

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Entstrickung: Rückwirkende Einführung eines Regelbeispiels für die Annahme eines Entstrickungstatbestands (JStG 2010)
- Formelle Bestätigung der bisherigen Rechtslage bei den nicht abziehbaren Betriebsausgaben (BestG-HBEGlG 2004)
- Umsetzung der Rechtsprechung des BVerfG zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (JStG 2010)
- Aufwendungen nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz als nicht abziehbare Betriebsausgaben (Restrukturierungsgesetz)
- Fundstellen: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) Restrukturierungsgesetz (BGBl. I 2010, 1900) BestG-HBEGlG 2004 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch BestG-HBEGlG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ²Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. ³Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. **⁴Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.** ⁵Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen

1. einer Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über

ESTG § 4

- das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1), und
2. einer Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft nach Artikel 7 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (ABl. EU Nr. L 207 S. 1).

⁶Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. ⁷Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme.

⁸Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁹Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. ²Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht.

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. ²Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). ³Die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Absatz 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Absatz 2a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen. ⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und

vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.⁵Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4 sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

(4a) ¹Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. ²Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. ³Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. ⁴Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. ⁵Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bleibt unberührt. ⁶Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 sinngemäß anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. **²Satz 1 gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro nicht übersteigen;**
2. **Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind.** ²Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich

ESTG § 4

- die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen. ³Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;
3. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
 4. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen;
 5. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. ²Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, ist für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt
 - a) 24 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 24 Euro,
 - b) weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 12 Euro,
 - c) weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 6 Euroabzuziehen; eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr begonnen und vor 8 Uhr des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne dass eine Übernachtung stattfindet, ist mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen. ³Wird der Steuerpflichtige bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig, gilt Satz 2 entsprechend; dabei ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend. ⁴Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 2 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Buchstaben a, b und c mit 120, 80 und 40 Prozent der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. ⁵Bei einer län-

gerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate. ⁶Die Abzugsbeschränkung nach Satz 1, die Pauschbeträge nach den Sätzen 2 und 4 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 gelten auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder 3 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abzuziehen und die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begründung der doppelten Haushaltsführung geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist;

6. Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 Satz 1 bis 6 und Absatz 2 entsprechend anzuwenden. ³Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 oder Absatz 2 ergebenden Betrag sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 bis 6 oder Absatz 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern; ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 oder Satz 3, treten an die Stelle des mit 0,03 oder 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen;
 - 6a. (weggefallen)
 - 6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²**Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.** ³**In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet;**

ESTG § 4

7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;
8. von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder. ²Daselbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. ³Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen. ⁴Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind; Satz 3 ist insoweit nicht anzuwenden;
- 8a. Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 der Abgabenordnung;
9. Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden;
10. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt. ²Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1 begründen, der Finanzbehörde für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen. ³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. ⁴Diese unterrichten die Finanzbehörde von dem Ausgang des Verfahrens und den zugrundeliegenden Tatsachen;
11. Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Absatz 1 ermittelt wird;
12. Zuschläge nach § 162 Absatz 4 der Abgabenordnung;

13. Jahresbeiträge nach § 12 Absatz 2 des Restrukturierungsfondsgesetzes.

²Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. ³§ 12 Nummer 1 bleibt unberührt.

(5a) (weggefallen)

(5b) Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben.

(6) Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke (§ 10b Absatz 2) sind keine Betriebsausgaben.

(7) ¹Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b und 7 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. ²Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Absatz 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind.

(8) Für Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmälern gelten die §§ 11a und 11b entsprechend.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch Restrukturierungsg v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900)

...

(8b) ¹§ 4 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. ²Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2006 enden, gilt § 4 Absatz 1 Satz 3 für Fälle, in denen ein bisher einer inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte dieses Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind oder wenn das Wirtschaftsgut bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. ³§ 4 Absatz 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) gilt in allen Fällen, in denen § 4 Absatz 1 Satz 3 anzuwenden ist.

...

(12) ¹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ²§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ³§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I

ESTG § 4

S. 1095) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen. ⁴§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6a in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden. ⁵In den Fällen, in denen die Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002 noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Aufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorläufig festgesetzt ist, ist § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) anzuwenden; dies gilt auch für unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Einkommensteuerbescheide für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2002, soweit nicht bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. ⁶§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 11 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 endet. ⁷§ 4 Absatz 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) gilt erstmals für Gewerbesteuer, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31. Dezember 2007 enden. ⁸§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 in der Fassung des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 774) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. **⁹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. ¹⁰§ 4 Absatz 5 Nummer 13 in der Fassung des Gesetzes vom 9. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1900) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. September 2010 beginnen.**

