

§ 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) ¹Der Steuerpflichtige kann in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 zweiter Halbsatz anzusetzenden Wert eines Wirtschaftsguts auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts zugunsten eines Staates im Sinne des § 36 Absatz 5 Satz 1 beschränkt oder ausgeschlossen wird (§ 4 Absatz 1 Satz 3). ²Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. ³Der Antrag ist unwiderruflich. ⁴Die 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, wenn ein Ereignis im Sinne des § 36 Absatz 5 Satz 4 eintritt oder wenn ein künftiger Steueranspruch aus der Auflösung des Ausgleichspostens gemäß Satz 1 gefährdet erscheint und der Steuerpflichtige dem Verlangen der zuständigen Finanzbehörde auf Leistung einer Sicherheit nicht nachkommt.

(3) (weggefallen)

(4) ¹Die Absätze 1 und 2 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. ³§ 36 Absatz 5 Satz 8 gilt entsprechend.

(6) Absatz 2 Satz 2 ist 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 ausgeschieden gilt.

Autor: Dipl.-Finw. Stefan Kolbe, M. Tax, Vors. Richter am FG, Berlin/Cottbus
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4g

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

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

I. Persönliche Voraussetzung: Steuerpflichtiger; Sonderfragen bei Personengesellschaften	15	2. Besondere Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts zugunsten eines Staats iSd. § 36 Abs. 5 Satz 1	17
II. Sachliche Voraussetzung: Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts zugunsten eines Staats iSd. § 36 Abs. 5 Satz 1 (Abs. 1 Satz 1)		3. Formelle Voraussetzung: Antrag des Steuerpflichtigen	20
1. Grundvoraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts	16	4. Rechtsfolge: Bildung eines Ausgleichspostens a) Ausgleichsposten b) Höhe des Ausgleichspostens	21 22
		III. Weitere formelle Voraussetzung: Getrennter Ausweis für jedes Wirtschaftsgut (Abs. 1 Satz 2) . .	23
		IV. Kein Widerruf des Antrags (Abs. 1 Satz 3)	25
		V. Vorschriften des UmwStG bleiben unberührt (Abs. 1 Satz 4) . .	26

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

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

40

E. Erläuterungen zu Abs. 5: Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

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
		III. Anzeige erst mit der nächsten Steuererklärung (Abs. 5 Satz 3)	53

F. Erläuterungen zu Abs. 6: Fiktion des Verbleibens in einer EU-Betriebsstätte trotz Brexit bei Anwendung des Abs. 2 Satz 2

I. Überblick	55	III. Rechtsfolge: Bei Anwendung des Abs. 2 Satz 2 ist zu fingieren, dass ein als entnommen geltendes Wirtschaftsgut nicht als aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der EU ausgeschieden gilt	
II. Voraussetzungen für die Fiktion: Allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU		1. Als entnommen geltendes Wirtschaftsgut gilt nicht als aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der EU ausgeschieden	58
1. Sachliche Voraussetzung: Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU	56	2. Berücksichtigung der Fiktion des Verbleibens in einer EU-Betriebsstätte bei Anwendung von Abs. 2 Satz 2	59
2. Zeitliche Komponente: Allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU	57		

