

UNIVERSITÄT AUGSBURG

**Die Entnahme im Einkommensteuerrecht –
Nutzungsentnahme und finale Entnahmetheorie ?**

Dissertation

**zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte
der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg**

vorgelegt von

Christian Michael Ruso

München

2007

Gutachter:

1. Prof. Dr. Wolfgang Jakob
2. Privatdozent Dr. Hagen Kobor

Tag der mündlichen Prüfung:

29.01.2008

Vorwort

Die Arbeit wurde im Sommersemester 2006 von der Juristischen Fakultät der Universität zu Augsburg als Dissertation angenommen.

Ich danke herzlichst Herrn Prof. Dr. Wolfgang Jakob, der die Arbeit nicht nur angeregt, sondern auch betreut und das Erstgutachten erstellt hat. Ohne seine vielfältige Unterstützung wäre mir die Durchführung des Projektes nicht möglich gewesen. Dies gilt auch für Frau Dr. Rita Vogt, die mir für Fragen immer zu Verfügung stand.

Nicht zuletzt möchte ich auch meiner Frau für ihre Geduld und ihr Verständnis danken. Ich widme diese Arbeit meiner Tochter Isabella Sophia.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|------------|
| <i>Vorwort</i> | III |
| <i>Inhaltsverzeichnis</i> | IV |
| <i>Abkürzungsverzeichnis</i> | IX |
| | |
| KAPITEL 1 : Einleitung | 1 |
| A. Einleitung | 1 |
| B. Darstellung des Aufbaus/ Gang der Darstellung | 2 |
| | |
| KAPITEL 2 : Der Entnahmebegriff im Steuerrecht | 3 |
| A. Historische Entwicklung der Entnahmevorschriften im Einkommen-steuerrecht | 3 |
| I. Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891..... | 3 |
| II. Das EStG 1920..... | 5 |
| III. Das EStG 1925 | 8 |
| IV. Das EStG 1934..... | 11 |
| V. Bundesrechtliche Entwicklung..... | 14 |
| 1. Weitere Gesetzesänderungen - Einkommensteuergesetz 1960 | 14 |
| 2. Einkommensteuerkommission der Jahre 1958 - 1963 | 15 |
| 3. Steueränderungsgesetz 1971 | 17 |
| 4. Weitere Gesetzesinitiativen..... | 18 |
| 5. Gesetzesänderung vom 25.06.1980 | 20 |
| VI. Zusammenfassung | 22 |
| B. Der Entnahmetatbestand und seine Voraussetzungen | 24 |
| I. Entnahmefähigkeit - Wirtschaftsgutbegriff | 25 |
| 1. Begriff Wirtschaftsgut – Vergleich mit dem handelsrechtlichen Vermögensbegriff | 25 |
| 2. Unterscheidung zwischen Substanz- und Aufwandsentnahmen | 32 |
| a) Substanzentnahmen..... | 33 |
| b) Nutzungs- und Leistungsentnahme..... | 34 |
| 3. Ergebnis | 36 |

| | |
|---|-----------|
| II. Das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ | 38 |
| 1. Der Begriff des Betriebsvermögens | 39 |
| 2. Betriebsbegriff in Rechtsprechung und Schrifttum..... | 41 |
| a) Weiter Betriebsbegriff | 43 |
| b) Mittlerer Betriebsbegriff | 44 |
| c) Enger Betriebsbegriff | 44 |
| 3. Finaler Entnahmebegriff - Lösungsansätze der Rechtsprechung | 46 |
| a) Die ältere Rechtsprechung | 46 |
| b) Der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7.10.1974..... | 48 |
| 4. Umsetzung des „modernen“ Gesetzgebers in § 6 Abs. 5 EStG..... | 49 |
| 5. Ergebnis | 52 |
| III. Tatbestandsmerkmal „betriebsfremder Zweck“ - Abgrenzung Betriebs- bzw. betriebsfremde Sphäre | 53 |
| 1. Überführung in den privaten Bereich | 56 |
| 2. Überführung in einen anderen Betrieb..... | 56 |
| 3. Überführung in eine ausländische Betriebsstätte | 58 |
| a) Rechtslage vor dem Veranlagungszeitraum 2006 | 58 |
| b) Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2006..... | 60 |
| 4. Zusammenfassung | 62 |
| IV. Entnahmehandlung | 64 |
| 1. Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen..... | 64 |
| a) Fortfall der persönlichen Beziehung | 64 |
| b) Fortfall der sachlichen Beziehung | 64 |
| c) Lösung des tatsächlichen Betriebszusammenhangs durch Verlust..... | 66 |
| 2. Handlungserfordernis als Voraussetzung der Entnahme | 66 |
| 3. Substituierende (Rechts-) Vorgänge..... | 69 |
| 4. Verzicht auf Sofortbesteuerung..... | 70 |
| V. Zusammenfassung/Ausblick | 71 |
| C. Bewertung der Entnahme..... | 73 |
| I. Bisherige Regelungen – vor Inkrafttreten des SEStEG..... | 73 |
| 1. Bewertung entnommener Wirtschaftsgüter (Sachentnahme)..... | 73 |
| 2. Bewertung der Entnahme von Nutzen und Leistungen..... | 76 |
| a) Bewertung von Nutzungsentnahmen | 77 |
| b) Bewertung von Leistungsentnahmen..... | 79 |
| 3. Private PKW-Nutzung | 80 |
| II. § 6 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 EStG – nach Inkrafttreten des SEStEG..... | 81 |
| D. Rückgängigmachung von Entnahmen | 82 |

