

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Entstrickung bei Realteilung: Entsprechende Anwendung des Regelbeispiels des § 4 Abs. 1 Satz 4 (JStG 2010)
- ▶ Entstrickung bei Betriebsverlegung: Rückwirkende Einführung eines Entstrickungstatbestands bei Verlegung des Betriebs ins Ausland (JStG 2010)
- ▶ Formelle Bestätigung der bisherigen Rechtslage beim Freibetrag des Abs. 4 (BestG-HBegIG 2004)
- ▶ Fundstellen: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)  
BestG-HBegIG 2004 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

## § 16

### Veräußerung des Betriebs

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

(1)–(2) *unverändert*

(3) <sup>1</sup>Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3. <sup>2</sup>Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden; **§ 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.** <sup>3</sup>Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. <sup>4</sup>Satz 2 ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar

### ESTG § 16

oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen.<sup>5</sup>Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn.<sup>6</sup>Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen.<sup>7</sup>Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen.<sup>8</sup>Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

**(3a) Einer Aufgabe des Gewerbebetriebs steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs gleich; § 4 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.**

(4) <sup>1</sup>Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufs unfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur **herangezogen**, soweit **er 45 000 Euro** übersteigt.<sup>2</sup>Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren.<sup>3</sup>Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn **136 000 Euro** übersteigt.

(5) *unverändert*

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...

(34) <sup>1</sup>§ 16 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen.<sup>2</sup>§ 16 Absatz 2 Satz 3 und Absatz 3 Satz 2 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1993 erfolgen.<sup>3</sup>§ 16 Absatz 3 Satz 1 und 2 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals auf Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 erfolgen.<sup>4</sup>§ 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Realteilungen nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden.<sup>5</sup>**§ 16 Absatz 3a in der Fassung des Artikels 1 des Ge-**

setzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

<sup>6</sup>§ 16 Absatz 4 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1995 erfolgen; hat der Steuerpflichtige bereits für Veräußerungen vor dem 1. Januar 1996 Veräußerungsfreibeträge in Anspruch genommen, bleiben diese unberücksichtigt. <sup>7</sup>§ 16 Absatz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals auf Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen. <sup>8</sup>§ 16 Absatz 5 in der Fassung des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals anzuwenden, wenn die ursprüngliche Übertragung der veräußerten Anteile nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist.

...

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

**Schrifttum:** 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; Melchior, Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, DStR 2010, 2481; Scheunemann/Dennisen, Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 2010, BB 2011, 220; Warnke, Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das JStG 2010, EStB 2011, 25.

## Kompaktübersicht

### Grundinformation:

J 10-1

- ▶ **Abs. 3 Satz 2:** Mit der Einfügung des Hinweises auf eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4 wird der geänderten Rspr. des BFH zur Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe Rechnung getragen (BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346). Die Vorschrift soll als klarstellendes Regelbeispiel den Hauptanwendungsfall des Abs. 3 Satz 2 für „entstrickende Realteilungsfälle“ wiedergeben (vgl. BTDrucks. 17/3549, 21).
- ▶ **Abs. 3a:** Der neu eingefügte Abs. 3a stellt gleichermaßen eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe durch den BFH (v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) dar. Mit der Vorschrift sollen die bisherigen Verwaltungsgrundsätze der Theorie der finalen Betriebsaufgabe für den Fall der Betriebsverlegung ins Ausland gesetzlich umgesetzt werden (s. BTDrucks. 17/3549, 21 f), und es soll bei der Verlegung des Betriebs ins Ausland eine Betriebsaufgabe fingiert werden.

- ▶ **Abs. 4 Sätze 1 und 3:** 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 HBegIG 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. 16 Buchst. a und b HBegIG 2004 eingeführte Absenkung des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 1 auf 45 000 € und der Freibetragsgrenze des Abs. 4 Satz 3 auf 136 000 € durch das BestG-HBegIG 2004 formell wiederholend in das Gesetz eingefügt (s. auch BTDrucks. 17/3632, 9 ff.).

J 10-2 **Rechtsentwicklung:** zur Gesetzesentwicklung bis 2007 s. § 16 Anm. 2.

- ▶ **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 3 Satz 2 aE und Abs. 3a werden für bestimmte Entstrickungskonstellationen neu in die Vorschrift eingefügt.
- ▶ **BestG-HBegIG 2004 v. 5.4.2011** (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die seit VZ 2004 geltenden Regelungen des Abs. 4 Satz 1 und 3 werden formell durch das BestG-HBegIG 2004 bestätigt.

J 10-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

- ▶ **Abs. 3 Satz 2:** Die Neuregelung ist im Hinblick auf § 52 Abs. 34 Satz 4 auf alle Fälle anzuwenden, in denen § 16 Abs. 3 Satz 2 gilt. Mithin gilt sie erstmals für Realteilungen nach dem 31.12.2000. Damit ist die Neuregelung in allen noch offenen Fällen der VZ ab 2001 anwendbar.
- ▶ **Abs. 3a:** Die Vorschrift ist für alle noch offenen Fälle anzuwenden (§ 52 Abs. 34 Satz 5).
- ▶ **Abs. 4 Sätze 1 und 3:** Die Regelung tritt zwar nach Art. 8 BestG-HBegIG 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. 4 Sätze 1 und 3 für nach dem 31.12.2003 beginnende Wj. erstmals anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des HBegIG 2004; vgl. auch BTDrucks. 17/3984).

