

§ 4g

**Bildung eines Ausgleichspostens bei Entnahme
nach § 4 Absatz 1 Satz 3**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger kann in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 zweiter Halbsatz anzusetzenden Wert eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, soweit das Wirtschaftsgut infolge seiner Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 als entnommen gilt. ²Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. ³Das Antragsrecht kann für jedes Wirtschaftsjahr nur einheitlich für sämtliche Wirtschaftsgüter ausgeübt werden. ⁴Der Antrag ist unwiderruflich. ⁵Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt.

(2) ¹Der Ausgleichsposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen. ²Er ist in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen,

1. wenn das als entnommen geltende Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ausscheidet,
2. wenn das als entnommen geltende Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausscheidet oder
3. wenn die stillen Reserven des als entnommen geltenden Wirtschaftsguts im Ausland aufgedeckt werden oder in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts hätten aufgedeckt werden müssen.

(3) ¹Wird die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im Sinne des Absatzes 1 innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer, spätestens jedoch vor Ablauf von fünf Jahren nach Änderung der Zuordnung, aufgehoben, ist der für dieses Wirtschaftsgut gebildete Ausgleichsposten ohne Auswirkungen auf den Gewinn aufzulösen und das Wirtschaftsgut mit den fortgeführten Anschaffungskosten, erhöht um zwischenzeitlich gewinnerhöhend berücksichtigte Auflösungsbeiträge im Sinne der Absätze 2 und 5 Satz 2 und um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückführungswert und dem Buchwert im Zeitpunkt der Rückführung, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. ²Die Aufhebung der geänderten Zuordnung ist ein Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 finden entsprechende Anwendung bei der Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 3. ²Wirtschaftsgüter, für die ein Ausgleichsposten nach Absatz 1 gebildet worden ist, sind in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. ³Der Steuerpflichtige hat darüber hinaus Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bildung und Auflösung der Ausgleichsposten

hervorgeht. ⁴Die Aufzeichnungen nach den Sätzen 2 und 3 sind der Steuererklärung beizufügen.

(5) ¹Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, der zuständigen Finanzbehörde die Entnahme oder ein Ereignis im Sinne des Absatzes 2 unverzüglich anzuzeigen. ²Kommt der Steuerpflichtige dieser Anzeigepflicht, seinen Aufzeichnungspflichten nach Absatz 4 oder seinen sonstigen Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 der Abgabenordnung nicht nach, ist der Ausgleichsposten dieses Wirtschaftsguts gewinnerhöhend aufzulösen.

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Vors. Richter am FG, Berlin/Cottbus
Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4g

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 4g	1	IV. Geltungsbereich des § 4g	6
II. Rechtsentwicklung des § 4g	2	V. Verhältnis des § 4g zu anderen Vorschriften	
III. Bedeutung des § 4g und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		1. Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 und § 12 KStG sowie zu § 16 Abs. 3a	7
1. Rechtliche Bedeutung	3	2. Verhältnis zum UmwStG	8
2. Wirtschaftliche Bedeutung	4	3. Verhältnis zum AStG	9
3. Vereinbarkeit mit Europarecht	5	4. Verhältnis zum Handelsrecht	10

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Bildung eines Ausgleichspostens bei fingierter Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3**

	Anm.		Anm.
I. Persönliche Voraussetzung: Unbeschränkt Steuerpflichtiger; Sonderfragen bei Personengesellschaften	15	1. Grundvoraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Fiktion der Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	16
II. Sachliche Voraussetzung: Fiktion der Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 aufgrund der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen EU-Mitgliedstaat (Abs. 1 Satz 1)		2. Besondere Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Entnahmefiktion aufgrund der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen EU-Mitgliedstaat	

	Anm.		Anm.
a) Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte	17	b) Höhe des Ausgleichspostens	22
b) Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat	18	III. Weitere formelle Voraussetzung: Getrennter Ausweis für jedes Wirtschaftsgut (Abs. 1 Satz 2)	23
c) Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen	19	IV. Zusätzliche Antragsvoraussetzung: Einheitliche Ausübung des Antragsrechts (Abs. 1 Satz 3)	24
3. Formelle Voraussetzung: Antrag des Steuerpflichtigen	20	V. Kein Widerruf des Antrags (Abs. 1 Satz 4)	25
4. Rechtsfolge: Bildung eines Ausgleichspostens		VI. Vorschriften des UmwStG bleiben unberührt (Abs. 1 Satz 5)	26
a) Ausgleichsposten	21		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens**

	Anm.		Anm.
I. Grundsatz: Gleichmäßige Auflösung des Ausgleichspostens über einen Zeitraum von fünf Jahren (Abs. 2 Satz 1)	30	II. Ausnahme: Sofortige gewinnerhöhende Auflösung (Abs. 2 Satz 2)	31

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens bei Aufhebung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzung für die gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens: Aufhebung der Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte innerhalb des Auflösungszeitraums		3. Rechtsfolge: Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens und abweichende Bewertungsregel für die Einlage	37
1. Sachliche Voraussetzung: Aufhebung der Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte	35	II. Verfahrensrechtliche Konsequenzen der Rückführung: Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Abs. 3 Satz 2)	38
2. Zeitliche Voraussetzung: Rückführung innerhalb des Fünfjahreszeitraums	36		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Bildung eines Ausgleichspostens bei
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ... 40**

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**

	Anm.		Anm.
I. Pflicht zur Anzeige einer Entnahme oder eines Ereignisses iSd. Abs. 2 Satz 2 (Abs. 5 Satz 1)	45	1. Tatbestandliche Voraussetzung: Verletzung der Anzeigepflicht, der Aufzeichnungspflichten nach Abs. 4 oder der sonstigen Mitwirkungspflichten iSv. § 90 AO	49
II. Folge der Verletzung der Anzeigepflicht, der Aufzeichnungspflichten nach Abs. 4 oder der sonstigen Mitwirkungspflichten iSv. § 90 AO: Gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens (Abs. 5 Satz 2)		2. Rechtsfolge: Gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens	52