| | |
|---|------------|
| E. Entnahme und ihre umsatzsteuerliche Behandlung..... | 83 |
| F. Entnahme bei Kapitalgesellschaften (=verdeckte Gewinnausschüttung)..... | 85 |
| I. Grundlagen..... | 85 |
| II. Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung – im Vergleich zum Entnahmetatbestand | 86 |
| KAPITEL 3 : Grundlagen der Besteuerung – Verfassungsrechtliche Bezüge | 89 |
| A. Der Gewinnbegriff im Einkommensteuerrecht | 89 |
| I. Gewinn und Gewinnermittlung | 89 |
| 1. Gewinn..... | 89 |
| 2. Der subjektgebundene Gewinnbegriff | 91 |
| 3. Gewinnermittlung | 92 |
| II. Grundsätze der Gewinn- und Verlustrealisierung | 94 |
| 1. Das Realisationsprinzip | 95 |
| a) Das Realisationsprinzip im Handelsrecht | 95 |
| b) Das Realisationsprinzip im Steuerrecht | 96 |
| 2. Prinzip der Buchwertverknüpfung | 97 |
| 3. Prinzip der Steuerentstrickung | 98 |
| 4. Begriff und Zeitpunkt der Gewinnrealisierung | 99 |
| 5. Stille Reserven | 101 |
| 6. Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt | 102 |
| 7. Aufschub der Besteuerung von stillen Reserven..... | 105 |
| 8. Übergang stiller Reserven auf andere Steuersubjekte..... | 106 |
| B. Begriff und Zweck der Entnahmeregelung..... | 107 |
| I. Grundsätzliches | 107 |
| II. Die Abgrenzungs- und Neutralisierungsfunktion der Entnahme..... | 107 |
| III. Die Entnahme als Ersatzrealisationstatbestand..... | 108 |
| C. Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Besteuerung von stillen Reserven.. | 110 |
| I. Die verfassungsrechtliche Ausgangslage | 110 |
| II. Verfassungsrechtliche Grundlagen des steuerlichen Realisations-prinzips..... | 111 |
| 1. Das Kopfsteuerprinzip | 112 |
| 2. Das Äquivalenzprinzip | 112 |
| 3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip..... | 113 |
| 4. Leistungsfähigkeitsprinzip und Entnahme..... | 115 |
| D. Ergebnis/Zusammenfassung | 116 |

KAPITEL 4 : EXKURS: Auslegung des Tatbestandsmerkmals „betriebsfremder Zweck“ durch die Rechtsprechung – im Sinne des finalen Entnahmebegriffes und seiner Bestätigung durch den Gesetzgeber..... 118

A. Überleitung/Einführung118

B. Die finale Entnahmelehre119

I. Der Inhalt der finalen Entnahmelehre und ihre Kritik.....119

II. Entnahme und Bewertung als Teil eines gesetzlichen Systems 121

C. Überführung und Übertragung eines Wirtschaftsgutes gem. § 6 Abs. 5 EStG..... 123

I. Überholung des Mitunternehmererlasses und der finalen Entnahmetheorie 123

1. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG..... 124

2. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 125

II. § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung nach dem UntStFG 128

1. Regelungsgehalt..... 128

2. Gesetzlich nicht geregelte Tatbestände 130

III. Zusammenfassung/ Ergebnis 132

D. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) 133

I. Einführung 133

II. Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. 136

1. Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts..... 136

2. Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts 136

3. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 EStG..... 137

4. Nutzungsüberlassung 138

E. Zusammenfassung/Ergebnis..... 140

KAPITEL 5 : Auswirkungen des finalen Entnahmebegriffes auf die Bewertung der Nutzungsentnahme (in systematischer Abgrenzung zur Sachentnahme) am Beispiel des gemischtgenutzten Personenkraftwagens 142