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; *Rödter/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; *Wassermeyer*, 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; *Goebell/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; *Burwitz*, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht, NZG 2015, 949; *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 LabTec, FR 2015, 585; *Kahle/Eichholz*, Ausgewählte Aspekte der Bildung und Auflösung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG, FR 2015, 7; *Kudert/Kahlenberg*, Unionskonformität der Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 f. EStG, DB 2015, 1377; *Schiefer*, Entstrickungsbesteuerung vor SEStEG verstößt nicht gegen Europarecht, NWB 2015, 2289; *Atilgan*, Die bilanziellen Auswirkungen der Steuerentstrickung, NWB 2016, 936; *Haug*, Das „Anti Tax Avoidance Package“ der EU: Der Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und die Auswirkungen auf das inländische Steuerrecht, DStZ 2016, 446; *Herbst/Gebhardt*, Ausgewählte ertragsteuerliche Implikationen des Austritts eines Staates aus der Europäischen Union am Beispiel des Vereinigten Königreiches, DStR 2016, 1705; *Wacker*, Hat der EuGH seine Rechtsprechung zu den unionsrechtlichen Grenzen der Wegzugsbesteuerung geändert?, IStR 2017, 926; *Endres/Freiling*, Die Steuer-Spielregeln im Wandel: Reaktionsbedarf für deutsche Unternehmen – Teil 2: Der Brexit und das Multilaterale Instrument, PISTB 2018, 103; *Jordan*, Konsequenzen des Brexit für steuerneutrale Einbringungsvorgänge, StuB 2018, 136; *Kahle/Braun/Burger*, Ausgewählte Entwicklungen der Ertragsbesteuerung von Betriebsstätten, FR 2018, 717; *Kubik/Münch*, § 4g EStG und § 22 UmwStG nach dem Brexit-StBG-RefE – nur teilweise Rechtssicherheit, BB 2018, 2986; *Meyer*, Referentenentwurf des BMF zum Brexit-Steuerbegleitgesetz veröffentlicht, GPR 2018, 291; *Olligs*, Der Entwurf des BREXIT-Steuerbegleitgesetzes aus ertragsteuerlicher Sicht: Wesentliche (Nicht-)Änderungen, DStR 2018, 2237; *Stadler/Jetter/Rosenberg/Placke*, Rechtsentwicklungen im Steuerrecht 2018, DB Beilage 2018, Nr. 04, 5; *Bärsch/Spengel/Fischer/Stutzenberger*, Internationale Unternehmensbesteuerung nach dem Brexit, DB 2019, 1978; *Bron*, Gelöste und ungelöste Steuerfragen nach dem Brexit-Steuerbegleitgesetz, BB 2019, 664; *Geils*, Die Bedeutung der BsGaV für das deutsche Stammhaus, DB 2019, 1466; *Höreth/Stelzer*, Brexit-Steuerbegleitgesetz – keine steuerlichen Nachteile durch den EU-Austritt des Vereinigten Königreiches?, DStZ 2019, 367; *Kahlenberg*, BREXIT: Praxisfälle: Änderungen durch das BREXIT-StBG, PISTB 2019, 105; *Kudert/Kahlenberg*, BREXIT-StBG ist beschlossen: Die wichtigsten Änderungen im Ertragsteuerrecht, FR 2019, 250; *Link*, Der Regierungsentwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes, NWB 2019, 177; *Weiss*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Teil II, EStB 2019, 420; *Zöller/Steffens*, Der Brexit im deutschen Ertragsteuerrecht – Gesetzgeber sieht Handlungsbedarf, IStR 2019, 286; *Jacobsen*, Deutsche Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive, DStZ 2020, 201; *Kraft/Üngemach*, Deutsche Entstrickungsregelungen im Bereich des Betriebsvermögens, DStZ 2020, 440; *Böhmer/Schewe/Schlücke*, Neujustierung der Grenzen des deutschen Besteuerungsrechts durch das ATAD-UmsG und das KöM, FR 2021, 765; *Ditz/Rupp*, Entstrickung und Verstrickung: Aktuelle Fragen und ATAD-UmsG, ISR 2021, 413; *Hagemann/Link*, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz, IWB 2021,

471; Höreth/Stelzer/Kummer, Aufräumarbeiten vor der Bundestagswahl?, DStZ 2021, 393; Jacobsen, EStG, KStG und GewStG nach der Anti Tax Avoidance Directive, DStZ 2021, 792; Jordan, Der BREXIT nach Ablauf der Übergangsphase im deutschen Ertragsteuerrecht, StuB 2021, 17; Kahle/Kopp, Europarechtliche Einflüsse im Bilanzsteuerrecht, DStR 2021, 1569; Kudert/Kielawa-Buzala, Die Verstrickungsbesteuerung im ATADUmsG, IStR 2021, 605.

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 europarechtl. 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 wider und soll auf diese Weise die Folgen einer sofortigen Besteuerung abmildern. In Abs. 2 der Vorschrift werden die Fälle der regulären und vorzeitigen Auflösung des Ausgleichspostens geregelt. Die Bildung des Ausgleichspostens ist antragsgebunden und erlegt dem Stpfl. verschiedene besondere Mitwirkungspflichten (Abs. 5) auf, deren Verletzung die sofortige gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens zur Folge hat.

II. Rechtsentwicklung des § 4g

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): § 4g wurde auf Initiative des BRat (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 Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven vorgesehen (vgl. BTDrucks. 16/2710, 26 f.). Gegen das Prinzip der Sofortversteuerung erhob jedoch der BRat europarechtl. Bedenken, weil eine Sofortversteuerung hinter der bestehenden Rechtslage zurückblieb und deshalb bei einer Feststellung der Europarechtswidrigkeit des gesamten Entstrickungskonzepts erhebliche Steuerausfälle endgültig zu befürchten waren (s. BTDrucks. 16/2710, 57 f.). Diesen Einwendungen ist der BTag gefolgt.

