

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Die Änderung in Abs. 3 stellt lediglich eine Korrektur einer redaktionellen Ungenauigkeit dar.
- ▶ Der neu gefasste Abs. 6 soll sicherstellen, dass allein der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU nicht den Tatbestand des § 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 erfüllt und somit nach § 4g gebildete Ausgleichsposten weiterhin rätierlich über die verbleibende Dauer aufgelöst werden können.
- ▶ Die steuerneutrale Rückführung eines WG aus einer britischen BS ins Inland iSd. § 4g Abs. 3 soll trotz Austritts des Vereinigten Königreichs aus der EU weiterhin möglich bleiben.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz über steuerliche und weiter Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG) v. 25.3.2019 (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223).

§ 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),
zuletzt geändert durch Brexit-StBG v. 25.3.2019 (BGBl. I 2019, 357;
BStBl. I 2019, 223)

(1) und (2) *unverändert*

(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 Auflösungsbeträge 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 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung.

(4) und (5) *unverändert*

(6) Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 und Absatz 3 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union nicht dazu führt, dass ein als entnommen geltendes Wirtschaftsgut als aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausgeschlossen gilt.

Autor: Dr. Jan Schulz, Rechtsanwalt, Berlin
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

Kompaktübersicht

J 20-1 Inhalt der Änderungen:

► **Abs. 3:** Die Änderung in Abs. 3 korrigiert eine redaktionelle Ungenauigkeit, indem nun die richtige Zitierung § 175 Abs. 1 AO aufgenommen wird.

► **Abs. 6:** Der angefügte Abs. 6 soll einerseits sicherstellen, dass nach § 4g gebildete Ausgleichsposten allein durch den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU („Brexit“) nicht sofort in vollem Umfang aufgelöst werden müssen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2). Andererseits stellt der neue Abs. 6 klar, dass die steuerneutrale Rückführung eines WG aus einer britischen BS ins Inland trotz Austritts des Vereinigten Königreichs aus der EU möglich bleiben soll (Abs. 3).

J 20-2 Rechtsentwicklung:

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2006** s. § 4g Anm. 2.

► **Brexit-StBG v. 25.3.2019** (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223): Korrektur einer redaktionellen Ungenauigkeit sowie Anfügung eines neuen Abs. 6.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Gesetzesänderung tritt gem. Art. 15 des Brexit-StGB am 29.3.2019 in Kraft. Der Gesetzgeber erkennt allerdings, dass die Regelung im neu gefassten Abs. 6 spätestens fünf Jahre, nachdem das Vereinigte Königreich nicht mehr der EU angehört und – etwa durch eine im Austrittsabkommen vereinbarte Übergangsfrist – auch nicht mehr als Mitgliedstaat behandelt wird, keinen Anwendungsbereich mehr hat und damit keine Wirkung mehr entfalten wird (vgl. BTDrucks. 19/7377, 20).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 20-4

► Grund der Änderungen:

- ▷ *Abs. 3:* Die Änderung in Abs. 3 korrigiert lediglich den Verweis in § 175 AO (vgl. BTDrucks. 19/7377, 19).
- ▷ *Abs. 6:* Mit der Anfügung des neuen Abs. 6 bezweckt der Gesetzgeber, stl. Nachteile im Zusammenhang mit den nach § 4g gebildeten Ausgleichsposten zu verhindern, die dem Stpfl. anderenfalls ohne eigenes Zutun und einzig durch den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU entstehen würden. Durch den Austritt aus der EU wird das Vereinigte Königreich nicht mehr als Mitgliedstaat anzusehen sein, sondern fortan als Drittstaat gelten. Dieser Umstand würde dazu führen, dass nach § 4g gebildete Ausgleichsposten gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 sofort und in vollem Umfang aufzulösen wären. Die Neuregelung stellt nun klar, dass der Ausgleichsposten in diesem Fall – vorbehaltlich anderer Auflösungsgründe – weiterhin ratierlich über die verbleibende Restdauer von maximal fünf Jahren aufgelöst werden kann (vgl. BTDrucks. 19/7377, 19f.).

Zudem ordnet der neu gefasste Abs. 6 durch Einbeziehung des Abs. 3 an, dass eine Rückführung von WG, die vor dem Brexit in das Vereinigte Königreich überführt worden sind und nach dem Brexit ins Inland zurückgeführt werden, weiterhin steuerneutral möglich bleibt, obwohl das Vereinigte Königreich im Zeitpunkt der Rückführung kein Mitgliedstaat mehr ist (vgl. BTDrucks. 19/7377, 20).