J 10-4 **Grund der Änderungen:**

- ▶ **Die Einfügung des Abs. 3 Satz 2 aE und des Abs. 3a** beruht auf der geänderten Rspr., mit der der BFH die sogenannte Theorie der finalen Entnahme bzw. Betriebsaufgabe aufgegeben hat (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464; v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV

2010, 346; s. auch § 4 Anm. 214). Die FinVerw. hat auf das Urteil 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 niedergelegten Grundsätze sollen nunmehr durch die gesetzliche Regelung des Abs. 3 Satz 2 aE und des Abs. 3a auch für Fälle der Realteilung und der Betriebsverlegung ins Ausland bestätigt werden. Deshalb wird auch durch § 52 Abs. 34 Satz 4 und 5 die rückwirkende Anwendung der – angeblich klarstellenden – Neuregelungen angeordnet und werden damit im Ergebnis die Grundsätze des Betriebsstätten-Erlasses entgegen der Rspr. des BFH für alle noch offenen Fälle uneingeschränkt rückwirkend gesetzlich geregelt.

- ▶ **Die bestätigende Neufassung von Abs. 4 Satz 1 und 3** beruht auf BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07 (BVerfGE 125, 104) und soll die vom BVerfG festgestellte formelle Verfassungswidrigkeit der durch die sogenannte Koch/Steinbrück-Liste in das HBegIG 2004 eingefügten Regelungen beseitigen.

### Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderungen:

J 10-5

- ▶ **Abs. 3 Satz 2 aE:** Nach Auffassung der Verwaltung setzt die Buchwertfortführung in den Fällen der Realteilung iSd. Abs. 3 Satz 2 voraus, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (vgl. § 16 Anm. 445 mwN). Im Hinblick auf die geänderte Rspr. des BFH zur Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe (BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) ist diese Auffassung überholt. Durch den ergänzenden Hinweis auf die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 soll diese Verwaltungsauffassung nunmehr rückwirkend gesetzlich geregelt werden. Mit der gesetzlichen Regelung ist für VZ vor 2010 eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) verbunden, die verfassungsrechtl. nicht gerechtfertigt ist (s. § 4 Anm. J 10-5).
- ▶ **Abs. 3a:** Durch die Einführung eines gesonderten Entstrickungsstatbestands bei der Verlegung des gesamten Betriebs ins Ausland wird sichergestellt, dass auch die Begünstigungen des § 16 für die Fälle der Aufgabe des ganzen Betriebs Anwendung finden (s. BTDrucks. 17/3549, 22; § 16 Anm. 437). Allerdings geht die Vorschrift – ebenso wie § 4 Abs. 1 Satz 3 (hierzu § 4 Anm. 214 und J 10-6) – weitgehend fehl. Die Vorschrift entfaltet zudem vor dem Hintergrund der geänderten Rspr. des BFH (v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) für VZ vor 2010 eine echte Rückwirkung

(Rückbewirkung von Rechtsfolgen), die verfassungsrechtl. nicht gerechtfertigt ist (s. § 4 Anm. J 10-5).

- **Abs. 4 Sätze 1 und 3:** Mit der bestätigenden Regelung wird die Anwendung der bereits seit dem VZ 2004 geltenden Vorschriften sichergestellt.

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 3 Satz 2 aE (Entsprechende Anwendung des Regelbeispiels des § 4 Abs. 1 Satz 4 im Fall der Realteilung)

- J 10-6 **Aufgrund der geänderten Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe** (BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) ist für VZ, in denen die gesetzliche Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 noch nicht galt, auch in den Fällen der Realteilung iSd. Abs. 3 Satz 2 die Buchwertfortführung zulässig, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. Betriebsstätte zugeordnet wird (Fall des § 4 Abs. 1 Satz 4). Denn nach dieser geänderten Rspr. des BFH ist bei der Überführung eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte die Besteuerung der in der Bundesrepublik Deutschland gebildeten stillen Reserven sichergestellt. Diese geänderte Rspr. führt im Anwendungsbereich des § 4 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 (s. § 4 Anm. 214 und § 4 Anm. J 10-4). Dementsprechend ist in den Fällen der Realteilung gleichermaßen die Buchwertfortführung möglich, weil das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland weiterhin sichergestellt ist. Die Aufnahme eines ergänzenden Hinweises auf die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 in Abs. 3 Satz 2 vermag den allgemeinen tatbestandlichen Anwendungsbereich dieser Vorschrift indessen nicht zu erweitern. Denn das Regelbeispiel gibt keinen Fall wieder, in dem die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist und geht somit fehl. Es hätte vielmehr einer gesetzlichen Fiktion bedurft, um die Rspr. des BFH „auszuhebeln“ (s. auch § 4 Anm. J 10-6). Dieser Einschätzung steht nicht der Wille des Gesetzgebers entgegen. Denn der Gesetzgeber hat in methodischer Hinsicht die entsprechende Anwendung eines Regelbeispiels und nicht die entsprechende Anwendung einer Fiktion, wie sie im Rahmen einer Änderung des § 4 Abs. 1 erforderlich gewesen wäre (s. § 4 Anm. J 10-6), angeordnet. Daher gelten die nunmehr vom BFH aufgestellten allgemeinen Rechts-

grundsätze fort und ist eine Buchwertfortführung bei der Realteilung auch möglich, wenn ein WG einer ausländ. Betriebsstätte zugeordnet wird.