2

Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) v. 25.3.2019 (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223; BRDrucks. 4/19, BTDrucks. 19/7377 und 19/7959): Im Hinblick auf den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU hat der Gesetzgeber Abs. 6 in die Vorschrift neu eingefügt. Die Regelung fingiert, dass ein WG, das zur Zeit des Austritts einer BS im Vereinigten Königreich zugeordnet war, als weiterhin einer EU-BS zugeordnet gilt. Abs. 6 ist am 29.3.2019 in Kraft getreten (Art. 15 Brexit-StBG). Ferner erfolgte in Abs. 3 Satz 2 eine redaktionelle Berichtigung des Gesetzeswortlauts.

ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874; BRDrucks. 245/21; BTDrucks. 19/28652 und 19/29848): Vor dem Hintergrund der Regelungen in der RL (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 (ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1 [Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie-ATAD] idF der Änderung durch Art. 1 der RL (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017, ABl. EU 2017 Nr. L 144, 1)) hat der Gesetzgeber die Vorschrift des § 4g an die Vorgaben der ATAD angepasst. Dabei wurde insbes. der Anwendungsbereich auf alle Stpfl. und auf alle WG sowohl des AV als auch des UV ausgedehnt. Die materiellen

Gründe für eine vorzeitige Auflösung des Ausgleichspostens sind nunmehr einheitlich durch einen Verweis in § 36 Abs. 4 Satz 5 geregelt. Abs. 3 wurde ersatzlos gestrichen.

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.

4 2. Wirtschaftliche Bedeutung

Die Regelung ermöglicht eine aufgeschobene Versteuerung der nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG aufgedeckten stillen Reserven. Damit werden die negativen Folgen der sofortigen Versteuerung eines fiktiven, tatsächlich nicht realisierten Entstrickungsgewinns zumindest abgemildert.

5 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

§ 4g gewinnt europarechtl. Bedeutung zum einen hinsichtlich der Grundfreiheiten und zum anderen hinsichtlich der RL (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 (ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1) idF der RL (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 – ATAD (ABl. EU 2017 Nr. L 144, 1).

Verhältnis zu den Grundfreiheiten: Bei der europarechtl. Würdigung der Entstrickungstatbestände des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG ist die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens mit einzubeziehen (so bereits BTDrucks. 16/2710, 57f.). Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der eingeschränkte Anwendungsbereich des § 4g (zB Auflösungszeitraum fünf statt zehn Jahre) zu einer im Vergleich zur „alten“ Verwaltungsrechtslage verschärften Entstrickungsbesteuerung beiträgt. Das Neukonzept der Entstrickungsbesteuerung stellte sich zwar 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. Anerkennungsgrundsatz *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2008, 112f.). Vor dem Hintergrund der jüngeren Rspr. des EuGH (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTec GmbH & Co. KG/FA Hilden, DStR 2015, 1166) und der Anpassung der Vorschrift an die Vorgaben der ATAD sind die in der Literatur vorgebrachten europarechtl. Bedenken gegen die ursprüngliche Vorschrift des § 4g nunmehr ausgeräumt.

Verhältnis zur ATAD: Art. 5 Abs. 2 und 3 ATAD sieht in Fällen der Wegzugsbesteuerung das Recht auf Zahlung der Steuer in Teilbeträgen über einen Zeitraum von fünf Jahren sowie die Verzinsung und Leistung einer Sicherheit vor. An der abweichenden Konzeption der Bildung eines Ausgleichspostens hat die BReg. aber festgehalten. Im Hinblick auf die Möglichkeit einer Verzinsung nebst Sicherheits-

leistung nach Art. 5 Abs. 3 ATAD ist die Bildung eines Ausgleichspostens anstelle einer Stundungsregelung uE nicht zu beanstanden, weil die Bildung und die Auflösung des Ausgleichspostens wie eine Stundung wirkt (ebenso *Bodden in Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4g Rz. 15.1 [9/2019]; *Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Entstrickungs- und Verstrickungsregeln im EStG und KStG, Rz. 135; aA wohl *Wacker*, IStR 2017, 926, Fn. 5).