A. Einleitung..... 142

B. Sachverhalt 145

I. Der Vorlagebeschluss des VIII. Senats des BFH..... 145

II. Divergierende Beurteilung durch den I. und VIII. Senat des BFH 147

| | |
|---|-------------------|
| III. Urteil des VIII. Senats des BFH vom 16.03.2004 | 153 |
| IV. Weitere Tendenzen in der Rechtsprechung | 154 |
| C. Das Problem in der Diskussion - Lösungsansätze | 154 |
| I. Ältere Literatur und Rechtsprechung | 154 |
| II. Beispielfälle..... | 156 |
| 1. Beispielfall 1 | 156 |
| 2. Beispielfall 2 | 157 |
| 3. Beispielfall 3 | 159 |
| III. Lösungsansätze der neueren (herrschenden) Literatur | 160 |
| 1. Der Ansatz von Beiser | 160 |
| 2. Der Ansatz und die Kritik von Ismer | 161 |
| 3. Die Auffassung von Meurer..... | 163 |
| 4. Die Auffassung von Urban..... | 165 |
| 5. Die Auffassung von Gschwendtner..... | 166 |
| 6. Die Auffassung von Wassermeyer | 167 |
| 7. Die Auffassung von Jüptner..... | 170 |
| IV. Rechtslage in Österreich – Vergleichende Betrachtung | 172 |
| D. Eigener Lösungsvorschlag..... | 175 |
| I. Ausgangslage und Prämissen der weiteren Prüfung..... | 175 |
| II. Leistungsfähigkeit und Veranlassung..... | 179 |
| 1. Einführung | 179 |
| 2. Kausalität und wesentliche Ursache (Veranlassung)..... | 180 |
| a) Zurechnungskriterien des Veranlassungsprinzips | 182 |
| b) Finale und kausale Veranlassungstheorie..... | 183 |
| c) Kausalitätskriterien im Steuerrecht | 184 |
| d) Risikosphäre des Handelns | 186 |
| 3. Weitere Überlegungen zur Falllösung..... | 187 |
| 4. Nutzungsentnahmen und weitere Einzelfragen..... | 190 |
| a) Ersatzleistungen einer Kaskoversicherung | 190 |
| b) Nutzungsentnahme und Schadensersatzanspruch gegen Dritte | 192 |
| c) Nutzungsentnahme und Reparaturkosten..... | 193 |
| E. Zusammenfassung und Ergebnis | 196 |
| <i>Literaturverzeichnis:</i> | <i>199</i> |
| <i>Lebenslauf:</i> | <i>215</i> |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------------|---|
| a.A. | andere Ansicht |
| a.a.O. | am angegebenen Ort |
| ABl.EG | Amtsblatt der Europäischen Union |
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| AfaA | Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung |
| AktG | Aktiengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.09.1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.04.2007 (BGBl. I S. 542). Alle Zitate des Aktiengesetzes im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |
| Allg. | Allgemein |
| AO | Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, ber. BGBl. 2003 I S. 61), zuletzt geändert. Alle Zitate der Abgabenordnung im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |
| AStG | Außensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. September 1972, zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.12.2006 (BGBl. I. 2782). Alle Zitate des Außensteuergesetzes im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |
| Aufl. | Auflage |
| BB | Betriebsberater (Zeitschrift) |
| BewG | Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. Februar 1991 [BGBl. I S. 230, zuletzt geändert durch Gesetz vom 13.12.2006 Jahressteuergesetz 2007 (BGBl. I S. 2878)]. Alle Zitate des Bewertungsgesetzes im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |

| | |
|-------------------|--|
| BFH | Bundesfinanzhof (Sitz in München) |
| BFH/NV | Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| BGHZ | Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BR-Drucks. | Bundesrat-Drucksache |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BT-Drucks. | Bundestag-Drucksache |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| d.h. | das heißt |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| ders. | Derselbe |
| Diss. | Dissertation |
| DStJG | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStRE | Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| DStZ A / B | Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A und B (bis 1979) – (Zeitschrift) |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) |
| EGV | Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft |

| | |
|--------------|--|
| EStG | Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I 2002, 4210, ber. BGBl. I 2003, 179), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878) und das Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss vom 13.12.2006 (BGBl. I S. 2915). Alle Zitate des Einkommensteuergesetzes im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |
| etc. | et cetera |
| EU | Europäische Union |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| evtl. | Eventuell |
| FG | Finanzgericht |
| FN | Fußnote |
| FR | Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift) |
| gem. | Gemäß |
| GmbHG | Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. April 1892 (RGrBl. S. 477) in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Mai 1898 (RGrBl. S. 477), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.4.2007. Alle Zitate des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |
| grds. | grundsätzlich |
| h.M. | herrschende Meinung |
| HGB:. | Handelsgesetzbuch vom 10.05.1987 (RGrBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 05.01.2007 (BGBl. I S. 10). Alle Zitate des Handelsgesetzbuches im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |

| | |
|----------------|--|
| Hrsg. | Herausgeber |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.H.v. | in Höhe von |
| i.S.d. | im Sinne des/ der |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| ISr | Internationales Steuerrecht (Zeitschrift) |
| IWB | Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift) |
| JbFfSt | Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht |
| KfZ | Kraftfahrzeug |
| KÖSDI | Kölner Steuerdialog (Zeitschrift) |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002, zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878). Alle Zitate des Körperschaftsteuergesetzes im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |
| lfd. | Laufend |
| m.a.W. | mit anderen Worten |
| m.E. | meines Erachtens |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| n.F. | neue Fassung |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift) |
| NWB | Neue Wirtschafts-Briefe |
| OECD | Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) |
| OECD-MA | OECD-Musterabkommen |

| | |
|----------------|--|
| PKW | Personenkraftwagen |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RFHE | Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofes |
| RG | Reichsgericht |
| RGBl. | Reichsgesetzblatt |
| RIW | Recht der internationalen Wirtschaft |
| Rn. | Randnummer |
| Rz. | Randziffer(n) |
| S. | Satz/ Seite |
| sog. | Sogenannt |
| StBJb | Steuerberater-Jahrbuch |
| StBP | Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift) |
| StuB | Steuern und Bilanzen (Zeitschrift) |
| StuW | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| Tz. | Textziffer |
| u.a. | unter anderem, und andere |
| u.s.w. | und so weiter |
| UmwStG | Umwandlungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 07.12.2006 (BGBl. I S. 2782/ 2791). Alle Zitate des Körperschaftssteuergesetzes im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist. |
| UntStFG | Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858 |

| | |
|-------------|---|
| UStG | Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878). Alle Zitate des Umsatzsteuergesetzes im Text beziehen sich auf die genannte Fassung, soweit nicht eine andere Gesetzesfassung ausdrücklich genannt ist |
| vgl. | Vergleiche |
| WG | Wirtschaftsgut |
| z.B. | zum Beispiel |

KAPITEL 1 : Einleitung

A. Einleitung

Das World Economic Forum hat 2003 die Effizienz von 102 Steuersystemen untersucht und Deutschland auf den letzten Platz gesetzt¹. Dabei dürfte auch die Kompliziertheit des deutschen Steuerrechts eine nicht zu unterschätzende Rolle gespielt haben. Die Forderung nach Steuervereinfachung richtet sich auch an die Rechtsprechung.