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4g

Schrifttum: BENECKE, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, NWB 37/2007, F. 3, 14733; BENECKE/SCHNITGER, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; GEBERT/FINGERHUTH, Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Ausland – Steuerliche Fallstricke im Licht aktueller gesellschaftsrechtlicher Entwicklungen, IStR 2009, 445; HAGEMANN/JAKOB/ROPOHL/VIEBROCK, Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuerrechts, NWB 2007, Sonderheft Nr. 1, 1; HOFFMANN, Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG i.d.F. des SEStEG, DB 2007, 652; KAHLE, Aktuelle Entwicklungen der Ertragsbesteuerung ausländischer Betriebsstätten, IStR 2007, 757; KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, Überführung und Rückführung von Wirtschaftsgütern: Die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG, DStR 2007, 133; KRAMER, Noch einmal: Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG, DB 2007, 2338; LANGE, Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG bei der Ent- und Verstrickung von Wirtschaftsgütern, StuB 2007, 259; NAGEL, Die Europäisierung im Umwandlungssteuerrecht – Ein Überblick, EStB 2007, 53; U. PRINZ, „Teilwegzug“ von Unternehmen in das europäische Ausland, GmbHR 2007, 966; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, Düsseldorf 2007, 632; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Diss. Trier 2008; SREBNE, Bilanzielle oder außerbilanzielle Erfassung der Steuerentstrickung und des Ausgleichspostens i.S. des § 4g EStG, StB 2008, 317; WASSERMAYER, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und nach § 12 Abs. 1 KStG, DB 2008, 430; KÖRNER, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; KRÜGER/HECKEL, Anpassung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze an das SEStEG, NWB 2009, 3638; MÜLLER-GATERMANN, Das SEStEG im Überblick, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte

Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 939; GOEBEL/JENET/FRANKE, Anwendungsfragen beim Ausgleichsposten gemäß § 4g EStG, IStR 2010, 235; KAHLE, Entstrickung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, StuB 2011, 903; U. PRINZ, Steuerliches Entstrickungskonzept – gelungen oder reparaturbedürftig?, GmbHR 2012, 195; RAUTENSTRAUCH/SEITZ, National Grid Indus: Europarechtliche Implikationen für den Wegzug und die internationale Umwandlung von Gesellschaften, Ubg 2012, 14; BROEMEL/ENDERT, Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, BBK 2013, 208; KAHLE, Ausgewählte internationale Aspekte der steuerlichen Gewinnermittlung, StuB 2013, 759; KAHLE/EICHHOLZ, Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, StuB 2014, 867; FALLER/SCHRÖDER, EuGH: Auf zehn Jahre gestaffelte Erhebung der Steuer auf Entstrickungsgewinne unionrechtskonform, DStZ 2015, 890; KAHLE/BEINERT, Zur Diskussion um die Europarechtswidrigkeit der Entstrickungstatbestände nach Verder Lab-Tec, FR 2015, 585; KAHLE/EICHHOLZ, Ausgewählte Aspekte der Bildung und Auflösung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG, FR 2015, 7; SCHIEFFER, Entstrickungsbesteuerung vor SEStEG verstößt nicht gegen Europarecht, NWB 2015, 2289.

I. Grundinformation zu § 4g

1

Die Vorschrift wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingefügt, um die europarechl. Bedenken gegen die ebenfalls mit dem SEStEG eingeführten Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und des § 12 Abs. 1 KStG zu beseitigen. Sie spiegelt das Konzept einer aufgeschobenen Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven für WG des AV durch die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens, der innerhalb von fünf Jahren gleichmäßig aufzulösen ist, wider und soll auf diese Weise die Folgen einer sofortigen Besteuerung abmildern. In den Abs. 2 und 3 der Vorschrift werden die vorzeitige Auflösung des Ausgleichspostens und die Folgen einer Wiederverstrickung innerhalb des Fünfjahreszeitraums geregelt. Dabei wird zT auf ausl. Recht (Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 3 Satz 1) abgestellt, so dass die Vorschrift mit erheblichen Anwendungsproblemen verbunden ist. Die Bildung des Ausgleichspostens ist antragsgebunden und legt dem Stpfl. verschiedene besondere Mitwirkungspflichten (Abs. 5) auf, deren Verletzung die sofortige gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens zur Folge hat.

Die Vorschrift lehnt sich an die Grundsätze in BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076) an (vgl. BTDrucks. 16/2710, 57), weicht aber in verschiedenen Bereichen von der Verwaltungsanweisung ab: Zum Beispiel durfte der Stpfl. nach BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1) bei der Überführung von WG einen Merkposten, der innerhalb von zehn Jahren aufzulösen war, bilden. Zudem durfte der Merkposten auch für UV gebildet werden.

II. Rechtsentwicklung des § 4g

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): § 4g wurde auf Initiative des BRats (s. BTDrucks. 16/2710, 57) neu in das EStG eingefügt. Im ursprünglichen Gesetzentwurf zum SEStEG hatte die BReg. noch eine Stundungslösung in den Fällen der Entstrickung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG) abgelehnt und eine sofortige Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven vorgesehen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 26 f.). Gegen das Prinzip der Sofortversteuerung erhob jedoch der BRat europarechl. Bedenken, weil eine Sofortversteuerung hinter der bestehenden Rechtslage zurückblieb und deshalb bei einer Feststellung der Europarechtswidrigkeit des gesamten Entstrickungs-

konzepts erhebliche Steuerausfälle endgültig zu befürchten waren (s. BTDrucks. 16/2710, 57 f.). Diesen Einwendungen ist der BTag gefolgt.

III. Bedeutung des § 4g und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

3 1. Rechtliche Bedeutung

Die Vorschrift soll die stl. Folgen der sofortigen Versteuerung der nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG aufgedeckten stillen Reserven abmildern und damit eine europarechtskonforme Entstrickungsbesteuerung gewährleisten. Allerdings erfasst der Anwendungsbereich des § 4g nur Entstrickungsvorgänge, bei denen ein WG des AV eines unbeschränkt Stpfl. aufgrund der Zuordnung zu einer BS dieses Stpfl. innerhalb der EU als entnommen gilt. Auf der Grundlage der geänderten Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464), nach der die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven auch bei einer Überführung eines WG in eine ausländ. BS gesichert ist, ist umstritten, ob § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG leerlaufen (s. § 4 Anm. 229 einerseits, § 12 KStG Anm. 31 und 40 andererseits; vgl. auch KÖRNER, IStR 2009, 741 [744]). Sofern auf der Grundlage dieser Rspr. des BFH eine Entstrickung nicht in Betracht kommt, bedarf es der Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g nicht (aA aber § 4 Anm. 229)

4 2. Wirtschaftliche Bedeutung

Die Regelung ermöglicht eine aufgeschobene Versteuerung der nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG aufgedeckten stillen Reserven. Damit werden die negativen Folgen der sofortigen Versteuerung eines fiktiven, tatsächlich nicht realisierten Entstrickungsgewinns zumindest abgemildert. In den Fällen der Rückführung eines WG können sich sowohl positive wie auch negative Steuereffekte ergeben, die bei der vorausschauenden Steuerplanung berücksichtigt werden sollten (s. hierzu zB LANGE, StuB 2007, 259 [262 ff.]; Anm. 37).