IV. Geltungsbereich des § 4g

6

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt in den Fällen der Fiktion einer Entnahme hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräußerung eines WG iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 sowie in den Fällen der fiktiven Veräußerung iSv. § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG (§ 12 Abs. 1 Satz 1 aE KStG), s. Anm. 16.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Regelung gilt für alle Stpfl. (s. Anm. 15).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist erstmals im VZ 2006 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 aF). Abs. 6 ist am 29.3.2019, dem Tag des ursprünglichen Austrittstermins des Vereinigten Königreichs, in Kraft getreten (Art. 15 Brexit-StBG; vgl. hierzu aber auch Anm. 57). Die neue Fassung des § 4g ist am 1.7.2021 in Kraft getreten (Art. 7 Abs. 1 ATADUmsG) und gilt somit erstmals für den VZ 2021. Abweichend hiervon ist Abs. 1 in allen noch offenen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 8a). Da sich der erweiterte Anwendungsbereich des Abs. 1 zugunsten der Stpfl. auswirkt, bestehen gegen die rückwirkende Anwendung keine verfassungsrechtl. Bedenken (ebenso *Heuermann in Brandis/Heuermann*, § 4g Rz. 4c [12/2021]).

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 Satz 1 KStG anzuwenden. Dagegen darf in den Fällen des § 16 Abs. 3a kein Ausgleichsposten gebildet werden. Vielmehr sieht § 36 Abs. 5 für diese Fälle eine eigenständige Stundungsregelung vor.

2. Verhältnis zum UmwStG

8

§ 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 4 – die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g nicht möglich.

3. Verhältnis zum AStG

9

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. 4 AStG die 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 *Briesemeister* in *LBP*, § 4g Rz. 56 [12/2021]). Allerdings sind bei der Bildung eines Steuerlatenzpostens in der HBil. (§ 274 HGB idF des BilMoG) die Auswirkungen des Ausgleichspostens mit zu berücksichtigen (vgl. *Briesemeister* in *LBP*, § 4g Rz. 56 [12/2021]; *Hoffmann*, DB 2007, 652; *Lange*, StuB 2007, 259 [265]; aA *Kramer*, DB 2007, 2338 [2340]; *Srebne*, StB 2008, 317 [319]). Der Ausgleichsposten stellt im Erg. 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 Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3

15 I. Persönliche Voraussetzung: Steuerpflichtiger; Sonderfragen bei Personengesellschaften

Einen Ausgleichsposten nach Abs. 1 darf jeder Stpfl., auch 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. StSubjekt, sondern erzielen die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer mit ihrem Gewinnanteil Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Allerdings stellt § 4g Abs. 1 entscheidend auf den Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 und damit – gesellschaftsbezogen – auf die Gewinnermittlung der PersGes. ab (vgl. auch *U. Prinz*, GmbHR 2007, 966 [970]). Daher ist § 4g auch auf die Gewinnermittlung von PersGes. anzuwenden und gilt auch für Entstrickungsvorgänge iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 im SonderBV (s. *Reddig* in *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4g Rz. 14; *Hallerbach* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 4g Rz. 4; einschränkend *Briesemeister* in *LBP*, § 4g Rz. 11 [12/2021]).

II. Sachliche Voraussetzung: Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts zugunsten eines Staats iSd. § 36 Abs. 5 Satz 1 (Abs. 1 Satz 1)

1. Grundvoraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts

16

Die Möglichkeit zur Bildung eines Ausgleichspostens knüpft an den Entstrickungsstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 und des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG an.

Ausgleichsposten bei Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 3: Ein Ausgleichsposten darf dem Grunde nach nur gebildet werden, wenn ein WG iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung als entnommen gilt (s. hierzu § 4 Anm. 228 ff.). Unbeachtlich ist, ob das WG zum AV oder UV gehört.

Kein Ausgleichsposten bei Entnahmegewinn aus fiktiver Nutzungsüberlassung: Nicht erfasst ist der Entnahmegewinn aus der Nutzung eines WG iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3, denn Abs. 1 stellt ausdrücklich nur auf den Entnahmegewinn aus der Veräußerung ab.

Ausgleichsposten bei Antrag auf Besteuerung eines Entnahmegewinns nach § 4 Abs. 1 Satz 3 aE: Abs. 1 Satz 1 verweist in seinem Wortlaut und mit seinem Klammerzusatz uneingeschränkt auf eine Beschränkung oder den Ausschluss des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 und erfasst damit zwar alle Fälle der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3. Allerdings darf in diesem Fall gleichwohl kein Ausgleichsposten gebildet werden, weil die weitere Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1, nämlich die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland nicht vorliegt; vielmehr wird das Besteuerungsrecht verstärkt (ebenso *Reddig in Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, § 4g Rz. 7; *Benecke/Staats in DPM*, § 12 KStG Rz. 615 [3/2022]; *Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 [475 f.]; aA *Hallerbach in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 4g Rz. 15; *Kudert/Kielawa-Buzala*, IStR 2021, 605 [608]). Diese Einschätzung wird auch systematisch durch die vergleichbare Regelung in § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG bestätigt, denn die Anordnung der entsprechenden Anwendung des § 4g bezieht sich nur auf den Fall der Entstrickung nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG (aA *Hackemann in Bott/Walter*, § 12 KStG Rz. 43.1 [9/2021]).