Wolfgang Jakob hatte bereits in der zweiten Auflage seines Lehrbuches zur Einkommensteuer festgestellt, dass der „PKW nicht mehr mit Würde durch die einkommensteuerliche Landschaft fährt“². An dieses Zitat fühlt man sich bei der Lektüre des Vorlagebeschlusses des VIII. Senats³ erinnert; oder wie *Roland Jüptner* zum Vorlagebeschluss anmerkt, „warum einfach, wenn es auch schwierig geht“⁴?

Der VIII. Senat möchte die bisherigen Grundsätze der Nutzungsentnahme weiter entwickeln. Anlass ist der Alltagsfall eines privat veranlassten Unfalls mit einem betrieblichen PKW. Der VIII. Senat hält in diesem Fall die Bewertung der (Nutzungs-) Entnahme mit dem Teilwert für geboten. Entscheidend für den VIII. Senat ist in diesem Zusammenhang, dass andernfalls die stillen Reserven vernichtet würden, die sich im Wirtschaftsgut PKW angesammelt haben.

¹ Vgl. Vorwort zur 18. Auflage, Tipke/Lang, Steuerrecht

² Jakob, EStG, 2. Auflage, § 4 Rn. 64

³ BFH v. 23.01.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395

⁴ Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811

Diese Grundüberlegung der Versteuerung von stillen Reserven als gewissermaßen übergesetzliche, aber gleichwohl bindende ultima ratio liegt auch der umstritten gebliebenen finalen Entnahmerechtsprechung des BFH zu Grunde, die bislang allerdings ausschließlich auf Sachentnahmen angewendet wurde.

B. Darstellung des Aufbaus/ Gang der Darstellung

Ausgehend von der Frage, ob Sachentnahmegrundsätze – dogmatisch gesehen – auch auf die Bewertung der Nutzungsentnahme Anwendung finden sollen, werden in Kapitel 2 zunächst die historischen Wurzeln des Entnahmetatbestandes untersucht, um dann die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG im Einzelnen zu beleuchten. Im Vergleich dazu wird auch die umsatzsteuerliche Behandlung und die Entnahme bei Kapitalgesellschaften (= verdeckte Gewinnausschüttung) dargestellt.

Kapitel 3 der Arbeit befasst sich mit dem Gewinnbegriff im Einkommensteuerrecht. Die Entnahme ist ein Teil des in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelten einkommensteuerlichen Gewinnbegriffes, so dass aus diesem Begriff möglicherweise auch Aussagen über ihren Zweck abgeleitet werden können. Im Anschluss werden die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Besteuerung von stillen Reserven erläutert.

Kapitel 4 stellt die bisherigen Grundsätze der finalen Entnahmerechtsprechung und ihrer Umsetzung durch den Gesetzgeber im Detail dar. Sie werden sodann in Kapitel 5 am Beispiel des gemischtgenutzten Personenkraftwagens erprobt und mit der vorgeschlagenen Systematik des VIII. Senats verglichen. Im Anschluss versucht der Verfasser in Kapitel 5 eine dogmatisch stimmige Lösung der Nutzungsentnahme – in systematischer Abgrenzung zum Tatbestand der Sachentnahme – auf der Basis des Veranlassungsprinzips zu entwickeln. Hierzu werden auch Grundsätze des österreichischen Rechts zum Tatbestand der Entnahme rechtsvergleichend herangezogen.

KAPITEL 2 : Der Entnahmebegriff im Steuerrecht

A. Historische Entwicklung der Entnahmevorschriften im Einkommensteuerrecht

Im Rahmen einer Untersuchung des „Entnahmetatbestandes“ wird zunächst die historische Entwicklung der entsprechenden Vorschriften des EStG näher beleuchtet. Nur mit Blick auf die Historie kann die heutige Auslegung des Entnahmetatbestandes, dessen Sinn und Zweck und auch die spätere Gesetzesentwicklung nachvollzogen und verstanden werden.

I. Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891

Die Entnahmevorschriften des geltenden Einkommensteuergesetzes lassen sich in ihrem Kern bis zum preußischen Einkommensteuergesetz im Jahr 1891⁵ zurückverfolgen. § 9 Abs. 2 Nr. 2 preußisches EStG 1891⁶ regelte für sämtliche Einkunftsarten ein Abzugsverbot für

„die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, einschließlich des Geldwertes der zu diesen Zwecken verbrauchten Erzeugnisse und Waren des eigenen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebes“

⁵ Gesetz vom 24.06.1891, PrGs 1891, 176

⁶ Die Ausführungen zum preußischen EStG von 1891 gelten gleichermaßen für die Fassung des preußischen EStG 1906 (PrGs 1906, 254). Nach § 8 Abs. 3 Nr. 2 preuß. EStG 1906 waren alle Ausgaben zur Bestreitung des Haushalts, zum Unterhalt der Angehörigen und zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse u.ä. nicht abzugsfähig.