5 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

§ 4g gewinnt europarechtl. in zweifacher Hinsicht Bedeutung: Bei der europarechtl. Würdigung der Entstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und des § 12 Abs. 1 KStG ist die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens mit einzubeziehen (so bereits BTDrucks. 16/2710, 57 f.). Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der eingeschränkte Anwendungsbereich des § 4g (zB Auflösungszeitraum fünf statt zehn Jahre; Beschränkung auf das AV) zu einer im Vergleich zur „alten“ Verwaltungsrechtslage verschärften Entstrickungsbesteuerung beiträgt. Vor diesem Hintergrund stellt sich das Neukonzept der Entstrickungsbesteuerung als Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage dar. Jedoch sind die Entstrickungsregelungen unter Einbeziehung der ergänzenden Vorschrift des § 4g nicht zu beanstanden (vgl. § 4 Anm. 226; s. auch EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTec GmbH & Co. KG/FA Hilden, DStR 2015, 1166; aA KÖRNER, IStR 2009, 741; unter Hinweis auf den sog. Anerken-

nungsgrundsatz KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2008, 112 f.).

Vor dem Hintergrund des nur eingeschränkten Anwendungsbereichs der Regelung des § 4g (s. Anm. 3) und der jüngeren Rechtsprechung des EuGH (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTec GmbH & Co. KG/FA Hilden, DStR 2015, 1166) haben die in der Literatur vorgebrachten europarechtliche Bedenken gegen die Vorschrift kaum eine Bedeutung in der Praxis. Allerdings verstößt es gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV, wenn beschr. Stpfl. einen Ausgleichsposten nicht bilden und somit die nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG aufgedeckten stillen Reserven sofort versteuern müssen (so auch CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 4g Rn. 7; HOLZHÄUSER in KSM, § 4g Rn. A 21 und B 6 [5/2015]; WIED in BLÜMICH, § 4g Rn. 2 [Stand August 2014]; HALLERBACH in KANZLER/KRAFT/BÄUML, EStG, 2016, § 4g Rn. 8; BENECKE/STAATS in DPM, § 12 KStG Rn. 612 [12/2012]; KAHLE in U. PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 3016; KAHLE/BEINERT, FR 2015, 585; KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7 [17]). Gleiches gilt für die unzulässige Bildung des Ausgleichspostens bei einer Überführung in eine EWRBS und bei der Überführung von WG des UV (s. hierzu nur KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7 [17 f.]; zum UV s. aber auch Anm. 16).

IV. Geltungsbereich des § 4g

6

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt in den Fällen der Fiktion einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 sowie in den Fällen der fiktiven Veräußerung/Überlassung iSv. § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG (§ 12 Abs. 1 Satz 2 KStG), s. Anm. 16.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Regelung gilt ausschließlich für unbeschränkt Steuerpflichtige (s. Anm. 15).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist erstmals im VZ 2006 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 aF). Soweit sich im Hinblick auf die Regelungen in BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076) eine abweichende Rechtslage ergibt, ist diese tatbestandliche Rückanknüpfung unbedenklich (s. auch § 4 Anm. 222 f.; U. PRINZ, GmbHR 2007, 966 [971 f.]).

V. Verhältnis des § 4g zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 und § 12 KStG sowie zu § 16 Abs. 3a

7

§ 4g ergänzt die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 und ist auch für Entstrickungen nach § 12 Abs. 1 KStG, und zwar rückwirkend ab VZ 2006 (§ 34 Abs. 8 Satz 5 KStG), anzuwenden. Folgt man im Übrigen der geänderten Rspr. des BFH zum finalen Entnahmebegriff und dem daraus folgenden Leerlaufen der Entstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und des § 12 Abs. 1 KStG (s. Anm. 4), geht auch die Regelung des § 4g weitgehend fehl (aA § 4 Anm. 229). Dagegen darf in den Fällen des § 16 Abs. 3a kein Ausgleichsposten gebildet werden. Vielmehr sieht § 36 Abs. 5 für diese Fälle eine eigenständige Stundungsgelung vor.

8 2. Verhältnis zum UmwStG

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG erfassen den stl. Rechtsträgerwechsel nicht, sondern fingieren lediglich eine Entnahme bzw. Veräußerung. Dagegen stellen die Vorschriften des UmwStG auf den stl. Übergang bestimmter betrieblicher Einheiten ab. Daher ist im Fall einer Umwandlung – ungeachtet der klarstellenden Vorschrift des Abs. 1 Satz 5 – die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g nicht möglich.

9 3. Verhältnis zum AStG

Verhältnis zu § 1 Abs. 5 AStG: Der Gesetzgeber geht offenbar davon aus, dass § 1 Abs. 5 AStG auch Fälle erfasst, die in den Anwendungsbereich des § 12 fallen, denn er ordnet in § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG ausdrücklich an, dass die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g nicht eingeschränkt werde. Soweit die Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG zu weitergehenden Berichtigungen führt, sind diese neben den Rechtsfolgen anderer Vorschriften durchzuführen (§ 1 Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 4 AStG).

Verhältnis zu § 6 AStG: Die Vorschrift des § 6 AStG sieht für Anteile iSd. § 17 Abs. 1 Satz 1 die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 auch ohne tatsächliche Veräußerung vor, wenn die unbeschränkte StPflcht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet. Im Gegensatz zu § 4g sieht aber § 6 Abs. 5 AStG die zeitlich unbeschränkte zinslose Stundung der geschuldeten Steuer vor.

10 4. Verhältnis zum Handelsrecht

§ 4 Abs. 1 Satz 3 fingiert lediglich eine Entnahme für stl. Zwecke, obwohl das betreffende WG weiterhin im Vermögen des Unternehmens verbleibt. Dementsprechend ist handelsrechtl. der Vermögensgegenstand weiterhin auszuweisen und sind daher die stillen Reserven handelsrechtl. nicht aufzudecken. Vor diesem Hintergrund ist die Bildung eines Ausgleichspostens in der HBil. nicht denkbar (so auch HOFFMANN in LBP, § 4g Rn. 31 [Stand Juni 2015]). Allerdings sind bei der Bildung eines Steuerlatenzpostens in der HBil. (§ 274 HGB idF des BilMoG) die Auswirkungen des Ausgleichspostens mit zu berücksichtigen (vgl. HOFFMANN, DB 2007, 652; HOFFMANN in LBP, § 4g Rn. 31 f. und 37 f. [Stand Juni 2015]; LANGE, StuB 2007, 259 [265]; aA KRAMER, DB 2007, 2338 [2340]; SREBNE, StB 2008, 317 [319]). Der Ausgleichsposten stellt im Ergebnis eine Art Bilanzierungshilfe dar (s. Anm. 21), die als Merkposten innerhalb (so WASSERMEYER, DB 2008, 430 [432]) oder außerhalb der StBil. (so KRAMER, DB 2007, 2338) auszuweisen ist.