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Berlin/Cottbus
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Schrifttum: Kessler/Huck, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen, StuW 2005, 193; Gosch, Keine „Steuerentstrickung“ bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, BFH/PR 2008, 499; Gosch, Über das Treaty Overriding, Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht – Europarecht, IStR 2008, 413; Kessens, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Diss., Trier 2008; Roser, Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzentscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, 2389; Blumenberg, Steuerfragen im Zusammenhang mit der Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft, Festschr. Schaumburg, Köln 2009, 559; Ditz, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; Frotscher, Zur Zulässigkeit des „Treaty Override“, FS Schaumburg, 2009, 689; *ders.*, Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2009, 593; Köhler, Der Wegzug von Unternehmen und Unternehmensteilen in die EU, Festschr. Schaumburg, Köln 2009, 813; Körner, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; Krüger/Heckel, Anpassung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze an das SEStEG, NWB 2009, 3638; Mitschke, Nochmals: Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“ – Nachlese zum BFH-Urteil – I R 77/06 (FR 2008, 1149), FR 2009, 326; Mitschke, Zur gesetzlichen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, DB 2009, 1376; Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Einkommensteuer, DB 2010, Beil. Nr. 7, 4; Gluth/Jarosch/Rund, Steuergestaltungen zum Jahreswechsel, StB-Sonderheft 2010/2011, 3; Krüger/Heckel, Aufgabe der finalen Betriebsaufgabe, NWB 2010, 1334; Melchior, Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, DStR 2010, 2481; Mitschke, Entstrickung und Verstrickung – BFH I R 77/06 und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (Kurze Erwiderung auf Körner, IStR 2009, 741 ff), IStR 2010, 95; Scheunemann/Dennisen, Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 220; Warnke, Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das JStG 2010, EStB 2011, 25; Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young tax, Die Systematik der sog. Entstrickungsbesteuerung, DB 2010, 1776.

Kompaktübersicht

Grundinformation:

J 10-1

- ▶ **Abs. 1 Satz 4:** Der neu eingefügte Abs. 1 Satz 4 stellt eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme durch den BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) dar. Die Vorschrift soll als klarstellendes Regelbeispiel den Hauptanwendungsfall des § 4 Abs. 1 Satz 3 wiedergeben (vgl. BTDrucks. 17/3549, 19). Danach soll das Besteuerungsrecht iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen oder eingeschränkt sein, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist.

Zugleich hat der Gesetzgeber für VZ vor 2006 (versteckt) in § 52 Abs. 8b Satz 2 eine rückwirkende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 iVm. Satz 3 angeordnet. Damit soll die geänderte Rspr. des BFH im Ergebnis ausgehebelt werden und sollen die bisherigen von der Verwaltung im Betriebsstätten-Erlass (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Nr. 2.6.1; v. 10.5.2009, BStBl. I 2009, 671) vertretenen Grundsätze der finalen Entnahmetheorie auch für die Jahre vor 2006 gesetzlich verankert werden (vgl. auch BTDrucks. 17/3549, 27).

- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2:** BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07 (BVerfGE 125, 104) hat die auf der sog. Koch/Steinbrück-Liste beruhende und mit Art. 24 des HBeglG 2004 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) eingeführte Regelung des § 45a Abs. 2 Satz 3 Alt. 1 PBefG aus formellen Gründen für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber aufgefordert, bis zum 30.6.2011 diesen formellen Mangel zu beseitigen. Vor diesem Hintergrund wurden die gleichermaßen auf der Koch/Steinbrück-Liste beruhenden und durch Art. 9 Nr. 5 Buchst. a und b HBeglG 2004 eingeführten Regelungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 mit Art. 1 Nr. 2 Buchst. a und b des BestG-HBeglG 2004 formell wiederholend in das Gesetz eingefügt (s. auch BTDrucks. 17/3632, 9ff.).
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3:** BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09 (FR 2010, 804) hat die durch das StÄndG 2007 eingeführte Regelung zum Abzugsverbot der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, für verfassungswidrig erklärt. Weiterhin hat das BVerfG den Gesetzgeber aufgefordert, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend zum 1.1.2007 durch eine Neufassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b zu beseitigen. Dieser Aufforderung ist der Gesetzgeber durch die Neuregelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b nachgekommen. Hiernach wird

die bis zur Änderung durch das StÄndG 2007 bestehende Gesetzeslage dem Grunde nach wieder hergestellt. Jedoch wird die Höhe der abziehbaren BA auf 1 250 € beschränkt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (s. BTDrucks. 17/3549, 19). Der bis zum VZ 2006 geltende weitere Ausnahmetatbestand einer mehr als 50%igen betrieblichen oder beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers wurde nicht wieder eingeführt.

- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 13:** Mit Art. 3 des Restrukturierungsgesetzes v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900) wurde ein Gesetz zur Errichtung eines Restrukturierungsfonds für Kreditinstitute (RestruktFG) eingeführt. Der Restrukturierungsfonds soll der Stabilisierung des Finanzmarkts dienen (§ 3 Abs. 1 RestruktFG). Dabei sieht § 12 Abs. 2 RestruktFG vor, dass die beitragspflichtigen Kreditinstitute verpflichtet sind, jeweils zum 30.9. eines Jahres Jahresbeiträge in den Restrukturierungsfonds zu leisten. Die neu eingeführte Regelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 sieht für diese Jahresbeiträge ein Abzugsverbot vor.

J 10-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2009* s. § 4 Anm. 2.

- ▶ **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 wird Satz 4 eingefügt. Die Vorschrift soll als Regelbeispiel einen Hauptanwendungsfall der Entstrickung iSd. Abs. 1 Satz 3 wiedergeben. Ferner wird durch § 52 Abs. 8b Satz 2 die rückwirkende Anwendung dieses Regelbeispiels auch für VZ vor 2006 angeordnet (§ 52 Abs. 8b Satz 2 und 3).

Das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wird durch die rückwirkende Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 eingeschränkt. Nunmehr sind Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € als BA abziehbar, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

- ▶ **Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010** (BGBl. I 2010, 1900): Die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 werden durch die Regelung der Nr. 13 für Jahresbeiträge zum Restrukturierungsfonds nach § 12 Abs. 2 RestruktFG ergänzt.
- ▶ **BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011** (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die seit VZ 2004 geltenden Regelungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 werden formell durch das BestG-HBeglG 2004 bestätigt.

J 10-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

- ▶ **Abs. 1 Satz 4:** Die Neuregelung gilt in allen Fällen, in denen Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist (§ 52 Abs. 8b Satz 3) und damit grundsätzlich für nach dem 31.12.2005 endende Wj. (§ 52 Abs. 8b Satz 1). Darüber hinaus ord-

net § 52 Abs. 8b Satz 2 aber rückwirkend die Anwendung des Abs. 1 Satz 3 auch für Wj., die vor dem 1.1.2006 endeten, an, wenn in dem Fall des Regelbeispiels des Abs. 1 Satz 4 ein WG einer ausländ. Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind oder wenn bei einem beschränkt Stpfl. ein WG nicht mehr einer inländ. Betriebsstätte dieses Stpfl. zuzuordnen ist. Damit ist die Neuregelung in allen noch offenen Fällen der VZ vor 2006 anwendbar.

- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2:** Die Regelung tritt zwar nach Art. 8 BestGH-BeglG 2004 am Tag nach der Verkündung in Kraft. Jedoch hat BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07 (BVerfGE 125, 104) die Fortgeltung der formell für verfassungswidrig eingeordneten Regelungen längstens bis zum 30.6.2011 bestimmt. Daher sind die Vorschriften des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 für nach dem 31.12.2003 beginnende Wj. erstmals anzuwenden (§ 52 Abs. 12 Satz 1; vgl. auch BTDrucks. 17/3984).
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3:** Die Neuregelung gilt mit Wirkung vom VZ 2007 (§ 52 Abs. 12 Satz 9).
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 13:** Die Vorschrift ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 30.9.2010 beginnen (§ 52 Abs. 12 Satz 10).

Grund der Änderungen:

J 10-4

- ▶ **Die Einfügung des Regelbeispiels des Abs. 1 Satz 4** beruht auf der geänderten Rspr., mit der der BFH für VZ vor 2006 die sogenannte Theorie der finalen Entnahme aufgegeben hat (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464; s. auch § 4 Anm. 168 ff. und 214). Die FinVerw. hat auf das Ur. v. 17.7.2008 mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 10.5.2009, BStBl. I 2009, 671), um auf diese Weise die im Betriebsstätten-Erlass (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Nr. 2.6.1 idF von BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888) dargestellten Grundsätze weiterhin anzuwenden. Die im Betriebsstätten-Erlass niedergelegte entgegenstehende Auffassung der FinVerw. soll nunmehr durch die gesetzliche Regelung des Abs. 1 Satz 4 bestätigt werden. Deshalb wird auch durch § 52 Abs. 8b Satz 2 die rückwirkende Anwendung des Abs. 1 Satz 3 in zwei wesentlichen Anwendungsfällen angeordnet und werden damit im Ergebnis die Grundsätze des Betriebsstätten-Erlasses entgegen der Rspr. des BFH rückwirkend gesetzlich geregelt.
- ▶ **Die bestätigende Einfügung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2** beruht auf dem Beschluss des BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07 (BVerfGE 125, 104) und soll die vom BVerfG festgestellte formelle Verfassungswidrigkeit der durch die sog. Koch/Steinbrück-Liste in das HBegL 2004 eingefügten Regelungen beseitigen.