Im Ergebnis diene diese Regelung dem gleichen Zweck wie die heutige Entnahmevorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, auch wenn sie auf den ersten Blick mehr dem heutigen § 12 Nr. 1 EStG ähnelt. In Rechtsprechung und Literatur fand der Begriff „Entnahme“ bereits damals Verwendung, auch wenn er dem Gesetz selbst noch nicht zu entnehmen war. Die gesetzliche Verpflichtung des Steuerpflichtigen, den Wert entnommener Wirtschaftsgüter dem Betriebsgewinn hinzuzurechnen, wurde allerdings nicht direkt aus § 9 Abs. 2 preuß. EStG 1891 abgeleitet, sondern der (damaligen) Definition des Einkommensbegriffes entnommen, die wiederum der Quellentheorie folgte⁷.

Die Quellentheorie macht steuerlich relevantes Einkommen vom Vorhandensein einer ständig „sprudelnden“ Einkommensquelle abhängig. Einkommen ist danach die „Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhalts von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen“⁸ – Einkommen ist gewissermaßen das ständig fließende „Potential“ zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse. Bildhaft gesprochen bedeutet dies, dass allein die Früchte eines Apfelbaums Einkommen in diesem Sinne bilden können, nicht aber der Baum selbst. Vermögenszugänge, die aus der Veräußerung der Quelle selbst stammen, können kein Einkommen sein – der Gewinn aus dem Verkauf des Apfelbaums selbst ist kein Einkommen, das einkommensteuerlich erfasst werden könnte⁹.

Nach der amtlichen Begründung hatte die Regelung des § 9 Abs. 2 Nr. 2 preuß. EStG 1891 die Funktion, fehlerhaften Vorstellungen der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der zur Bestreitung des Haushalts gemachten

⁷ OVG v. 24.05.1897 – VI 2/97 – E in St. 6, 123; Fuisting, preuß. EStG 1891, § 8 Rn. 59, § 12 Anm. 19, § 13 Rn. 22b u. 23

⁸ Fuisting, Die preußischen direkten Steuern, 4. Bd, S. 110

Ausgaben und der hierfür verbrauchten selbst gewonnenen Produkte zu begegnen¹⁰. Oder anders gewendet und wiederum auf das quellentheoretische Grundverständnis bezogen: Korrigierte der Steuerpflichtige sein „Bedürfnisbefriedigungspotential“ Einkommen, in dem er sich aus dem Betrieb heraus versorgt, so sollte dies auf die der Besteuerung zu Grunde liegende Größe keinen Einfluss gewinnen können. Hierfür spricht auch die damalige Stellung der Vorschrift im Gesetz, die sich direkt an § 9 Abs. 1 preuß. EStG 1891 anschloss; dort waren die (vom Einkommen) abzugsfähigen Ausgaben geregelt¹¹.

Auch in der Gesetzesfassung des Jahres 1906 war keine Regelung des Entnahmetatbestandes vorhanden. Sie wurde aber aus dem Einkommensbegriff, den Grundsätzen der bilanziellen Gewinnermittlung sowie aus den Vorschriften über nicht abzugsfähige Einkommensverwendungen zur Vermehrung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen und ähnlichen Zwecken abgeleitet¹².

II. Das EStG 1920

Die weitere Entwicklung des Entnahmetatbestandes zeigt, dass § 9 Abs. 2 preuß. EStG 1891 als „Urkodifizierung“ des Entnahmetatbestandes verstanden werden kann. In der Zusammenfassung der damals noch bestehenden einzelstaatlichen Steuergesetze zu einem einheitlichen Reichssteuergesetz im EStG 1920 wurde nunmehr folgende Regelung aufgenommen:

Wie schon ursprünglich in § 9 Abs. 2 preuß. EStG 1891 geregelt, bestimmte nunmehr § 15 Ziff. 3 EStG 1920¹³ für alle Einkunftsarten ein Abzugsverbot. Danach waren *sämtliche Aufwendungen, die zur Bestreitung des Haushalts des*

⁹ Vgl. Jakob, Einkommensteuer, § 1 Rn. 2

¹⁰ Fuisting, preuß. EStG 1891, § 9 Rn. 55

¹¹ Vgl. dazu auch Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 55

¹² Vgl. § 8 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 preuß. EStG 1891/1906; Rohner, Die Entnahmenvorschrift des Einkommensteuerrechts als Instrument der steuerlichen Gewinnermittlung, S. 11 ff.

Steuerpflichtigen und dem Unterhalt seiner Familienmitglieder dienen, nicht abzugsfähig. Nicht berücksichtigt in dieser Regelung war der Geldwert der zum Zwecke des Unterhalts des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen verbrauchten Waren und Erzeugnisse. Diese Eigenverbrauchsregelung wurde auf Grund einer Systemumstellung aus dem ursprünglich in § 9 Abs. 2 preuß. EStG 1891 geregelten Abzugsverbots ausgegliedert und Bestandteil einer eigens für die betrieblichen Einkunftsarten neu geschaffenen Regelung¹⁴. Das EStG 1920 folgte – abweichend vom preuß. EStG 1891/1906 – nunmehr der Reinvermögenszugangstheorie und nicht mehr der Quellentheorie. Anders als die Quellentheorie, und für den Fiskus lukrativer, verzichtet die Reinvermögenszugangstheorie auf den Aspekt des ständigen Fließens der Einkommensquelle.