11–14 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Bildung eines Ausgleichspostens bei fingierter Ent-
nahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3**

I. Persönliche Voraussetzung: Unbeschränkt Steuerpflichtiger; Sonderfragen bei Personengesellschaften 15

Einen Ausgleichsposten nach Abs. 1 darf nur ein unbeschränkt Stpfl. iSd. §§ 1, 1a bzw. des § 1 KStG, nicht aber ein beschränkt Stpfl. bilden. Als problematisch erweist sich die Regelung des Abs. 1 bei PersGes. Zwar sind diese in stl. Hinsicht Subjekt der Gewinnermittlung, jedoch ist nicht die PersGes. Steuersubjekt, sondern erzielen die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer mit ihrem Gewinnanteil Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Allerdings stellen § 4g Abs. 1 und 3 entscheidend auf die BS des Stpfl. ab. Steuerrechtlich hat aber zum einen die PersGes. selbst eine BS und stellt zum anderen diese BS der PersGes. – aus international-stl. Sicht – zugleich eine BS der einzelnen Gesellschafter dar (vgl. BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, BStBl. II 2003, 631 [635] mwN). Zudem erfolgt die Entstrickung von WG des Gesamthandsvermögens der PersGes. gesellschaftsbezogen (vgl. U. PRINZ, GmbHR 2007, 966 [970]). Auf dieser Grundlage ist uE bei einer PersGes. zu unterscheiden: Handelt es sich bei dem betreffenden WG, für das ein Ausgleichsposten gebildet werden soll, um ein WG aus dem Gesamthandsvermögen der PersGes., darf ein Ausgleichsposten nur gebildet werden, wenn es sich um ein WG handelt, das einer inländ. BS der PersGes. zugeordnet war. Der Ausgleichsposten ist in diesem Fall in der stl. Gesamthandsbilanz zu bilden (aA KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2008, 68f.; wohl auch U. PRINZ, GmbHR 2007, 966 [970]), denn eine quotale Bildung eines Ausgleichspostens sieht § 4g nicht vor (aA HOFFMANN, DB 2007, 652 [653]). Sind einzelne Gesellschafter der PersGes. nicht unbeschränkt stpfl., dürfen diese Gesellschafter aber nach Abs. 1 Satz 1 keinen Ausgleichsposten bilden. Daher ist in einer Ergänzungsbilanz der ausländ. Gesellschafter der von der PersGes. gebildete Ausgleichsposten durch einen „negativen“ Ausgleichsposten anteilig zu kompensieren und korrespondierend aufzulösen. Handelt es sich dagegen um ein WG des AV eines Gesellschafters, darf ein Ausgleichsposten (in der Sonderbilanz) nur gebildet werden, wenn der Gesellschafter unbeschränkt stpfl. ist.

II. Sachliche Voraussetzung: Fiktion der Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 aufgrund der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen EU-Mitgliedstaat (Abs. 1 Satz 1)

1. Grundvoraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Fiktion der Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens 16

Die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens knüpft an den Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 an. Ein Ausgleichsposten darf dem Grunde nach also nur gebildet werden, wenn ein WG iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 als

entnommen gilt (s. hierzu § 4 Anm. 228 ff.; Anm. 17). Dabei muss es sich bei dem als entnommen geltenden WG um ein WG des AV handeln (Abs. 1 Satz 1). Die Beschränkung auf WG des AV weicht zwar von den „alten“ Verwaltungsgrundsätzen ab (s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1), jedoch werden WG des UV wohl regelmäßig zu Veräußerungszwecken überführt werden, so dass aufgrund der Realisation der stillen Reserven die Sofortbesteuerung keine nachteiligen Liquiditätsfolgen für den Stpfl. hat (vgl. auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [134]). § 4g ist ferner im Fall der Entstrickung nach § 12 Abs. 1 KStG anwendbar (§ 12 Abs. 1 KStG aE).

2. Besondere Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Entnahmefiktion aufgrund der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen EU- Mitgliedstaat

17 a) Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte

Die Bildung eines Ausgleichspostens ist nicht in allen Fällen einer Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (oder § 12 Abs. 1 KStG) zulässig. Vielmehr ist die Bildung nur möglich, wenn das WG aufgrund der Zuordnung zu einer anderen BS iSd. § 12 AO als entnommen gilt.

Kein Ausgleichsposten bei Nutzungsüberlassung: Die Fälle der Entnahmefiktion bei der Nutzungsüberlassung von WG werden von § 4g nicht erfasst, denn im Fall der Fiktion der Entnahme hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung eines WG besteht die Zuordnung zu einer inländ. BS und damit die Steuerverstrickung dieses WG fort (ebenso HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 4; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 12 KStG Rn. 60 [9/2014]; KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [134]; BENECKE, NWB 2007, F. 3, 14733 [14753]).

Kein Ausgleichsposten bei Sitzverlegung: § 4g setzt die Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. die fiktive Veräußerung iSd. § 12 Abs. 1 KStG voraus. Deshalb darf ein Ausgleichsposten bei der Überführung eines WG im Zuge der grenzüberschreitenden Sitzverlegung nicht gebildet werden (so auch DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2648 [2650 f.]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 4g Rn. 7; WIED in BLÜMICH, § 4g Rn. 8 [8/2014]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 12 KStG Rn. 57 [9/2014]; KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7; KAHLE in U. PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 2996; GEBERT/FINGERHUTH, IStR 2009, 445 [447]; BENECKE, NWB 37/2007, F. 3, 14733 [14753]; aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [75]; HOFFMANN in LBP, § 4g Rn. 23 [6/2015]).

18 b) Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat

Weitere Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens ist, dass das WG nunmehr einer BS in einem anderen Mitgliedstaat der EU zugeordnet wird. Gilt also ein WG als entnommen, weil es einer BS in einem Staat außerhalb der EU zuzuordnen ist, darf ein Ausgleichsposten nicht gebildet werden; dies gilt nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 4g auch für eine BS in einem EWR-Staat (aA HOFFMANN in LBP, § 4g Rn. 10 [6/2015]; vgl. hierzu aber auch KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7 [17]). Gleichermaßen darf ein Ausgleichsposten nicht (zeitanteilig) gebildet werden, wenn das WG nach seiner Überführung in einen Staat

außerhalb der EU in eine BS in der EU überführt wird, denn § 4g lässt die Bildung des Ausgleichspostens nur bei einer Entstrickung aufgrund der Überführung des WG in eine BS in der EU zu (so auch HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 4; aA KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7 [9 f.]).

c) Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen

19

Ein Ausgleichsposten darf ferner nur gebildet werden, wenn es sich bei der entsprechenden BS um eine BS desselben Stpfl. handelt. Die Bildung eines Ausgleichspostens ist folglich unzulässig, wenn aufgrund der Überführung das WG einem anderen Zurechnungssubjekt zugeordnet wird (zB im Fall der Überführung eines WG in eine ausländ. PersGes., in das SonderBV des Mitunternehmers einer ausländ. PersGes. oder in das ausländ. Mutterunternehmen; so, allerdings unscharf, BTDrucks. 16/2710, 57; 16/3369, 5). Dagegen handelt es sich um eine BS desselben Stpfl., wenn ein WG des Gesamthandsvermögens einer PersGes. aus einer inländ. BS in eine ausländ. BS dieser PersGes. überführt wird, denn strechtl. hat auch die PersGes. eine BS inne (s. BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, BStBl. II 2003, 631 [635] mwN). Gleichermaßen darf ein Ausgleichsposten gebildet werden, wenn ein WG aus dem SonderBV eines Gesellschafters aus der BS im Inland in eine ausländ. BS überführt wird und dieses WG im SonderBV des Gesellschafters verbleibt, denn die BS der PersGes. stellt zugleich eine BS des einzelnen Gesellschafters dar (BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, BStBl. II 2003, 631).