- ▶ **Die Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3** ist das Ergebnis des Beschlusses des BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09 (FR 2010, 804), nach dem die durch das StÄndG 2007 eingeführte Regelung zum Abzugsverbot der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in den Fällen verfassungswidrig ist, in denen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 13** beruht auf der Einführung des RestruktFG.

J 10-5 **Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderungen:**

- ▶ **Abs. 1 Satz 4:** Mit der Regelung soll die sofortige Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt werden, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. Betriebsstätte zugeordnet wird. Damit soll die von der FinVerw. vertretene Theorie der finalen Entnahme gesetzlich verankert werden. Die Regelung soll lediglich klarstellend einen Hauptanwendungsfall des Abs. 1 Satz 3 in Form eines Regelbeispiels wiedergeben (BTDrucks. 17/3549, 19).

Zugleich soll mit der (versteckten) Anwendungsregelung des § 52 Abs. 8b Satz 2 die sofortige Versteuerung der stillen Reserven nach Maßgabe der bisherigen Verwaltungsauffassung im Betriebsstätten-Erlass (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Nr. 2.6.1) auch in den zwei genannten Fällen für die VZ vor 2006 gesetzlich verankert werden. Die Vorschrift entfaltet – soweit ihr überhaupt eine materielle Bedeutung zukommt (s. hierzu Anm. J 10-6) – für VZ vor 2006 eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Eine derartige rückwirkende Regelung ist nach der stRspr. des BVerfG allerdings nur gerechtfertigt, wenn das Vertrauen des Stpfl. in die zuvor geltende Rechtslage nicht schutzwürdig war, weil mit der Neuregelung gerechnet werden musste, wenn das geltende Recht unklar und verworren war, wenn das Vertrauen einer ungültigen Rechtsnorm galt oder wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls die Rückwirkung rechtfertigen (stRspr., zB BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 [272]).

Diese Voraussetzungen liegen uE nicht vor. Denn weder mussten die Stpfl. in den Jahren vor 2006 mit einer Neuregelung durch das JStG 2010 rechnen, noch war das Recht unklar oder verworren. Vielmehr war die Rechtslage durch die Entscheidung des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) nunmehr, wenngleich entgegen der vorherigen langjährigen abweichenden Auffassung von weiten Teilen der Rspr., des Schrifttums und der Auffassung der FinVerw., geklärt. Insbesondere ist der Hinweis auf zahlreiche ungeklärte Rechtsfragen (so BTDrucks. 17/3549, 27) nicht geeignet, die rückwirkende Gesetzesanwendung zu rechtfertigen. Denn insoweit hat es der Gesetzgeber für die VZ vor 2006 versäumt, eine gesetzlich verankerte Regelung zu schaffen. Dieses Versäumnis kann aber

nicht zu Lasten des Stpfl. zu einer rückwirkende Anwendung abweichenden Rechts führen (in diesem Sinne auch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 [471]). Vor dem Hintergrund der geänderten Rspr. des BFH vermag deshalb auch eine abweichende Verwaltungsauffassung die geltende Rechtslage nicht als verworren oder unklar zu deklarieren.

Gleichermaßen liegen keine zwingenden Gründe des gemeinen Wohls für die Einführung einer rückwirkenden Regelung für die Zeit vor 2006 vor. Der Verweis auf eine erschwerte Administrierbarkeit und damit verbundene Vollzugsdefizite erscheint nicht nachvollziehbar. Denn der Gesetzgeber könnte die Versteuerung der stillen Reserven in den von § 52 Abs. 8b Satz 2 und § 4 Abs. 1 Satz 4 genannten Fällen ohne weiteres, zB durch eine Verpflichtung zur Führung eines entsprechenden Verzeichnisses für die verbrachten WG, sicherstellen (so auch BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432). Außerdem könnte der Gesetzgeber gesetzliche Sanktionen bestimmen, wenn dieses Verzeichnis nicht oder nicht zutreffend geführt wird (vgl. zB § 162 Abs. 3 und 4 AO). Daher erweist sich die rückwirkende Einführung einer Sofortversteuerung der stillen Reserven als unverhältnismäßig. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber die Neuregelung des § 4 Abs. 1 EStG durch das SEStEG mit Wirkung vom VZ 2006 (§ 52 Abs. 8b) eingeführt hat. Damit hat der Gesetzgeber zum damaligen Zeitpunkt deutlich gemacht, dass die gesetzliche Regelung nicht für Zeiträume vor 2006 gelten soll. Im Hinblick auf die nach Ansicht des Gesetzgebers lediglich klarstellende Regelung des Abs. 1 Satz 4 ist es aber widersprüchlich, wenn nunmehr nach Ergehen einer der Verwaltungsauffassung nicht mehr folgenden Rspr. des BFH – aus fiskalischen Interessen – der zeitliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 auf Zeiträume vor 2006 erweitert werden soll. Auf dieser Grundlage ist eine Anwendung des Abs. 1 Satz 4 für VZ vor 2006 auch nicht mit der Überlegung zulässig, es werde lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziert, die der zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenwirken soll (so aber zur Mehrmütterorganschaft: BFH v. 22.2.2006 – I B 145/05, BFHE 213, 29 = BStBl. II 2006, 546 [547]; BTDrucks. 17/3549, 27 f.).

- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2:** Mit der bestätigenden Regelung wird die Anwendung der bereits seit dem VZ 2004 geltenden Vorschriften sichergestellt.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3:** Durch die teilweise Wiedereinführung der bis VZ 2006 geltenden Regelung wird die durch das StÄndG 2007 eingeführte Beschränkung der Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer aufgehoben und das „alles-oder-nichts-Prinzip“ wieder aufgegeben. Damit können die Aufwendungen für ein häus-

liches Arbeitszimmer in den Fällen, in denen dem Stpfl. für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, bis zur Höhe von 1 250 € begrenzt abgezogen werden. Weiterhin unbegrenzt abziehbar sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 aE). Die Neuregelung entspricht den vom BVerfG entwickelten Vorgaben zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804). Daher begegnet zum einen der Ausschluss der Abziehbarkeit der Aufwendungen, soweit die berufliche Veranlassung durch eine mehr als 50%ige betriebliche oder berufliche Nutzung indiziert wird, keinen verfassungsrechtl. Bedenken (s. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804 [807]). Zum anderen ist der Ansatz einer grob pauschalierenden Höchstgrenze zur Erfassung des Umfangs der Möglichkeit der privaten Mitbenutzung des Arbeitszimmers verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804 [807]). Dieser Anforderung ist der Gesetzgeber durch den Rückgriff auf allgemeine Erfahrungswerte und statistische Berechnungen in dem gebotenen Maß nachgekommen (s. hierzu auch BTDrucks. 17/3549, 19).

- **Abs. 5 Satz 1 Nr. 13:** Mit der Einfügung der Vorschrift wird die Abziehbarkeit der Jahresbeiträge zum Restrukturierungsfonds nach § 12 Abs. 2 RestruktFG als BA ausgeschlossen.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 3 und 4 (Rückwirkende Einführung eines Regelbeispiels für die Annahme eines Entstrickungstatbestands)

- J 10-6 Abs. 1 Satz 3 fingiert eine Entnahme, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt wird (zu den Einzelheiten: § 4 Anm. 212 ff.).

Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts in diesem Sinne wurde insbes. von der FinVerw. angenommen, wenn ein WG aus der inländ. Betriebsstätte des Stpfl. in eine ausländ. Betriebsstätte überführt wurde und nach einem DBA mit dem Betriebsstättenstaat die Freistellungsmethode (Art. 23 A OECD-MA) anzuwenden ist (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Nr. 2.6.1.). Die abkommensrechtl. Freistellung wird nunmehr allerdings dahingehend verstanden, dass der Quellenstaat unge-

achtet der Überführung des WG weiterhin berechtigt ist, im Veräußerungsfall die zuvor im Inland angefallenen stillen Reserven zu besteuern (s. § 4 Anm. 214). Dieser Auffassung hat sich BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464) und v. 28.10.2009 – I R 99/08 (BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) für die VZ vor 2006 angeschlossen. Diese geänderte Rspr. führt auch im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 dazu, dass im Fall der Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht vorliegt und damit eine Entnahme nicht angenommen werden kann (s. § 4 Anm. 214; Gosch, BFH/PR 2008, 499; Kessens, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Diss., 2008, 44; Krüger/Heckel, NWB 2009, 3638 [3647]; Krüger/Heckel, NWB 2010, 1334 [1337]; Köhler, Festschr. Schaumburg, 2009, 813 [831 f.]; Blumenberg, Festschr. Schaumburg, 2009, 559 [578]; Ditz, IStR 2009, 115 [120]; Körner, IStR 2009, 741 [744]; Roser, DStR 2008, 2389 [2393f.]; offen gelassen von BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 [470] aA Mitschke, IStR 2010, 95; Mitschke, DB 2009, 1376 [1379]). Deshalb wurde nunmehr in Abs. 1 Satz 4 ein Regelbeispiel für die Annahme eines Ausschlusses des Besteuerungsrechts aufgenommen (s. BTDruks. 17/3549, 19).

Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts im Sinne des Abs. 1 Satz 3 soll nach Abs. 1 Satz 4 insbesondere vorliegen, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist. Auf der Grundlage der angeführten Rspr. des BFH liegt aber ein Ausschluss des Besteuerungsrechts in den Fällen der Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätten mit DBA-Freistellung nicht vor. Gleichermaßen ist eine Beschränkung des Besteuerungsrechts bei einer Überführung in eine Anrechnungs-Betriebsstätte nicht gegeben. Soweit nämlich eine Anrechnung von ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 1 erfolgt oder die inländ. Bemessungsgrundlage nach § 34c Abs. 2 oder 3 um eine ausländ. Steuer vermindert wird, erfolgt dies hinsichtlich der im Ausland erzielten Einkünfte und der im Ausland gebildeten stillen Reserven, für die der Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht (mehr) zusteht. Deshalb kann in der Anrechnung ausländ. Steuern keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland gesehen werden (so zB Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young tax, DB 2010, 1776 [1781 und 1785]; aA BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888 Rn. 2.6.1). Daher ist in diesem Fällen das Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 3 nicht erfüllt. Soweit der Gesetzgeber nunmehr ein Regelbeispiel für das Tatbestandsmerkmal des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts (Abs. 1 Satz 3) in Abs. 1 Satz 4 gibt, ist diese gesetzliche Regelung für das Vorliegen eines Entstri-

ckungstatbestands inhaltlich und methodisch nicht gelungen. Hätte der Gesetzgeber in den betreffenden Fällen ungeachtet der sich auch unter Anwendung des Abs. 1 Satz 3 ergebenden Rechtslage die sofortige stl. Erfassung einer Überführung eines WG erreichen wollen, hätte er auf eine gesetzliche Fiktion zurückgreifen müssen. Die methodische Wahl eines Regelbeispiels hingegen vermag den tatbestandlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 nicht zu erweitern.

Darüber hinaus widerspricht die Regelung des Abs. 1 Satz 4 auch dem Inhalt der Regelung des Abs. 1 Satz 3. Denn Abs. 1 Satz 3 stellt auf den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts und nicht auf eine veränderte Zuordnung eines WG ab. Ein entsprechender Regelungsgehalt mag zwar vom Gesetzgeber beabsichtigt worden sein (s. BTDrucks. 16/2710, 28), er hat aber jedenfalls in dem Wortlaut des Gesetzes keinen entsprechenden Niederschlag gefunden (aA Mitschke, DB 2009, 1376 [1378]; Mitschke, FR 2009, 326 [329]). Soweit also Abs. 1 Satz 4 einen Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts im Hinblick auf eine veränderte Zuordnung eines WG annimmt, entspricht dieses Beispiel systematisch nicht dem Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 3.

Das Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 4 knüpft abweichend von der abkommensrechtlichen Zuordnung eines tatsächlich realisierten Gewinns für die inländische Realisation bereits an die abweichende Zuordnung des Wirtschaftsguts an. Damit geht der Gesetzgeber offenbar davon aus, dass die tatsächliche abkommensrechtliche Rechtslage für die Anwendung des Abs. 1 Satz 3 unbeachtlich sein soll. Die Regelung zielt also im Kern darauf ab, dem Rechtsanwender für die veränderte Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte oder für eine Nutzungsüberlassung die abkommensrechtliche Beurteilung des Besteuerungsrechts durch eine unilaterale nationale Regelung vorzugeben. Dass Abs. 1 Satz 4 auf die abkommensrechtliche Begriffsebene abzielt, ergibt sich aus dem Merkmal der „Zuordnung des WG zu einer ausländischen Betriebsstätte“, mit dem der Gesetzgeber auf die Kriterien der tatsächlich-funktionalen Zuordnung Bezug nimmt (vgl. zur Zuordnung in diesem Sinne Ditz/Schneider, DStR 2010, 81 [85] mit Hinweis auf die Änderungen des Betriebsstättenerrlasses durch BMF, Schr. v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888).