**Die zeitliche Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 16 Abs. 3 Satz 2 aE** nach § 52 Abs. 34 Satz 4 für alle Fälle, in denen § 16 Abs. 3 Satz 2 gilt, geht – ungeachtet der verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung für VZ vor 2010 (s. Anm. J 10-5) – vor diesem rechtl. Hintergrund ebenfalls fehl.

### ■ **Absatz 3a (Einführung eines Entstrickungstatbestands bei der Verlegung des Betriebs ins Ausland)**

**Entstrickungstatbestand:** Die Vorschrift sieht eine Entstrickung im Hinblick auf einen Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 3 vor. Dabei ist die Regelung vor dem Hintergrund der bisher vom BFH vertretenen Theorie der finalen Betriebsaufgabe zu verstehen. Hiernach lag eine Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 auch vor, wenn der Betrieb zwar als wirtschaftlicher Organismus bestehen bleibt, aber durch eine Handlung bzw. einen Rechtsvorgang in seiner ertragstl. Einordnung so verändert wird, dass die Erfassung der stillen Reserven nicht gewährleistet ist (s. BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432). Die Neuregelung des Abs. 3a setzt daher zunächst voraus, dass sich die entsprechende Handlung bzw. der Rechtsvorgang auf einen Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 bezieht, also die wesentlichen Betriebsgrundlagen betroffen sind (s. hierzu § 16 Anm. 115 ff.). Es muss also insbes. ein Betrieb oder zumindest ein Teilbetrieb (s. hierzu § 16 Anm. 408) aufgegeben werden. Liegt dagegen keine Totalentnahme iSd. Theorie der finalen Betriebsaufgabe vor, greift nicht Abs. 3a, sondern § 4 Abs. 1 Satz 3. J 10-7

**Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts:** Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland muss hinsichtlich des Veräußerungsgewinns iSd. Abs. 2 ausgeschlossen oder beschränkt werden (hierzu allg. § 4 Anm. 213 ff.). Allerdings liegt ein Ausschluss des Besteuerungsrechts bei einer Verlegung des Betriebs ins Ausland nach der geänderten Rspr. des BFH nicht vor (vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2010 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346). Bleibt der Betriebsinhaber nämlich weiterhin unbeschränkt stpfl., unterliegt ein tatsächlich erzielter späterer Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 und 3 selbst dann der inländ. Besteuerung, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA nach der Freistellungsmethode (Art. 23 A OECD-MA) besteht (s. BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432). Gleichmaßen besteht das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der im Inland gebildeten stillen Reserven aber fort, wenn der Betriebsinhaber nunmehr beschränkt stpfl. ist oder insgesamt aus der inländ. StPfl. aus-

scheidet (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346). Entsteht also später ein Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 und 3, unterliegt dieser Veräußerungsgewinn – auch ungeachtet einer etwaigen Freistellung nach Maßgabe eines DBA – weiterhin der deutschen Besteuerung, da der wirtschaftliche Zusammenhang zu der früheren inländ. Betriebsstätte fortbesteht (vgl. BFH v. 28.10.2010 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432). Deshalb läuft die Neuregelung des Abs. 3a leer, da in den Fällen der Betriebsverlegung ins Ausland das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Diese rechtl. Einordnung ändert sich auch nicht durch den Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4. Denn der Gesetzgeber hat mit der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 4 lediglich ein Regelbeispiel geschaffen (vgl. BTDrucks. 17/3549, 17). Dieses Beispiel für das Vorliegen eines Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland geht aber aufgrund der oben dargestellten Erwägungen des BFH fehl. Es hätte vielmehr einer Fiktion bedurft, um bei einer Betriebsverlegung ins Ausland eine vorzeitige Realisation der stillen Reserven zu erreichen.

**Als Rechtsfolge** sieht Abs. 3a die fiktive Aufgabe des Gewerbebetriebs vor. Es gelten also für die Ermittlung des Aufgabegewinns die allgemeinen Vorschriften des § 16 (s. § 16 Anm. 300 ff).

### ■ Absatz 4 Sätze 1 und 3 (Formelle Bestätigung der seit VZ 2004 geltende Rechtslage)

---

J 10-8 Mit der formellen Bestätigung sind Abs. 4 Sätze 1 und 3 idF des HBeglG 2004 weiterhin mit Wirkung vom VZ 2004 anzuwenden (zu den Einzelheiten s. § 16 Anm. 500 ff).