3. Formelle Voraussetzung: Antrag des Steuerpflichtigen

20

Ein Ausgleichsposten darf nur gebildet werden, wenn der Stpfl. einen Antrag stellt. § 4g beinhaltet daher ein stl. Wahlrecht. Der Antrag ist weder form- noch fristgebunden und kann insbes. durch den Ausweis eines Ausgleichspostens in der StBil. auch konkludent gestellt werden. Stellt der Stpfl. keine StBil. auf, muss er die notwendige Anpassung an die stl. Vorschriften durch einen entsprechenden Zusatz oder eine Anmerkung in der HBil. kenntlich machen (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Darüber hinaus sind aber die weiteren formellen Voraussetzungen des Abs. 4 zu beachten (s. hierzu Anm. 40 ff.).

4. Rechtsfolge: Bildung eines Ausgleichspostens

a) Ausgleichsposten

21

Sind die materiellen und formellen Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, kann der Stpfl. einen Ausgleichsposten bilden. Bei dem Ausgleichsposten handelt es sich um eine Art Bilanzierungshilfe, also um einen Passivposten, der zur Vermeidung einer sofortigen Gewinnerhöhung gebildet wird (ebenso HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 6f.; HOFFMANN in LBP, § 4g Rn. 4 [Stand Juni 2015]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 12 KStG Rn. 62 [9/2014]; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]; LANGE, StuB 2007, 259 [265]; aA CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 4g Rn. 11: Merkposten außerhalb der Bilanz).

b) Höhe des Ausgleichspostens

22

Der Ausgleichsposten ist in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert des WG vor der Entnahme und dem Entnahmewert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 (ge-

meiner Wert) zu bewerten. Die Bewertung erfolgt nach den Wertverhältnissen am Tag der fiktiven Entnahme.

23 **III. Weitere formelle Voraussetzung: Getrennter Ausweis für jedes Wirtschaftsgut (Abs. 1 Satz 2)**

Nach Abs. 1 Satz 2 ist der Ausgleichsposten für jedes WG getrennt auszuweisen. Dabei kann der Stpfl. zum einen in der Bilanz für jedes WG gesondert einen Ausgleichsposten ausweisen. Zum anderen kann der Stpfl. uE aber auch in der Bilanz einen Sammelposten ausweisen und gleichzeitig in den Erläuterungen zum Jahresabschluss die einzelnen Ausgleichsposten darstellen.

24 **IV. Zusätzliche Antragsvoraussetzung: Einheitliche Ausübung des Antragsrechts (Abs. 1 Satz 3)**

Ein Ausgleichsposten darf nur gebildet werden, wenn das Antragsrecht für alle als iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG entnommen geltenden WG einheitlich ausgeübt wird. Dabei ist das Antragsrecht aber nur einheitlich für die jeweilige BS und nicht für alle BS auszuüben, denn Abs. 1 Satz 1 stellt auf die Zuordnung zu einer BS ab (ebenso HOLZHÄUSER in KSM, § 4g Rn. B 14 [5/2015]; FÖRSTER, DB 2007, 72 [75]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 12 KStG Rn. 64 [9/2014]). Das Antragsrecht ist darüber hinaus nur für das jeweilige Wj. einheitlich auszuüben.

25 **V. Kein Widerruf des Antrags (Abs. 1 Satz 4)**

Der Stpfl. kann den Antrag auf Bildung eines Ausgleichspostens nicht widerrufen. Deshalb könnte zur Vermeidung einer frühzeitigen Bindung an den Antrag aufgrund möglicher nachteiliger Folgen bei der Rückführung (vgl. Anm. 37) im Rahmen der Steuerplanung ggf. erwogen werden, zunächst von der Bildung des Ausgleichspostens abzusehen und den Antrag erst unmittelbar vor dem Eintritt der Bestandskraft der entsprechenden Veranlagung zu stellen.

26 **VI. Vorschriften des UmwStG bleiben unberührt (Abs. 1 Satz 5)**

Für Gewinnrealisierungen nach dem UmwStG, das einem anderen Entstrickungskonzept folgt, bestimmt Abs. 1 Satz 5 ausdrücklich, dass insoweit ein Ausgleichsposten nicht gebildet werden darf (vgl. auch HOFFMANN in LBP, § 4g Rn. 25 [6/2015]; HOLZHÄUSER in KSM, § 4g Rn. A 13 und B 3 [5/2015]; KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7 [10]).

27–29 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens****I. Grundsatz: Gleichmäßige Auflösung des Ausgleichspostens über einen Zeitraum von fünf Jahren (Abs. 2 Satz 1)** 30

Der Ausgleichsposten ist nach Abs. 2 Satz 1 im Wj. der Bildung und in den vier folgenden Wj. gleichmäßig, also jeweils mit einem Fünftel, gewinnerhöhend – und zwar unabhängig von der tatsächlichen Restnutzungsdauer (vgl. BTDrucks. 16/3369, 5) – aufzulösen (lineare Auflösung, keine Flexibilität). Eine zeitanteilige Aufteilung des Auflösungs Betrags, auch im Fall eines Rumpfwj., ist nicht vorgesehen (ebenso HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 10; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]).