Zwar führt die mit dem Regelbeispiel des Abs. 1 Satz 4 beabsichtigte zeitliche Vorverlagerung der Realisierung der stillen Reserven nicht zu einer abweichenden Zuordnung des Gewinns des Stammhauses und der ausländischen Betriebsstätte iSd. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008/2010. Jedoch wirkt die Regelung im Ergebnis wie ein treaty override. Für die Frage, ob der Gesetzgeber dem Rechtsanwender unilateral eine abkommensrechtl. Würdi-

gung vorgeben kann, ist uE deshalb sinngemäß auf dieselben Maßstäbe abzustellen, die in „treaty override-Konstellationen“ anzuwenden sind. Der „treaty override“ wird von der Rechtsprechung als grundsätzlich zulässig erachtet (vgl. § 50d Anm. 6 mwN; BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129). Allerdings kann nach neuerer BFH-Rechtsprechung die Wirksamkeit eines „treaty override“ unter dem Vorbehalt stehen, dass abkommensrechtlich und verfassungsrechtlich durchschlagende Gründe vorliegen, die die Durchbrechung eines DBA erzwingen und (ausnahmsweise) rechtfertigen können (BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, BFH/NV 2010, 1554; zur Verfassungsmäßigkeit des treaty override Frotscher, Festschr. Schaumburg, 2009, 578; Frotscher, IStR 2009, 593; zur Diskussion von Rechtfertigungsgründen von Ersatzrealisationstatbeständen wie § 4 Abs. 1 Satz 3 am Maßstab des Unions- und Verfassungsrechts vgl. Kessler/Huck, StuW 2005, 193 [205 ff.]; allg. Gosch, IStR 2008, 413). Nach diesem Maßstab kann der Gesetzgeber dem Rechtsanwender uE für Zwecke der Prüfung der abkommensrechtlichen Besteuerungsrechte in Abs. 1 Satz 3 und Satz 4 das rechtl. Ergebnis vorgeben und die abweichende rechtliche Würdigung der Rechtsprechung überschreiben.

Darüber hinaus besteht auch die Gefahr des doppelten Zugriffs auf die stillen Reserven. Rechtsfolge ist nach Abs. 1 Satz 3, dass das WG als entnommen (vgl. dazu § 4 Anm. 218) gilt, also das inländischen Betriebsvermögen im Zeitpunkt des Zuordnungswechsels verlässt (s. auch § 12 KStG Anm. 36). Bedenklich ist allerdings, dass die Gefahr besteht, dass doppelt auf dieselben stillen Reserven des WG zugegriffen werden kann, wenn das WG in einem BV desselben Stpfl. verhaftet bleibt: Im Zeitpunkt des Zuordnungswechsels des WG in die ausländ. Betriebsstätte gibt der Gesetzgeber mittels Abs. 1 Satz 4 vor, dass das deutsche Besteuerungsrecht im Fall einer hypothetischen Veräußerung/Nutzungsüberlassung des WG für die Prüfung der Merkmale in Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen ist. Im Fall der tatsächlichen Veräußerung des WG könnte sich die FinVerw. dann gegenüber dem Stpfl. und dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätte auf die abkommensrechtl. Auslegung des BFH berufen, nach der der Sitzstaat des Stpfl. die bis zur Überführung des WG angesammelten stillen Reserven als Teil des Veräußerungsgewinns besteuern darf. Dieser Umstand hätte also zur Folge, dass die deutsche Finanzverwaltung auch die Besteuerung nunmehr tatsächlich realisierten stillen Reserven begehrt, wenn der erzielte, dem Stammhaus nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008/2010 zuzuordnende Gewinn den im Rahmen der Entstrickung angesetzten Gewinn übersteigt. Denn es ist weder gesetzlich oder im Betriebsstättenerlass hinreichend sichergestellt, dass die FinVerw. aufgrund der „Entnahmefiktion“ das WG nach der Überführung nicht mehr als Teil des BV behandeln muss und ein zweiter Besteuerungszugriff unterbleiben muss.

Die zeitliche Erweiterung des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 3 auf VZ vor 2006 nach § 52 Abs. 8b Satz 2 und 3 geht – ungeachtet der verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung (s. Anm. J 10-5) – daher fehl. Dies gilt auch für den weiteren in § 52 Abs. 8b Satz 2 genannten Fall, dass ein WG nicht mehr der inländ. Betriebsstätte eines beschränkt Stpfl. zuzuordnen ist. Denn auch insoweit bleibt hinsichtlich der in der inländ. Betriebsstätte gebildeten stillen Reserven des Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestehen (vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432 [437]).

■ **Absatz 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 (Formelle Bestätigung der seit VZ 2004 geltenden Rechtslage)**

J 10-7 Mit der formellen Bestätigung sind Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 weiterhin mit Wirkung vom VZ 2004 anzuwenden (zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1150 ff. und 1201 ff.).