Einkommen ist danach der bloße Vermögenszugang in der Zeiteinheit, unabhängig davon, ob er aus einer Quelle stammt oder nicht. Besteuert wird hier nur der „reine“ Vermögenszugang, weil er von Ausgaben bereinigt werden muss, die mit ihm zusammenhängen. So gesehen werden auch Gewinne aus der Veräußerung der Quelle zu Einkommen. Besteuert wird allerdings – auch nach dieser Theorie – nur der Vermögenszugang, nicht der Vermögenszuwachs. Dies bedeutet, dass latente Wertsteigerungen des Vermögens (= stille Reserven), die sich noch nicht in einem Umsatzprozess realisiert haben, kein Einkommen darstellen¹⁵. Für den Bereich der Einnahmen-Ausgabenrechnung bestimmten die §§ 32 Abs. 1 Satz 3, 33 Abs. 1 Satz 3 EStG 1920 die *Hinzurechnungen des Wertes der Gegenstände, Ausbeuten und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige aus dem Betrieb seines Gewerbes für sich und seinen Haushalt oder für andere Zwecke entnommen hatte, die außerhalb des Betriebes liegen*. Eine Entnahmeregelung für buchführende Gewerbetreibende

¹³ Gesetz vom 29.03.1920, RGBl. 1920, 359

¹⁴ Neben der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen, §§ 32 Abs. 1, 33 Abs. 1 EStG 1920, war die Gewinnermittlung nach der Bilanzrechnung auf der Grundlage einer kaufmännischen Buchführung zugelassen worden. Aus diesem Grund bedurfte es auch einer Zweiteilung der Regelung.

¹⁵ Vgl. dazu Jakob, Einkommensteuer, S. 3 Rn. 2

fehlte im Gesetz, da sich für diese Steuerpflichtigen eine Berücksichtigung der Entnahmen direkt aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergab. Der Ansatz hatte dabei grundsätzlich mit dem gemeinen Wert bzw. mit dem niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungspreis zu erfolgen¹⁶.

Die erstmalig in den §§ 32 Abs. 1 Satz 3 und § 33 Abs. 1 Satz 3 EStG 1920 kodifizierte Entnahmeregung lässt deutlich die Fortgeltung des ursprünglich in § 9 Abs. 2 Nr. 2 preuß. EStG 1891 geregelten Abzugsverbots erkennen¹⁷. In den §§ 32 Abs. 1 Satz 3 und 33 Abs. 1 Satz 2 EStG 1920 sollte die bisherige Rechtsprechung des preuß. OVG zur Entnahme (bzw. Eigenverbrauch) in das EStG 1920 aufgenommen werden¹⁸. Einer gesonderten Normierung des in § 9 Abs. 2 Nr. 2 preuß. EStG 1891 normierten Abzugsverbotes bedurfte es daher – nach Auffassung des damaligen Gesetzgebers - nicht mehr. Erstmals fanden in den Vorschriften des EStG 1920 neben den Lebenshaltungskosten auch noch andere Aufwendungen, die zu außerbetrieblichen Zwecken getätigt wurden, Berücksichtigung. Die Entwicklung ging dabei von der anfänglich ausschließlichen Berücksichtigung der Privatentnahmen zu einer Ausweitung des gesetzlichen Anwendungsbereichs auch auf zwischenbetriebliche Entnahmen¹⁹.

¹⁶ Vgl. Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 99

¹⁷ Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 56

¹⁸ Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, S. 258; nur so lässt sich erklären, warum die Begründung zum Entwurf des EStG 1920 zur Neufassung des Entnahmetatbestandes keine Aussage enthält; vgl. dazu auch Amtl. Begründung zum Entwurf des EStG 1920, Verfassungegebende Deutsche Nationalversammlung, 1919, Drucks.-Nr. 1624

¹⁹ Vgl. z.B. aus der Rechtsprechung: RFH v. 25.10.1923 – III A 298/23, RFHE 13, 101, wonach Vermögensübertragungen zwischen mehreren selbständigen Betrieben gleicher Einkunftsart eines Steuerpflichtigen als Entnahme betrachtet wurden; vgl. im übrigen zum damaligen Meinungsstand Zimmermann, EStG 1920, § 32 Rn. 15

III. Das EStG 1925

Im EStG 1925^{20 21} wurden die nur „rudimentären“ Entnahmevorschriften aus dem EStG 1920 fortentwickelt. Für die nicht buchführenden Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach der Überschussrechnung²² gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1925²³ ermittelten, sah § 12 Abs. 2 Satz 2 EStG 1925 die Berücksichtigung von Entnahmen vor. Nach dieser Vorschrift war dem *Einkommen der Wert der Gegenstände, Ausbeuten, Nutzungen oder Dienstleistungen hinzuzurechnen, die der Steuerpflichtige aus seinem Betrieb für sich und seinen Haushalt oder für andere Zwecke, die außerhalb des Betriebes liegen, entnommen hatte*. Im Wesentlichen entsprach dabei § 12 EStG 1925 den Einkommensermittlungsvorschriften der §§ 32, 33 Abs. 1 EStG 1920. Durch die Erweiterung des Entnahmetatbestandes wurden nunmehr auch „Nutzungen“ als „entnahmefähige Wirtschaftsgüter“²⁴ aufgenommen²⁵. Die Steuerpflichtigen, die nach dem Handelsgesetzbuch zur Führung von Büchern verpflichtet waren, hatten nach § 13 Satz 2 EStG 1925 (bei der Gewinnermittlung) die Entnahmevorschrift des § 12 Abs. 2 EStG 1925 zu beachten.