II. Ausnahme: Sofortige gewinnerhöhende Auflösung (Abs. 2 Satz 2) 31

Abweichend von der Regel des Abs. 2 Satz 1 ordnet Abs. 2 Satz 2 die sofortige gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens in drei Fällen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–3) an. In diesen Fällen nimmt der Gesetzgeber eine tatsächliche Gewinnrealisierung an, so dass deshalb der Ausgleichsposten gewinnerhöhend aufzulösen ist. Soweit die Voraussetzungen der Nr. 1–3 erfüllt sind, ist nur der Ausgleichsposten für das jeweilige WG aufzulösen (so auch HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 11). Daher sind nicht alle Ausgleichsposten, die in einem Wj. gebildet wurden, aufzulösen, wenn für ein WG die in Nr. 1–3 genannten Auflösungsgründe eintreten. Der Ausgleichsposten ist nur in den in Abs. 2 Satz 2 genannten Fällen aufzulösen. Dementsprechend ist der Ausgleichsposten insbes. dann nicht aufzulösen, wenn der Stpfl. aus der unbeschränkten StPfl. ausscheidet (so auch CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 4g Rn. 14; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 12 KStG Rn. 71 [9/2014]; KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7 [13]; aA HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 11; WIED in BLÜMICH, § 4g Rn. 14 [8/2014]; BENECKE/STAATS in DPM, § 12 KStG Rn. 621 [12/2012]; GOEBEL/JENET/Franke, IStR 2010, 235 [236]; offen gelassen von BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]).

Sofortauflösung bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1): Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ist der Ausgleichsposten in vollem Umfang aufzulösen, wenn das WG aus dem BV des Stpfl., also zB aufgrund einer Veräußerung oder des Untergangs, ausscheidet und demzufolge vom Stpfl. nicht mehr auszuweisen ist. Dies gilt auch für den Fall der Umwandlung, da diese mit einem stl. Rechtsträgerwechsel verbunden ist (zweifelnd CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 4g Rn. 12).

Sofortauflösung bei Ausscheiden aus der Besteuerungshoheit der EU-Mitgliedstaaten (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2): Der Ausgleichsposten ist aufzulösen, wenn das WG aus der Besteuerungshoheit der EU-Mitgliedstaaten ausscheidet. Dies ist der Fall, wenn das WG einer BS in einem Nicht-EU-Staat zugeordnet wird (ebenso BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]), denn nach Abs. 1 Satz 1 darf ein Ausgleichsposten nur gebildet werden, wenn das WG einer BS in einem EU-Mitgliedstaat zugeordnet wird.

Sofortauflösung bei Aufdeckung der stillen Reserven (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3): Der Ausgleichsposten ist nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 in zwei Fällen in vollem Umfang aufzulösen, nämlich wenn die stillen Reserven des als entnommen geltenden WG

- im Ausland aufgedeckt werden oder
- nach den Vorschriften des deutschen StRechts hätten aufgedeckt werden müssen.

▶ *Tatsächliche Aufdeckung der stillen Reserven im Ausland:* Werden die stillen Reserven im Ausland, zB bei einer Entnahme oder einer Veräußerung des WG, tatsächlich aufgedeckt, ist bereits Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 anwendbar. Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Alt. 1 erfasst daher vor allem den Fall der fiktiven Aufdeckung der stillen Reserven im Ausland, insbes. auf der Grundlage einer § 4 Abs. 1 Satz 3 vergleichbaren Entstrickungsregelung.

▶ *Fiktive Aufdeckung der stillen Reserven bei entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts:* Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Alt. 2 ist der Ausgleichsposten auch gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die stillen Reserven zwar im Ausland tatsächlich nicht aufgedeckt werden, aber nach den Regelungen des deutschen StRechts hätten aufgedeckt werden müssen. Diese Alternative betrifft mithin den Fall, dass das ausländ. Recht eine § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (bzw. § 12 Abs. 1 KStG) entsprechende Entstrickungsregelung nicht vorsieht. Liegen also die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 vor – und ist § 4 Abs. 1 Satz 5 nicht anwendbar – und wären daher die stillen Reserven nach deutschem StRecht aufzudecken, ist der Ausgleichsposten aufzulösen. Dabei ist für die Frage des Verlusts oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts auf das Besteuerungsrecht des ausländ. Staats abzustellen.

32–34 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens bei
Aufhebung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu
einer ausländischen Betriebsstätte**

I. Voraussetzung für die gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens: Aufhebung der Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte innerhalb des Auflösungszeitraums

35 1. Sachliche Voraussetzung: Aufhebung der Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte

Abs. 3 Satz 1 betrifft den Fall eines WG, das nach der Zuordnung zu einer ausländ. BS des Stpfl., die in einem EU-Mitgliedstaat belegen ist, als entnommen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 galt und nunmehr wieder der inländ. BS des Stpfl. zugeordnet wird.

2. Zeitliche Voraussetzung: Rückführung innerhalb des Fünfjahreszeitraums 36

In zeitlicher Hinsicht setzt Abs. 3 Satz 1 zum einen voraus, dass das WG innerhalb seiner tatsächlichen Nutzungsdauer rückgeführt wird. Zum anderen muss das WG vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums des Abs. 2 Satz 1 in eine inländ. BS rückgeführt werden. Dabei beginnt der Fünfjahreszeitraum im Zeitpunkt der fiktiven Entnahme, also der veränderten Zuordnung des WG, und endet taggenau nach dem Ablauf von fünf Jahren (so auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [135]). Ist also die tatsächliche Nutzungsdauer des WG bereits abgelaufen oder wird das WG nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums rückgeführt, richtet sich die Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a (s. HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 17; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 12 KStG Rn. 72 [9/2014]; WIED in BLÜMICH, § 4g Rn. 18 [8/2014]; HALLERBACH in KANZLER/KRAFT/BÄUML, EStG, 2016, § 4g Rn. 33; KAHLE/EICHHOLZ, FR 2015, 7 [13 f.]; aA BENECKE/STAATS in DPM, § 12 Rn. 630 [12/2012]; GOEBEL/JENET/FRANKE, IStR 2010, 235 [237]; KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 135 [135]; LANGE, StuB 2007, 259 [261]).

3. Rechtsfolge: Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens und abweichende Bewertungsregel für die Einlage 37

Die Rückführung iSd. Abs. 3 hat zwei Rechtsfolgen. Zum einen wird die Behandlung des bestehenden Ausgleichspostens und zum anderen die Bewertung des rücküberführten WG geregelt.

Gewinnneutrale Auflösung des Ausgleichspostens: Der bestehende Ausgleichsposten ist nach der Rückführung gewinnneutral aufzulösen. Hinsichtlich weiterer WG, für die ein Ausgleichsposten gebildet wurde, die jedoch nicht rückgeführt wurden, ist der Ausgleichsposten fortzuführen.

Bewertung des rückgeführten Wirtschaftsguts: Abs. 3 Satz 1 enthält eine von § 6 Abs. 1 Nr. 5a abweichende Bewertungsregelung. Hiernach ist das rücküberführte WG wie folgt zu bewerten:

- fiktiv fortgeführte AK
- + gewinnerhöhend berücksichtigte Auflösungsbeträge iSd. Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2
- + Rückführungswert
- ./. Buchwert im Zeitpunkt der Rückführung

Einlagewert, höchstens gemeiner Wert

► *Fortgeführte Anschaffungskosten:* Abs. 3 geht zwar nur von den ursprünglichen AK aus, erfasst aber auch die ursprünglichen HK (ebenso HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 17). Die fortgeführten AHK entsprechen dem auf der Grundlage dieser AHK nach deutschem StRecht ermittelten (fiktiven) Buchwert des WG im Rückführungszeitpunkt (vgl. KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [135]).