Ausgleichsposten bei Entstrickung nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG: Der Ausgleichsposten darf auch bei einer Entstrickung hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG gebildet werden (§ 12 Abs. 1 Satz 1 aE KStG).

Ausgleichsposten bei sog. passiver Entstrickung: Eine sog. passive Entstrickung liegt vor, wenn die Entstrickungsbesteuerung unabhängig von einem Handeln des Stpfl. eintritt. Dies ist zB der Fall, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen wird und dieses DBA die Freistellung des Betriebsstättengewinns nach Art. 23A OECD-MA 2017 vorsieht. Auch in diesen Fällen darf ein Ausgleichsposten gebildet werden, weil Abs. 1 uneingeschränkt auf § 4 Abs. 1 Satz 3 und damit auch auf die Fälle einer passiven Entstrickung (vgl. § 4 Anm. 230) verweist (so auch BTDrucks. 19/28652, 33; *Hallerbach in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 4g Rz. 15).

17 **2. Besondere Voraussetzung für die Bildung eines Ausgleichspostens: Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts zugunsten eines Staats iSd. § 36 Abs. 5 Satz 1**

Die Bildung eines Ausgleichspostens ist nicht in allen Fällen einer Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (oder § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG) zulässig. Vielmehr ist die Bildung nur möglich, wenn das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des WG zugunsten eines Staats iSd. § 36 Abs. 5 Satz 1 beschränkt oder ausgeschlossen wird. Das Besteuerungsrecht muss also entweder zugunsten eines anderen Mitgliedstaats der EU oder zugunsten eines Mitgliedstaats des EWR beschränkt oder ausgeschlossen sein. Darüber hinaus setzt § 36 Abs. 5 Satz 1 voraus, dass durch diese Staaten Amtshilfe entsprechend oder iSd. Amtshilferichtlinie gem. § 2 Abs. 11 des EU-Amtshilfegesetzes und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung iSd. Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen VZ geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts geleistet werden (zu Einzelheiten s. § 36 Anm. 67).

18–19 Einstweilen frei.

20 **3. Formelle Voraussetzung: Antrag des Steuerpflichtigen**

Ein Ausgleichsposten darf nur gebildet werden, wenn der Stpfl. einen Antrag stellt. § 4g beinhaltet daher ein stl. Wahlrecht. Dieses Wahlrecht kann der Stpfl. nach Aufhebung des Abs. 1 Satz 3 aF, der eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts vorsah, frei für jedes WG einzeln ausüben. 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

21 **a) Ausgleichsposten**

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*, 41. Aufl. 2022, § 4g Rz. 6; *Briesemeister* in *LBP*, § 4g Rz. 53 [12/2021]; *Bodden* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4g Rz. 50 [9/2019]; *Geils*, DB 2019, 1466 [1469]; *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22 [23]; *Lange*, StuB 2007, 259 [265]).

22 **b) Höhe des Ausgleichspostens**

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

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

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.

Einstweilen frei.

24

IV. Kein Widerruf des Antrags (Abs. 1 Satz 3) 25

Der Stpfl. kann den Antrag auf Bildung eines Ausgleichspostens nicht widerrufen. Deshalb könnte zur Vermeidung einer frühzeitigen Bindung an den Antrag 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.

V. Vorschriften des UmwStG bleiben unberührt (Abs. 1 Satz 4) 26

Für Gewinnrealisierungen nach dem UmwStG, das einem anderen Entstrickungskonzept folgt, bestimmt Abs. 1 Satz 4 ausdrücklich, dass insoweit ein Ausgleichsposten nicht gebildet werden darf (vgl. auch *Briesemeister* in *LBP*, § 4g Rz. 23 [12/2021]; *Holzhäuser* in *KSM*, § 4g Rz. A 13 und B 3 [5/2015]; *Kahle/Eichholz*, FR 2015, 7 [10]).

Einstweilen frei.

27–29

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 Auflösungsbetrags, auch im Fall eines Rumpfwj., ist nicht vorgesehen (ebenso *Heinicke* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4g Rz. 10; *Endert* in *Frotscher/Geurts*, § 4g Rz. 35 [2/2022]; *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 zwei Fällen (Abs. 2 Satz 2) an.