²⁰ Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, RGBI. I 1925, 189

²¹ Während zunächst – wie dargestellt – die Quellentheorie Einfluss auf die Gesetzgebung ausübte (preuß. EStG 1891), hatte sich der Reichsgesetzgeber im EStG 1920 der Reinvermögenszugangstheorie angeschlossen. Im EStG 1925 wird ein pragmatischer Einkommensbegriff Gesetz: Einzelne Einkunftsarten und ihre Regeln zur Ermittlung des Einkommens folgen der Reinvermögenszugangstheorie, andere der Quellentheorie. Dies gilt im Grundsatz auch für die heutigen Einkunftsarten. Allerdings versucht der Gesetzgeber seit 1999, verstärkt auf Vermögenszugänge steuerlich zuzugreifen, so dass – erwartungsgemäß – die Bedeutung der Quellentheorie zukünftig noch mehr zurückgedrängt werden wird; vgl. dazu auch Jakob, Einkommensteuer, S. 3 Rn. 2

²² Dies waren Land- und Forstwirte, Handwerker und Gewerbetreibende, deren Betrieb nicht über den Umfang des Kleinbetriebes hinausging, sowie Angehörige der freien Berufe; vgl. dazu Zimmermann, Einkommensteuergesetz 1925, § 12 Rn. 1

²³ Nach § 12 Abs. 1 EStG 1925 war der Gewinn definiert als „Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben, zuzüglich des Mehrwerts oder abzüglich des Minderwerts der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebes, der dem Betrieb dienenden Gebäude nebst Zubehör sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schluss des Steuerabschnitts gegenüber dem Stande am Schluss des vorangegangenen Steuerabschnitts“.

²⁴ Zum heutigen Verständnis dieses Begriffes vgl. Kapitel 2 B.I.

²⁵ Vgl. dazu Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 58

Das EStG 1925 ging – aufbauend auf der bisherigen Rechtslage – von einem engen Betriebsbegriff²⁶ aus. § 7 Abs. 3 EStG 1925 bestimmte, dass die Ermittlung des Einkommens eines Steuerpflichtigen, dem Einkünfte derselben Art aus mehreren Betrieben zufließen, durch Zusammenrechnung und Ausgleich der bei der gesonderten Ermittlung gewonnenen Ergebnisse zu erfolgen habe. Das Gesetz ging somit von einer gesonderten Gewinnermittlung für jeden Einzelbetrieb aus und ließ eine Zusammenfassung der gewerblichen Einkünfte erst auf der Stufe der Einkommensermittlung zu²⁷.

Die Bewertung der Entnahmen war gesetzlich nicht geregelt und daher Gegenstand der wissenschaftlichen Diskussion²⁸. Entnahmen wurden damals mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes angesetzt²⁹. Man erkannte, dass Entnahmen nicht mit den gewöhnlichen im Betrieb erwirtschafteten Einnahmen gleichzusetzen sind. Von der Rechtsprechung wurde daraufhin ein auf Billigkeitserwägungen beruhender Teilwertansatz entwickelt³⁰. Auf Grund dieser Rechtsprechung wurden die Entnahmen mit dem Wert in Ansatz gebracht, den das entnommene Gut für den konkreten Betrieb hatte³¹.

In der Literatur wurde damals bereits die Frage nach dem Verhältnis der Entnahmebewertung zum handelsrechtlichen Realisationsprinzip einerseits, und zum einkommensteuerlichen Gewinnausweis andererseits aufgeworfen³². Teile der Literatur vertraten die Auffassung, mit einer Entnahme werde kein Gewinn

²⁶ Zum Betriebsbegriff und dessen heutiger Bedeutung, vgl. insbesondere Kapitel 2 B. II.

²⁷ Vgl. dazu auch Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 100

²⁸ Vgl. zum damaligen Stand der Rechtsprechung: RFH v. 12.10.1927 – VI A 571/27, RGBl. 1927, 224; RFH v. 11.12.1929 – VI A 1648/28, StuW 1930, 551; RFH v. 30.01.1930 – VI A 1434/29, RStBl. 1930, 266; vgl. zum Stand der Literatur: Becker, EStG 1925, § 12 Rn. 30; Strutz, EStG 1925, § 12 Rn. 40; Zimmermann, EStG 1925, § 12 Rn. 18, 22

²⁹ Vgl. dazu § 21 EStG 1925, der für nicht in Geld bestehende Einnahmen die üblichen Mittelpreise vorsah; im übrigen Becker, EStG 1925, § 12 Rn. 30; Strutz, EStG 1925, § 12 Rn. 18 u. 22, § 13 Rn. 23; Zimmermann, EStG 1925, § 21 Rn. 4

