublik Deutschland an einem überführten WG zuvor kein Besteuerungsrecht hatte und dieses durch die Überführung erstmals entsteht. Dies ist insbes. der Fall, wenn sich das WG zuvor in einer ausländ. BS befunden hat, für die abkommensrechtl. die Freistellungsmethode (dazu § 1 Anm. 34) gilt, und anschließend erstmalig einer deutschen BS oder dem inländ. Stammhaus zugeordnet wird (*Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, 765 [769]; *Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [414], mit Beispielen; ausführl. dazu auch § 4 Anm. 321 ff.; zum Wertansatz in diesen Fällen s. § 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbs. 2 idF des ATADUmsG v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874).

J 22-7 **Bislang keine Regelung zur Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts:** Keine Regelung enthielt das EStG bislang für diejenigen Fälle, in denen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland lediglich verstärkt wird (*Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [415], mit Beispielen). Das ist zB der Fall, wenn ein WG aus einer ausländ. BS, für die abkommensrechtl. die Anrechnungsmethode (dazu § 1 Anm. 34) gilt, in eine inländ. BS oder das inländ. Stammhaus überführt wird (so die Gesetzesbegründung zum ATADUmsG, BTDrucks. 19/28652, 33; *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 255; *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, 765 [769]; *Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [414]; *Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 [476]; s. ferner § 4

Anm. 322). Darin lag bereits insofern ein Systembruch (§ 4 Anm. 322), als die den umgekehrten Fall regelnde Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 aF es für die Fiktion einer Entnahme ausreichen ließ, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland lediglich beschränkt wird (s. Anm. J 22-5).

**Schließen der Regelungslücke durch § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 und Satz 9:** Der Gesetzgeber hat diese Regelungslücke durch die Schaffung von § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 und Satz 9 geschlossen. Dazu sah er sich auf der Grundlage von Art. 5 Abs. 5 ATAD verpflichtet (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28652, 32). J 22-8

**Art. 5 Abs. 5 ATAD lautet:**

(5) Bei der Übertragung von Vermögenswerten oder der Verlagerung des Sitzes oder der von der Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat erkennt dieser Mitgliedstaat den Wert an, den der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder der Betriebsstätte als Ausgangswert der Vermögenswerte für steuerliche Zwecke festgesetzt hat, es sei denn dieser spiegelt nicht den Marktwert wider.

► **Inhalt der Neuregelungen:** Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 greift die Entnahmefiktion auf Antrag auch dann ein, wenn die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staats hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des WG erfolgt. Diese Entnahme ist nach der ebenfalls durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) neugefassten Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert. Ferner bestimmt die durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) neu geschaffene Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 9, dass das WG als unmittelbar nach der Entnahme wieder eingelegt gilt. Diese Entnahme ist nach der ebenfalls durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) neu eingefügten Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5b mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert (krit. dazu *Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 [478], die problematisieren, ob es sachgerecht ist, den Wert der ausländ. Entstrickungsbesteuerung auch dann nach § 6 Abs. 1 Nr. 5b im nationalen Recht zu übernehmen, wenn dieser als zu niedrig erscheint; s. dazu sowie zur Abweichung von Art. 5 Abs. 5 ATAD, der anders als das nationale Recht eine Ausnahme vom Ansatz des ausländ. Werts vorsieht, wenn dieser nicht den Marktwert widerspiegelt, § 6 Anm. J 22-4 sowie *Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [417], die in diesem Fall den Ansatz eines „Zwischenwertes“ zulassen wollen, den das nationale Recht aber nicht vorsieht).

► **Gesetzgeberische Anknüpfung der Neuregelungen:** Auf den ersten Blick verwundert es, dass der Gesetzgeber die Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts in § 4 Abs. 1 Satz 3 regelt, der nach seiner bisherigen Fassung – und nunmehr in Halbs. 1 – den umgekehrten Fall, nämlich den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland erfasst (s. Anm. J 22-5). Insofern hätte es nähergelegen, die Verstärkung des Besteuerungsrechts in § 4 Abs. 1 Satz 8 anzusiedeln, der bereits die Begr. des deutschen Besteuerungsrechts beinhaltet (s. Anm. J 22-6). Verständlich wird diese gesetzgeberische Entsch. aber, wenn man sich die Funktionsweise der Neuregelungen vor Augen führt, die nach der Gesetzesbegründung eine reziprok analoge Technik zu dem in § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 1 geregelten Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vorsieht (BTDrucks. 19/28652, 32; so auch *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, 765 [770]).