In diesen Fällen nimmt der Gesetzgeber eine tatsächliche Gewinnrealisierung an, so dass deshalb der Ausgleichsposten gewinnerhöhend vollständig aufzulösen ist. Soweit die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 erfüllt sind, ist nur der Ausgleichsposten für das jeweilige WG aufzulösen (so auch *Heinicke* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 4g Rz. 11; *Kahle/Kopp*, DStR 2021, 1569 [1571]). Daher sind nicht alle Ausgleichsposten, die in einem Wj. gebildet wurden, aufzulösen, wenn für ein WG die in Abs. 2 Satz 2 genannten Auflösungsgründe eintreten. Allerdings dürfte es im Falle der Gefährdung des Steueranspruchs (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2) kaum denkbar sein, dass der Steueranspruch nur hinsichtlich einzelner Ausgleichsposten gefährdet erscheint. Der Ausgleichsposten ist nur in den in Abs. 2 Satz 2 genannten Fällen aufzulösen.

Sofortauflösung bei Eintreten eines Ereignisses iSd. § 36 Abs. 5 Satz 4 (Abs. 2 Satz 2 Alt. 1): Nach Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 ist der Ausgleichsposten in vollem Umfang aufzulösen, wenn ein Ereignis iSd. § 36 Abs. 5 Satz 4 eintritt. § 36 Abs. 5 Satz 4 bestimmt fünf verschiedene Ereignisse und entspricht den Vorgaben des Art. 5 Abs. 4 Satz 1 ATAD. Zu den Einzelheiten s. § 36 Anm. 71.

Sofortauflösung bei Gefährdung des Steueranspruchs (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2): Erscheint der künftige Steueranspruch aus der regelmäßigen Auflösung des Ausgleichspostens nach Abs. 2 Satz 1 gefährdet und kommt der Stpfl. einem Verlangen des zuständigen FA, Sicherheit zu leisten, nicht nach, ist der Ausgleichsposten ebenfalls sofort aufzulösen.

- **Künftige Gefährdung des Steueranspruchs:** Die auf Art. 5 Abs. 3 Satz 2 ATAD beruhende Vorschrift knüpft an § 222 Satz 1 AO an und stellt darauf ab, ob der zukünftige Steueranspruch in Bezug auf den regelmäßigen Auflösungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 gefährdet erscheint. Ob ein derartiger Umstand vorliegt, ist eine Tatsachenfrage, die vollständig und uneingeschränkt vom FG zu prüfen ist; § 102 FGO gilt insoweit also nicht (vgl. nur *von Groll* in *HHSp.*, § 222 AO Rz. 160 [8/2016]). Eine Gefährdung des Steueranspruchs liegt vor, wenn sich durch die regelmäßige Auflösung des Ausgleichspostens nach Abs. 2 Satz 1 die Aussichten für die Durchsetzung des Steueranspruchs entscheidend verschlechtern, der Steueranspruch also wahrscheinlich nicht mehr oder nur mit erheblichen Schwierigkeiten realisiert werden kann (s. zB *von Groll* in *HHSp.*, § 222 AO Rz. 160 [8/2016] mwN).
- **Verlangen des Finanzamts zur Sicherheitsleistung:** Der Ausgleichsposten ist im Falle der Gefährdung des Steueranspruchs nur dann in vollem Umfang aufzulösen, wenn der Stpfl. außerdem dem Verlangen des zuständigen FA auf Leistung einer Sicherheit nicht nachkommt. Zuständige Finanzbehörde ist das für die Veranlagung des Betriebs des Stpfl. zuständige FA iSd. §§ 17 ff. AO. Dieses FA muss an den Stpfl. erfolglos ein Verlangen auf Sicherheitsleistung nach Maßgabe des § 241 AO (vgl. hierzu *Heuermann* in *HHSp.*, § 241 AO Rz. 70 ff. [7/2019]) gerichtet haben.

32–39 Einstweilen frei.

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

Entsprechende Anwendung der Abs. 1 und 2 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 und 2 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*, 41. Aufl. 2022, § 4g Rz. 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 allg. § 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 dementsprechend zur Anwendung des Abs. 5. Allerdings kann der Stpfl. uE die Aufzeichnungen bis zur Bestandskraft der entsprechenden Veranlagung nachreichen.

Einstweilen frei.