► *Rückführungswert und Buchwert des Wirtschaftsguts:* Abs. 3 stellt für die Bewertung des rückgeführten WG auf den nach dem Recht des Staats, in dem die ausländ. BS belegen ist, ermittelten Rückführungs- und Buchwert des WG ab (s. auch HOFFMANN in LBP, § 4g Rn. 85 f. [6/2015]; KAHLE in U. PRINZ/KANZLER, NWB-Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 3011; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23]; KAHLE, IStR 2007, 757 [763]; LANGE, StuB 2007, 259

[261]). Ist nach ausländ. Recht ein Rückführungswert (= ausländ. Entstrickungswert) nicht anzusetzen, besteht also eine Entstrickungsregelung nach ausländ. Recht nicht, entfällt der Ansatz des Rückführungswerts (vgl. auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]). In diesem Fall sollte in Erwägung gezogen werden, auf die Bildung eines Ausgleichspostens zu verzichten oder das WG erst nach dem Ablauf des Fünfjahreszeitraums rückzuführen, um die Einlage mit dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a zu ermöglichen (so KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]). Im Übrigen kann die Regelung zu stl. Nachteilen führen, wenn die Nutzungsdauer des WG nach dem ausländ. Recht länger als nach deutschem Recht ist (s. auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [23 f.]).

Beispiel 1: Ein WG, das am 1.1.01 für 100 000 € (Nutzungsdauer = zehn Jahre) angeschafft wurde, wird am 31.12.02 iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 entnommen. Nach ausländ. Recht ist das WG mit 100 000 € zu bewerten und über zehn Jahre abzuschreiben. Am 31.12.05 wird das WG rückgeführt. Die fortgeführten AK betragen am 31.12.05 50 000 €. Der Buchwert nach ausländ. StRecht beträgt am 31.12.05 70 000 €. Bei einem (angenommenen) Rückführungswert nach ausländ. StRecht von 80 000 € beträgt der Einlagewert 50 000 € + 80 000 € ./. 70 000 € = 60 000 €. Damit bleibt der Differenzbetrag zwischen dem Buchwert nach ausländ. Recht und den fortgeführten AK (= 20 000 €) unberücksichtigt.

Ist jedoch die Nutzungsdauer nach deutschem Recht länger, verhindert die Begrenzung auf den gemeinen Wert eine für den Stpfl. vorteilhafte Bewertung (s. hierzu auch KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [137]).

► *Beschränkung auf den gemeinen Wert:* Der nach Abs. 3 Satz 1 zu ermittelnde Wert darf den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Rückführung nicht überschreiten.

Verhältnis zur Rechtsfolge der gewinnneutralen Auflösung: Die abweichende Bewertung nach Abs. 3 Satz 1 ist auch vorzunehmen, wenn der Ausgleichsposten bereits aufgelöst war, das WG aber spätestens innerhalb des Fünfjahreszeitraums rückgeführt wird, denn nach Abs. 3 Satz 1 sind auch Auflösungsbeträge bei der Bewertung zu berücksichtigen.

Beispiel 2: Fiktive Entnahme am 30.12.01. Der zum 31.12.01 gebildete Ausgleichsposten ist zum 31.12.05 aufgelöst. Wird das WG zwischen dem 1.1. und 29.12.06, also innerhalb des Fünfjahreszeitraums rückgeführt, gilt Abs. 3 Satz 1.

II. Verfahrensrechtliche Konsequenzen der Rückführung:

Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Abs. 3 Satz 2)

Abs. 3 Satz 2 bestimmt, dass im Fall der Rückführung iSd. Abs. 3 Satz 1 ein rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) vorliegt. Indessen ordnet Abs. 3 Satz 1 abweichend von der „alten“ Verwaltungsauffassung (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.2) nicht die Rückgängigmachung der Entstrickung, sondern nur die Auflösung eines bestehenden Ausgleichspostens an. Daher geht Abs. 3 Satz 2 ins Leere (ebenso HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 15; CREZELIUS in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 4g Rn. 16; HOLZHÄUSER in KSM, § 4g Rn. D 17 [5/2015]; WIED in BLÜMICH, § 4g Rn. 21 [8/2014]; BENECKE/STAATS in DPM, § 12 Rn. 634 [12/2012]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 12 KStG Rn. 76 [9/2014]; HALLERBACH in KANZLER/KRAFT/BÄUML, EStG, 2016, § 4g Rn. 38; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2007, 22 [24]; KRAMER, DB 2007, 2338 [2341 f.]; LANGE, StuB 2007, 259 [262]; aA KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [136 f.]). Darüber hinaus ist Abs. 3 Satz 2

auch nicht anwendbar, wenn der Stpfl. keinen Ausgleichsposten gebildet hat und das WG innerhalb des Fünfjahreszeitraums wieder rückführt. In diesem Fall wäre es zwar denkbar, ein rückwirkendes Ereignis anzunehmen und die Gewinnerhöhung im Jahr der Entnahme rückgängig zu machen. Jedoch ist Abs. 3 Satz 2 nur auf die Bildung und die Auflösung eines Ausgleichspostens nach § 4g anzuwenden. Es hätte insoweit also einer entsprechenden Rechtsgrundlage in § 4 Abs. 1 EStG bzw. in § 12 Abs. 1 KStG bedurft, um die Entnahme rückgängig zu machen.

Beispiel 1: K überführt im Jahr 01 ein WG des AV mit einem Buchwert von 10000 € und einem gemeinen Wert von 110000 € in eine EU-BS. Er bildet zum 31.12.01 einen Ausgleichsposten nach Abs. 1 iHv. 80000 €. Am 31.12.03 führt er das WG in seine inländ. BS zurück. Die Entnahme im Jahr 01 nach § 4 Abs. 1 Satz 3 wird nicht rückgängig gemacht. Vielmehr muss K den Ausgleichsposten per 31.12.03 iHv. 40000 € erfolgneutral auflösen (§ 4g Abs. 3).

Beispiel 2: K überführt im Jahr 01 ein WG des AV mit einem Buchwert von 10000 € und einem gemeinen Wert von 110000 € in eine EU-BS. Er bildet keinen Ausgleichsposten. Am 31.12.03 führt er das WG in seine inländ. BS zurück. Die Rückführung stellt im Hinblick auf die Besteuerung des Entnahmegewinns nach § 4 Abs. 1 Satz 3 im Jahr 01 kein rückwirkendes Ereignis dar.

Einstweilen frei.