■ **Absatz 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 und 3 (Eingeschränkte Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer)**

J 10-8 Die Wiedereinführung der Möglichkeit des eingeschränkten Abzugs von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer stellt die vor dem VZ 2007 geltende Rechtslage teilweise wieder her.

Das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 greift nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Damit wird die bis zum VZ 2006 bestehende Rechtslage des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 Alt. 2 aF wiederhergestellt (s. zu den Einzelheiten s. § 4 Anm. 1554 ff.).

Eine Ausnahme vom Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 liegt entgegen der vor dem VZ 2007 geltenden Rechtslage nicht mehr vor, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 Alt. 1 aF). Das Abzugsverbot ist in diesem Fall auch nicht verfassungsrechtl. zu beanstanden (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804 [807]).

Die Höhe der als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen ist nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 auf 1 250 € pro Jahr beschränkt.

Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiterhin unbeschränkt als BA abziehbar, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (vgl. hierzu § 4 Anm. 1565ff.).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind StBescheide für die Jahre ab 2007, die noch nicht in Bestandskraft erwachsen sind, nunmehr zu ändern, soweit bislang Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach Maßgabe der Neuregelung zu berücksichtigen sind (s. hierzu BMF v. 15.12.2010, BStBl. I 2010, 1497).

■ **Absatz 5 Nr. 13 (Einführung eines Abzugsverbots für Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 Restrukturierungsfondsgesetz)**

Mit dem Restrukturierungsgesetz v. 9.12.2010 (BGBl. I 2010, 1900) hat der Gesetzgeber ua. auch ein Gesetz zur Errichtung eines Restrukturierungsfonds für Kreditinstitute (RestruktFG) eingeführt. Mit diesem Gesetz soll der Finanzmarkt stabilisiert werden und sollen Bestands- und Systemgefährdungen iSd. § 48b des Kreditwesengesetzes (KWG) überwunden werden (§ 3 Abs. 1 RestruktFG). Zu diesem Zweck sieht § 12 Abs. 2 RestruktFG für beitragspflichtige Unternehmen iSd. § 2 RestruktFG die Zahlung eines Jahresbeitrags in den Restrukturierungsfonds vor. J 10-9

Zu den beitragspflichtigen Unternehmen gehören nach § 2 Satz 1 RestruktFG alle Kreditinstitute iSv. § 1 Abs. 1 KWG mit einer Erlaubnis nach dem KWG, die die Vorgaben der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung einhalten müssen. Von der KSt. nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG befreite Kreditinstitute sowie Brückeninstitute iSd. § 5 Abs. 1 RestruktFG sind nicht beitragspflichtig (§ 2 Satz 2 RestruktFG).

Die beitragspflichtigen Kreditinstitute müssen nach § 12 Abs. 2 Satz 1 RestruktFG jeweils zum 30.9. eines Jahres, erstmals zum 30.9.2011, einen Jahresbeitrag in den Restrukturierungsfonds leisten. Die Höhe, insbes. die Obergrenze der Jahresbeiträge wird durch RechtsVO bestimmt (§ 12 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 10 Abs. 2 RestruktFG). Dabei ist nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Satz 3 RestruktFG eine Herabsetzung oder Aussetzung der Beitragspflicht möglich.

Die Jahresbeiträge iSd. § 12 Abs. 2 RestruktFG sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 nicht als BA abziehbar. Dies beruht auf der Überlegung des Gesetzgebers, dass die Jahresbeiträge nicht nur eine Finanzierungsfunktion, sondern auch eine Lenkungswirkung, mit dem Ziel einer Förderung einer vorsichtigeren Geschäftspolitik, haben. Diese Lenkungswirkung würde aber nach Auffassung des Gesetzgebers nicht erreicht, wenn die

Jahresbeiträge als BA den Gewinn mindern könnten. Daher wird unter Aushebelung des Nettoprinzipts gesetzlich ein stl. Abzugsverbot eingeführt (s. BTDrucks. 17/3024, 83). Allerdings erscheint es fragwürdig, über ein stl. Abzugsverbot, das vorwiegend Bereiche der Lebensführung erfasst (s. § 4 Anm. 1102), die Ausführung von Bankgeschäften mit systemischen Risiken einzugrenzen. Vielmehr wäre es wohl wirtschafts- und finanzpolitisch sinnvoller gewesen, eine unmittelbare Regelung zur Kontrolle von Bankgeschäften mit systemischen Risiken einzuführen. Für die Sonderbeiträge nach § 12 Abs. 3 RestruktFG besteht dagegen kein Abzugsverbot, da diesen Beiträgen ausschließlich eine Finanzierungsfunktion beikommen soll (vgl. BTDrucks. 17/3024, 83).