41–44

E. Erläuterungen zu Abs. 5: Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

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

Pflicht zur unverzüglichen Anzeige einer Entnahme:

- ▶ **Entnahme:** Abs. 5 Satz 1 ordnet eine Pflicht zur Anzeige einer Entnahme an. Unter einer Entnahme iSd 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, 9. Aufl. 2021, § 121 BGB Rz. 7 f. mwN). Allerdings muss die Anzeige spätestens

zwei Wochen nach der Entnahme erfolgen (vgl. *Armbrüster* in MüKo BGB, 9. Aufl. 2021, § 121 BGB Rz. 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 Alt. 1 iVm. § 36 Abs. 5 Satz 4 genannten Ereignisse.

Abweichende Frist bei Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung: Bei Stpfl., die zur Abgabe einer StErklärung verpflichtet sind, kann die Anzeige mit der nächsten StErklärung erfolgen (Abs. 5 Satz 3 iVm. § 36 Abs. 5 Satz 8; vgl. Anm. 53).

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)

49 1. Tatbestandliche Voraussetzung: Verletzung der Anzeigepflicht, der Aufzeichnungspflichten nach Abs. 4 oder der sonstigen Mitwirkungspflichten iSv. § 90 AO

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 beweissicher zu dokumentieren. Allerdings hat der Gesetzgeber dieses Problem durch die Regelung in Abs. 5 Satz 3 weitgehend entschärft.

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 allg. 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 – IV B 4 – S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 5.1 f.). Die Vorschrift stellt nicht auf ein Verschulden des Stpfl. ab.

50–51 Einstweilen frei.

52 2. Rechtsfolge: Gewinnerhöhende Auflösung des Ausgleichspostens

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.

III. Anzeige erst mit der nächsten Steuererklärung (Abs. 5 Satz 3)

53

Ist der Stpfl. zur Abgabe einer StErklärung verpflichtet, kann er abw. von der Grundregel des Abs. 5 Satz 1 der Anzeigepflicht auch erst mit der Abgabe der nächsten StErklärung nachkommen (Abs. 5 Satz 3 iVm. § 36 Abs. 5 Satz 8).

Abweichende Frist bei Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung: Voraussetzung für die Anzeige erst mit der nächsten StErklärung ist, dass der Stpfl. einer Erklärungsspflicht unterliegt, dh. nach Maßgabe des § 149 AO zur Abgabe einer ESt- oder KStErklärung bzw. bei PersGes. einer Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung verpflichtet ist.

Anzeige mit der nächsten Steuererklärung: Die Anzeige muss mit der nächsten StErklärung erfolgen. Nächste StErklärung idS ist die nach dem Ereignis abzugebende nächste ESt- oder KStErklärung bzw. bei PersGes. die nächste abzugebende Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung (ebenso *Beneckel/Staats in DPM*, § 12 KStG Rz. 637 [3/2022]).

Einstweilen frei.

54

F. Erläuterungen zu Abs. 6: Fiktion des Verbleibens in einer EU-Betriebsstätte trotz Brexit bei Anwendung des Abs. 2 Satz 2

I. Überblick

55

Die Regelung des Abs. 6 soll die Folgen des Austritts des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland (UK) abfedern. Hintergrund der Vorschrift ist die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 aF, nach der der Ausgleichsposten sofort aufzulösen ist, wenn das als entnommen geltende WG aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der EU ausscheidet. Das Ausscheiden des UK aus der EU hatte daher zur Folge, dass der Ausgleichsposten sofort aufzulösen war. Um diese Folge des Austritts des UK aus der EU zu vermeiden, hat der Gesetzgeber daher in Abs. 6 im Erg. fingiert, dass das UK weiterhin als EU-Mitgliedsland behandelt wird. Dementsprechend führt nur der Austritt des UK aus der EU nicht zur vorzeitigen Auflösung des Ausgleichspostens nach Abs. 2 Satz 2 aF.

II. Voraussetzungen für die Fiktion: Allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU

1. Sachliche Voraussetzung: Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU

56

Die Anwendung der Fiktion des Abs. 6 knüpft an den Austritt des UK an. Von dem Austritt sind auch die in Art. 3 des Abkommens über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft – Austrittsabkommen – genannten weiteren Gebiete erfasst.

57 **2. Zeitliche Komponente: Allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU**

Abs. 6 stellt zum einen in zeitlicher Hinsicht auf den Austritt des UK ab. Zum anderen stellt die Regelung in zeitlich-sachlicher Hinsicht klar, dass die Fiktion des Verbleibs in der EU nur für den Austritt als solchen („allein“) gilt.