39

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Bildung eines Ausgleichspostens bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3**

40

Entsprechende Anwendung der Abs. 1–3 bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Abs. 4 Satz 1): Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3, sind nach Abs. 4 Satz 1 die Abs. 1–3 entsprechend anzuwenden (der redaktionelle Fehlverweis auf Abs. 4 wurde im Zuge der Neubekanntmachung v. 8.10.2009 [BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346] bereinigt). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 wird die Gewinnerhöhung aufgrund der Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 im Wege der Auflösung des Ausgleichspostens realisiert (vgl. HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4g Rn. 6).

Formelles Erfordernis: Führen eines Verzeichnisses (Abs. 4 Satz 2): Nach Abs. 4 Satz 2 muss der Stpfl., der einen Ausgleichsposten nach Abs. 4 Satz 1 iVm. Abs. 1 bildet, die entsprechenden WG in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen (s. hierzu allgemein § 4 Anm. 640). In das Verzeichnis sind nur die WG – mit einer entsprechenden Bezeichnung – aufzunehmen. Darüber hinausgehende Angaben, wie sie zB § 4 Abs. 3 Satz 5 vorsieht, sind nicht erforderlich.

Weitere formelle Anforderung: Aufzeichnung über die Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens (Abs. 4 Satz 3): Der Stpfl. muss weiterhin Aufzeichnungen führen, aus denen sich die Bildung und die Auflösung des Ausgleichspostens ergibt.

Vorlagepflicht für die Aufzeichnungen iSd. Abs. 4 Sätze 2 und 3 (Abs. 4 Satz 4): Die nach Abs. 4 Sätze 2 und 3 zu führenden Aufzeichnungen sind der StErklärung beizufügen. Dabei handelt es sich um eine stl. Mitwirkungspflicht iSd. § 90 Abs. 1 AO. Die Verletzung dieser Mitwirkungspflicht führt dement-

sprechend zur Anwendung des Abs. 5. Allerdings kann der Stpfl. uE die Aufzeichnungen bis zur Bestandskraft der entsprechenden Veranlagung nachreichen.

41–44 Einstweilen frei.

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**

45 **I. Pflicht zur Anzeige einer Entnahme oder eines Ereignisses iSd. Abs. 2 Satz 2 (Abs. 5 Satz 1)**

Pflicht zur unverzüglichen Anzeige einer Entnahme:

► *Entnahme*: Abs. 5 Satz 1 ordnet eine Pflicht zur Anzeige einer Entnahme an. Unter einer Entnahme in diesem Sinne ist aber nicht jede Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 zu verstehen. Vielmehr ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang und der Überschrift des § 4g, dass unter einer Entnahme nur eine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (bzw. des § 12 Abs. 1 KStG) zu verstehen ist. Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang allerdings die systematische Einordnung der Anzeigepflicht in § 4g, denn § 4g betrifft die Bildung eines Ausgleichspostens. Es wäre daher sinnvoller gewesen, die Anzeigepflicht in § 4 Abs. 1 zu verankern.

► *Zuständige Finanzbehörde* iSd. Abs. 5 Satz 1 ist das für die Veranlagung des Betriebs des Stpfl. zuständige FA iSd. §§ 17 ff. AO.

► *Pflicht zur unverzüglichen Anzeige*: Die Entnahme muss unverzüglich, dh. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), erfolgen. Dabei bedeutet unverzüglich nicht sofort (s. RG v. 22.2.1929 – II 357/28, RGZ 124, 115 [118]). Vielmehr steht dem Stpfl. eine angemessene Überlegungsfrist zu und er darf den Rat eines Rechtskundigen einholen (so auch ARMBRÜSTER in MüKo BGB, 7. Aufl. 2015, § 121 BGB Rn. 7 f. mwN). Allerdings muss die Anzeige spätestens zwei Wochen nach der Entnahme erfolgen (vgl. ARMBRÜSTER in MüKo BGB, 7. Aufl. 2015, § 121 BGB Rn. 7 mwN).

Pflicht zur unverzüglichen Anzeige eines Ereignisses iSd. Abs. 2 Satz 2 (Abs. 5 Satz 1): Die Pflicht zur unverzüglichen Anzeige besteht auch für die in Abs. 2 Satz 2 genannten Ereignisse.

46–48 Einstweilen frei.

II. Folge der Verletzung der Anzeigepflicht, der Aufzeichnungspflichten nach Abs. 4 oder der sonstigen Mitwirkungspflichten iSv.**§ 90 AO: Gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens
(Abs. 5 Satz 2)****1. Tatbestandliche Voraussetzung: Verletzung der Anzeigepflicht, der Aufzeichnungspflichten nach Abs. 4 oder der sonstigen Mitwirkungspflichten iSv. § 90 AO** 49

Verletzung der Anzeigepflicht nach Abs. 5 Satz 1: Der Stpfl. verletzt die Anzeigepflicht iSd. Abs. 5 Satz 1, wenn er eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 oder ein Ereignis iSd. Abs. 2 Satz 2 nicht oder nicht unverzüglich bei der zuständigen Finanzbehörde anzeigt. Dabei besteht insbes. hinsichtlich der Frage, ob der Stpfl. seiner Anzeigepflicht unverzüglich nachgekommen ist, ein erhöhtes Streitpotential. Für die Frage, ob die Anzeige unverzüglich erfolgte, trägt der Stpfl. die Beweislast. Daher empfiehlt es sich ggf., die Gründe für eine Verzögerung beweisicher zu dokumentieren.

Verletzung der Aufzeichnungspflichten nach Abs. 4: Eine Pflichtverletzung liegt auch vor, wenn der Stpfl. die nach Abs. 4 Sätze 2 und 3 zu erstellenden Aufzeichnungen nicht führt. Die Vorschrift stellt nicht auf ein Verschulden des Stpfl. ab.

Verletzung der sonstigen Mitwirkungspflichten iSd. § 90 AO: Zwar stellt der Wortlaut des Abs. 5 Satz 2 allgemein auf jede Verletzung der sonstigen Mitwirkungspflichten nach § 90 AO ab. Aus der systematischen Verknüpfung mit der Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 ergibt sich aber, dass Abs. 5 Satz 2 nur solche Mitwirkungspflichten erfasst, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer Entnahme nach § 4 Abs. 3 Satz 1 stehen (s. hierzu auch BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 5.1 f.). Die Vorschrift stellt nicht auf ein Verschulden des Stpfl. ab.

Einstweilen frei.

50–51

2. Rechtsfolge: Gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens 52

Verletzt der Stpfl. die in Abs. 5 Satz 2 genannten Pflichten, ist der Ausgleichsposten gewinnerhöhend aufzulösen. Dabei ist der Ausgleichsposten nur für diejenigen WG aufzulösen, für die eine Pflichtverletzung nach Abs. 5 Satz 2 vorliegt.

§ 4g