► **Funktionsweise der Neuregelungen:** Wird ein WG aus einer ausländ. BS, für die abkommensrechtl. die Anrechnungsmethode (dazu § 1 Anm. 34) gilt, in eine inländ. BS oder das Stammhaus überführt, so entfällt damit die – aufgrund der Anrechnungsmethode bestehende – Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung dieses WG. Damit sind die Voraussetzungen von § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 Teil 1 erfüllt. Zudem wird der ausländ. Staat idR aufgrund seiner Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung eine solche vornehmen, weil das ihm im Hinblick auf eine Veräußerung des WG zustehende Recht zur Gewinnbesteuerung aufgrund der Überführung des WG ausgeschlossen oder beschränkt wird. Damit sind auch die Voraussetzungen von § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 Teil 2 erfüllt. Als Rechtsfolge sieht § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 vor, dass hinsichtlich des überführten WG eine fiktive Entnahme mit dem Wert angesetzt wird, den der ausländ. Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegt hat (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2; s. dazu auch *Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [417], die auch den Ansatz eines „Zwischenwertes“ für möglich halten, wenn der vom ausländ. Staat festgestellte Entstrickungswert unter dem Marktwert liegt; eine diesbezügliche Regelung enthält das EStG indes nicht, s. dazu auch bereits oben zum Inhalt der Neuregelung). Dies hat zur Folge, dass sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch im ausländ. Betriebsstättenstaat die stillen Reserven aufgedeckt werden, wobei eine Doppelbesteuerung idR durch die Anrechnung der ausländ. Steuer nach § 34c vermieden wird (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28652, 32; *Jacobsen*, DStZ 2021, 792 [794]). Aufgrund der Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 9 gilt das WG unmittelbar (eine juristische Sekunde, *Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [417]) nach der Entnahme als wieder eingelegt, und zwar mit dem identischen Wert der Entstrickung/Entnahme. Dadurch wird sichergestellt, dass die in dem überführten WG enthaltenen stillen Reserven noch in der BS, für die die

Anrechnungsmethode gilt, aufgedeckt und besteuert und in der Bundesrepublik Deutschland durch die Einlagefiktion nicht erneut erfasst werden (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28652, 32). Damit werden die stillen Reserven in dem Staat besteuert, in dem sie entstanden sind. Eine Doppelbesteuerung wird vermieden, zu der es nach der bisherigen Regelung aber kommen konnte, weil die deutsche Rechtslage die ausländ. Entstrickungsbesteuerung nicht nachvollzog und der Stpfl. nach der bisherigen Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 1 den Buchwert fortzuführen hatte, so dass eine spätere Veräußerung des WG zu einer erneuten Versteuerung der stillen Reserven führen konnte (*Böhmer/Schewel/Schlücke*, FR 2021, 765 [770]; *Jacobsen*, DStZ 2021, 792 [794] mit Beispielen). Darüber hinaus wird in der Bundesrepublik Deutschland durch die (Neu-)Bewertung des WG im Zuge der Einlagefiktion des § 4 Abs. 1 Satz 9 nach § 6 Abs. 1 Nr. 5b zusätzliches Abschreibungspotenzial geschaffen (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28652, 32). Findet in dem ausländ. Staat keine Entstrickungsbesteuerung statt, so sind die tatbestandlichen Voraussetzung des § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 Teil 2 nicht erfüllt, so dass es bei dem Grundsatz bleibt, dass die Verstrickung zum gemeinen Wert erfolgt. (*Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 [476]; *Ditz/Rupp*, ISR 2021, 413 [417]: Buchwertfortführung).

► **Anwendung der Neuregelung nur auf Antrag:** Die Neuregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 findet nur auf Antrag des Stpfl. Anwendung. Damit steht ihm insofern ein Wahlrecht zu, das nach der Gesetzesbegründung mögliche Hemmnisse bei der Überführung von WG ins Inland vermeiden soll. Verzichtet der Stpfl. auf die Antragstellung, werden im Inland zunächst keine stillen Reserven aufgedeckt, wenn der abgebende Staat seiner Entstrickungsbesteuerung einen höheren Wert als den deutschen Buchwert zugrunde legt, gleichzeitig wird jedoch auch kein zusätzliches Abschreibungspotenzial generiert (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28652, 32).

**Rückwirkung der Neuregelungen:** § 4 Abs. 1 Satz 3 und Satz 9 sind nach § 52 Abs. 6 Satz 1 und Satz 3 idF des ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) erstmals für nach dem 31.12.2019 endende Wj. anzuwenden und entfalten damit bereits ab dem VZ 2020 Wirkung. Damit knüpfen die erst im Juni 2021 verkündeten Neuregelungen nachträglich an die bereits im abgelaufenen VZ 2020 abgewickelten und damit der Vergangenheit angehörenden Sachverhalte neue Rechtsfolgen, was grds. zu einer verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung führt (ausführl. Einf. ESt. Anm. 332 ff.). Dies ist vorliegend aber gerade nicht der Fall, weil die Stpfl. angesichts der Regelungen in Art. 5 Abs. 5 der bereits aus dem Jahr 2016 stammenden ATAD zum einen mit einer Neuregelung rechnen mussten (s. zum Zurücktreten des Vertrauensschutzes in diesen Fällen Einf. ESt. Anm. 332), zumal der Fall der Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts im EStG nicht geregelt war.

J 22-9

Zum anderen wird durch die Neuregelungen gerade kein Schaden verursacht (Bagatellvorbehalt, s. dazu Einf. ESt. Anm. 332), weil sie zugunsten des Stpfl. das Ziel haben, eine Doppelbesteuerung der stillen Reserven zu verhindern und ihm schließlich auch ein Wahlrecht zusteht, ob er von dieser Regelung Gebrauch machen möchte.