Downloaded from Blogs on 06.11.2026 11:10h

By PwC Deutschland | 04. August 2020

Update: Besteuerungszugriff bei Überführung von Wirtschaftsgütern in belgische Betriebsstätte?

Der Entnahmegewinn (in Form der stillen Reserven) anlässlich der in 1998 erfolgten Überführung von im Gesamthandsvermögen einer KG gehaltenen Aktien in ihre belgische Betriebsstätte unterliegt entsprechend einer damals geltenden Billigkeitsregelung der Verwaltung in 2008 der inländischen Besteuerung.

Downloaded from Blogs on 06.11.2026 11:10h

Die KG (Klägerin) hielt Anteile an einer belgischen Aktiengesellschaft in ihrem Gesamthandsvermögen. Ausgehend von der sog. „Theorie der finalen Entnahme“ deckte die Klägerin die stillen Reserven anlässlich der Überführung in ihre belgische Betriebsstätte in 1998 auf und bildete in entsprechender Höhe einen (neutralisierenden) passiven Ausgleichsposten gemäß Tz. 1 des BMF-Schreibens vom 12.02.1990 (sog. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze). Das Finanzamt ging davon aus, dass dieser Korrekturposten spätestens nach zehn Jahren als Veräußerungsgewinn zu versteuern sei. Nach Auffassung der Klägerin sei diese Handhabung jedoch infolge der Aufgabe der sog. Theorie der finalen Entnahme durch den BFH im Urteil vom 17.07.2008 (I R 77/06) und auch vom 28.Oktober 2009 (I R 99/08) mittlerweile überholt.

Stille Reserven spätestens in 2008 zu versteuern

Die Problematik war u. a. folgende: Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2010 wurde § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz(EStG) erweitert, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Die Übergangsregelung sah die Anwendung auf alle noch offene Fälle an. Die Zulässigkeit dieser Rückwirkung stand folglich hier zur Diskussion. Das Finanzgericht lehnte die Bedenken der Klägerin ab.

- Die Rückwirkung sei verfassungsrechtlich unbedenklich. Mit der rückwirkenden Ergänzung des § 4 Abs. 1 EStG sei lediglich die frühere jahrzehntelange Rechtsanwendungspraxis für den Fall der Überführung eines in einem inländischen Betriebsvermögen gehaltenen Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte gesetzlich festgeschrieben worden und ein schutzwürdiges Vertrauen in eine hiervon abweichende Rechtslage habe sich folglich nicht bilden können.
- In 1998 entsprach die Theorie der finalen Entnahme noch gängiger Verwaltungspraxis und gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung. Erst durch die Entscheidung des BFH vom 17.07.2008 wurde insoweit ein Rechtsprechungswandel vollzogen; bis zu diesem Zeitpunkt konnte sich ein schutzwürdiges Vertrauen der Steuerpflichtigen jedoch dauerhaft nicht bilden.

Einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sehen die Richter nicht. Denn ein allgemeiner Rechtssatz, wonach das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Anknüpfung der Besteuerung an wirtschaftliche Vorgänge, die nicht mit einem gleichzeitigen Mittelzufluss verbunden sind, verbiete, lasse sich weder dem EStG noch der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entnehmen.

Auch eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit verneinte das Finanzgericht. Dies mit Blick auf das EuGH-Urteil vom 21. Mai 2015 (C-657/13, *Verder LabTec*), worin der EuGH klargestellt hatte, dass die Entstrickungsregelungen einer auf zehn Jahre gestaffelten Erhebung der Steuer auf die stillen Reserven unionsrechtskonform ist.

Veräußerungsgewinn unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren

Downloaded from Blogs on 06.11.2026 11:10h

Der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung der Aktien (Überführung in die belgische Betriebsstätte) unterliegt jedoch nach der im Jahr 2008 gültigen Rechtslage dem sog. Halbeinkünfteverfahren. Die Zwangsauflösung nach zehn Jahren führe dazu, dass eine Gewinnverwirklichung tatsächlich erst im Jahr der Auflösung des Merkpostens eintritt. In diesem Punkt wurde der Klage stattgegeben.

Update (4. August 2020)

Laut LEXinform ist das Urteil rechtskräftig. Das Finanzgericht hatte die Revision zum BFH zugelassen, diese wurde aber offenbar nicht eingelegt.

Fundstelle

Finanzgericht Köln, Urteil vom 16. Februar 2016 (10 K 2335/11), rkr.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, finale Entnahme, Überführung