Zeitliche Komponente des Austritts: Das UK ist zwar mit Ablauf des 31.1.2020 aus der EU ausgetreten. Jedoch bestimmt Art. 126 des Austrittsabkommens einen (nach Art. 132 Abs. 1 des Austrittsabkommens verlängerbaren) Übergangszeitraum, der am 31.12.2020 endete. Während dieses Übergangszeitraums galt nach Art. 127 Abs. 1 des Austrittsabkommens das Unionsrecht im UK fort. Zudem galt das UK nach Art. 127 Abs. 6 des Austrittsabkommens iVm. Art. 1 Brexit-Übergangsgesetz (BGBl. I 2019, 402) während des Übergangszeitraums weiterhin als Mitgliedstaat der EU. Dementsprechend führte der Austritt des UK mit Ablauf des 31.1.2020 nicht zur Anwendung des Abs. 2 Satz 2 aF, weil das UK weiterhin als Mitgliedstaat galt. Die Fiktionsregelung des Abs. 6 griff vielmehr erst, seitdem das UK tatsächlich nicht mehr Mitglied der EU ist und auch nicht mehr als Mitglied der EU behandelt wurde (ebenso *Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286 [287]; *Kubik/Münch*, BB 2018, 2986 [2987]; *Bron*, BB 2019, 664; aA wohl *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 [251]; *Olligs*, DStR 2018, 2237 [2238]), also mit dem Ablauf des 31.12.2020 (ebenso *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 4g Rz. 25 [12/2021]).

Sachlich-zeitlicher Zusammenhang: Die Vorschrift des Abs. 6 stellt klar, dass nur das Ausscheiden des UK aus der EU die Anwendung der Fiktion des Verbleibs zulässt. Scheidet dagegen ein WG nach dem Austritt des UK aus der Besteuerungshoheit aus, gilt Abs. 2 Satz 2 (aF und nF) uneingeschränkt (so auch *Heuermann* in *Brandis/Heuermann*, § 4g Rz. 25 [12/2021]; *Bodden* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4g Rz. 91 [9/2019]; *Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286 [287]; *Kubik/Münch*, BB 2018, 2986).

III. Rechtsfolge: Bei Anwendung des Abs. 2 Satz 2 ist zu fingieren, dass ein als entnommen geltendes Wirtschaftsgut nicht als aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der EU ausgeschieden gilt

58 **1. Als entnommen geltendes Wirtschaftsgut gilt nicht als aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der EU ausgeschieden**

Seitdem das UK nicht mehr als Mitglied der EU behandelt wird, fingiert Abs. 6 für die Anwendung des Abs. 2 Satz 2 aF, dass ein als entnommen geltendes WG, für das ein Ausgleichsposten nach Abs. 1 Satz 1 gebildet worden war, als nicht aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der EU ausgeschieden gilt. Die Vorschrift fingiert damit die weitere Zugehörigkeit des UK zur EU für die Zwecke der Anwendung des Abs. 2 Satz 2 aF. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Neuregelung des Abs. 2 Satz 2, die auf die Auflösungsgründe des § 36 Abs. 5 Satz 4 verweist, erst nach dem Zeitpunkt in Kraft getreten ist, nach dem das UK nicht mehr als Mitgliedsstaat der EU behandelt wird. Die Fiktion hat daher nur Bedeutung für die Anwendungsfälle des Abs. 2 Satz 2 aF.

2. Berücksichtigung der Fiktion des Verbleibens in einer EU-Betriebsstätte bei Anwendung von Abs. 2 Satz 2

59

Die Fiktion des Abs. 6 betrifft den Anwendungsfall der vorzeitigen Auflösung eines Ausgleichspostens nach Abs. 2 Satz 2 aF. Für die Anwendung des Abs. 2 Satz 2 aF bestimmt Abs. 6, dass das UK nach seinem Ausscheiden aus der EU weiterhin als Mitgliedstaat der EU behandelt wird. Das Ausscheiden des UK aus der EU führte also nicht zur gewinnwirksamen Auflösung des Ausgleichspostens nach Abs. 2 Satz 2 aF. Vielmehr kann der Ausgleichsposten bis zum Ablauf des fünften Wj. (Abs. 2 Satz 1) fortgeführt und planmäßig aufgelöst werden (so auch BTDrucks. 19/7377, 19 f.; *Bärsch/Spengel/Fischer/Stutzenberger*, DB 2019, 1978 [1984]; *Kubik/Münch*, BB 2018, 2986 [2988]), es sei denn, der Ausgleichsposten ist ungeachtet des Ausscheidens des UK nach Abs. 2 Satz 2 (aF oder nF) oder nach Abs. 5 Satz 2 erfolgswirksam sofort aufzulösen (ebenso *Bodden* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 4g Rz. 91 [9/2019]).