- **Bedeutung der Änderungen:** In der Literatur wird die Frage, ob ein StTatbestand ohne ein aktives Handeln des Stpfl. erfüllt sein kann, kontrovers diskutiert (ausführl. *Herbst/Gebhardt*, DStR 2016, 1705 [1707f.]; *Kubik/Münch*, BB 2018, 2986 [2987]). Die FinVerw. geht unter dem Stichwort „passive Entstrickung“ indes bereits in anderen Konstellationen davon aus, dass auch äußere Umstände einen StTatbestand erfüllen können und ein Handeln des Stpfl. nicht zwingend erforderlich ist (bspw. der Abschluss eines neuen DBA, vgl. BMF v. 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002 - 01, BStBl. I 2018, 1104). In Bezug auf die Tatbestände des § 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Abs. 3 folgt der Gesetzgeber nun der Ansicht der FinVerw. und geht davon aus, dass allein der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU zwingend zu einer Auflösung der nach § 4g gebildeten Ausgleichsposten führen würde („Brexit als schädliches Ereignis“; vgl. BTDrucks. 19/7377, 2, 19). Zum Schutz der Stpfl. vor einer – ungewollten bzw. ungeplanten – Auflösung der Ausgleichsposten und der damit einhergehenden Aufdeckung stiller Reserven legt der Gesetzgeber im angefügten Abs. 6 daher folgerichtig fest, dass allein der EU-Austritt des Vereinigten Königreichs die Tatbestände des § 4g nicht auslöst. Angesichts der vorstehenden Diskussionen schafft die neu gefasste Vor-

schrift Klarheit und ist aus diesem Grund zu begrüßen (ebenso *Richter/Schlücke*, IStR 2019, 51 [52]).

Bei aller Klarstellung hinterlässt die Neuregelung jedoch auch offene Fragen. So stellt der neue Abs. 6 lediglich fest, dass der EU-Austritt des Vereinigten Königreichs allein nicht ausreichend ist. Ob die Zuordnung eines WG von einer britischen BS auf eine andere britische BS nach dem Brexit den Auflösungsstatbestand des § 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 erfüllt, ist jedoch unklar. Die Gesetzesbegründung gibt zu dieser Konstellation keine Auskunft. Aus dem Sinn und Zweck der Regelung ergibt sich jedoch, dass bei Sachverhalten bis zum Zeitpunkt des Brexit für Zwecke des § 4g so getan werden soll, als habe es den Brexit nicht gegeben (ebenso *Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286 [287]), damit Stpfl., die WG aus wirtschaftlichen Erwägungen rechtzeitig vor dem Brexit ins Vereinigte Königreich verbracht haben, weiterhin die Möglichkeit des § 4g wahrnehmen können (vgl. BTDrucks. 19/7377, 20). Demnach ist in der Zuordnung eines WG von einer britischen BS zu einer anderen britischen BS keine ausreichende Handlung des Stpfl. zu sehen (ebenso *Richter/Schlücke*, IStR 2019, 51 [52 f.]; *Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286 [287 f.]). Erst wenn das WG von der britischen BS in einen anderen Drittstaat überführt wird, ist der Tatbestand des § 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 erfüllt (*Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286 [287]). Dasselbe gilt, wenn ein anderer Auflösungsstatbestand des § 4g Abs. 2 Satz 2 erfüllt wird (vgl. BTDrucks. 19/7377, 20).

Von der Gesetzesänderung sind nur solche WG erfasst, deren Zuordnung vor dem EU-Austritt des Vereinigten Königreichs bzw. vor dem Ablauf einer im Austrittsabkommen vereinbarten Übergangsfrist geändert wird. Wird ein WG nach diesem Zeitpunkt einer britischen BS zugewiesen, findet § 4g keine Anwendung mehr und die stillen Reserven werden sofort versteuert. Hierin ist kein Verstoß gegen die EU-Grundfreiheiten zu erblicken, denn die Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV ist im Verhältnis zu Drittstaaten – zu denen das Vereinigte Königreich nach seinem Austritt aus der EU zählt – nicht mehr anwendbar. Die Stundungsregelung des § 4g beruht allerdings maßgeblich auf der Gewährleistung der Niederlassungsfreiheit und lässt sich nicht aus der weiterhin anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 AEUV ableiten (§ 4g Anm. 5; ebenso *Richter/Schlücke*, IStR 2019, 51 [52]).