³⁰ RFH v. 13.12.1928 – VI A 1527/28, RFHE 24, 257

³¹ Becker, EStG 1925, Vor §§ 19 – 21 Anm. 22b

³² Strutz, EStG 1925, § 13 Anm. 23

realisiert, so dass sie, entsprechend der kaufmännischen Behandlungsweise, mit dem Buchwert zu bewerten sei³³. Nach der Gegenauffassung wurden durch die Entnahme die im Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven aufgedeckt und realisiert³⁴. Dieser Auffassung war insbesondere *Enno Becker*, der ursprünglich eine Entnahme wie eine Einnahme bewerten wollte³⁵. Er begründete diese Auffassung mit dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 Satz 2 EStG 1925 (der dem heutigen § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG entspricht) und leitete daraus ab, dass alles, was dem Betriebsvermögen hinzuzurechnen sei, Einnahme sein müsse. Die Entnahme komme in ihrer Wirkung auf das (steuerliche) Betriebsergebnis daher einer (gewinnrealisierenden) Veräußerung an einen Dritten gleich³⁶. Aus heutiger Sicht würde dies einer sinngemäßen Anwendung von § 8 Abs. 1 EStG auf Entnahmen gleichkommen³⁷. Allerdings setzte sich die u.a. von *Max Lion*³⁸ vertretene Ansicht durch, dass die Entnahme gerade keine Einnahme sei: Das Betriebsvermögen werde nicht vermehrt, sondern ihm gehe umgekehrt etwas verloren, so gesehen bestehe bezüglich der Bewertung von Entnahmen eine Gesetzeslücke. Dieser Auffassung schloss sich schließlich auch *Enno Becker*³⁹ an.

Bei der Entnahmebewertung konnte sich die Bewertung mit dem Teilwert etablieren. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes⁴⁰ stützte sich bei der Bewertung einer Entnahme auf den Teilwertgedanken des § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG 1925 und auch des § 21 EStG 1925 (heute: § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) – Teilwert wurde damals noch als eine Unterform des gemeinen Werts definiert – und auf die allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts. Maßgebend sei – so der

³³ Lion, *StuW* 1928, 1033

³⁴ Strutz, *EStG* 1925, § 13 Anm. 23

³⁵ Becker, *StuW* 1926, 117

³⁶ Vgl. dazu auch Strutz, *EStG* 1925, § 13 Anm. 23

³⁷ In diesem Sinne auch Wassermeyer, *DB* 2003, 2616

³⁸ Lion, *StuW* 1928, 1033

³⁹ Becker, *StuW* 1928, 1247, Becker in Becker/Kloß/Mirre/Ott, *Kommentar der Reichssteuergesetze*, II., 1. Teil, § 6 C.II.16.

⁴⁰ RFH v. 13.12.1928, a.a.O.

RFH damals – der Wert, der dem entnommenen Gegenstand in der Zeit seiner betrieblichen Nutzung (Verbrauch) zuzumessen sei. Dabei müsse außer Acht gelassen werden, was die weitere betriebliche Verwertung des Gegenstandes einerseits an Unkosten und andererseits an Gewinnen (Nutzen) ausgelöst hätte. Leitender Gedanke des RFH war daher schon damals im Rahmen der Bewertung einer Entnahme deren Neutralisierungsfunktion sicherzustellen, wenngleich eine explizite Unterscheidung zwischen sog. Sachentnahmen und dem, was heute unter dem Begriff Nutzungsentnahme verstanden wird, noch nicht ausdrücklich getroffen wurde.

IV. Das EStG 1934

Die durch die Nationalsozialisten ideologisch veranlasste Umgestaltung des Einkommensteuerrechts war im Oktober 1934 abgeschlossen⁴¹. Der Entnahmetatbestand selbst blieb hiervon unberührt. Mit dem Einkommensteuergesetz 1934⁴² wurde aber der Gewinnbegriff, wie er noch im Einkommensteuergesetz 1925 geregelt war, völlig neu gefasst. Nach § 4 EStG 1934 erfolgte die Gewinnermittlung nicht mehr, wie bisher in § 12 EStG 1925 geregelt, (hauptsächlich) nach der Überschussrechnung, sondern durch Vergleich des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Die Überschussrechnung trat – subsidiär – nur in den Fällen an die Stelle des Betriebsvermögensvergleichs, in denen keine wesentlichen Schwankungen im Betriebsvermögen zu erwarten waren. Nach der amtlichen Begründung⁴³ sollte diese Änderung nur der Klarstellung dienen, eine sachliche Änderung damit nicht verbunden sein.

⁴¹ Amtl. Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33 unter I.

⁴² Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934, RGBI. I 1934, 1005

⁴³ Amtliche Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33 ff. (zu § 4 auf S. 37)

Die Entnahmevorschrift wurde in zwei Teile aufgespalten. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1934 war der Wert der Entnahmen dem Gewinn hinzuzurechnen; § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1934⁴⁴ definierte die Entnahme wie folgt:

„Entnahmen 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.“

Die Entnahmevorschrift bestand nun erstmals aus einer Hinzurechnungsvorschrift und einer Begriffsbestimmung, die betriebliche Wertabgaben für den Steuerpflichtigen, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke als Entnahme definiert. Neu war insbesondere auch die Übernahme des von der Rechtsprechung entwickelten Wirtschaftsgutbegriffes⁴⁵. Nach der amtlichen Begründung sollte er Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art umfassen⁴⁶. Mussten bisher die Grundsätze zur Bewertung einer Entnahme mittelbar aus den allgemeinen Bewertungsvorschriften abgeleitet werden⁴⁷, so war nunmehr in § 6 Nr. 4 EStG 1934 die Bewertung mit dem Teilwert ausdrücklich geregelt. § 6 Nr. 1 Satz 2 EStG 1934 definierte den Teilwert als den Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde.

Die Vorschriften der §§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 6 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 4 EStG 1934 entsprechen der heutigen Regelung (neue Sätze 3 und 4 in § 4 EStG eingefügt durch Inkrafttreten des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer rechtli-

⁴⁴ Diese Regelung entspricht dem heutigen § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG

⁴⁵ Blümich, EStG 4. Auflage 1940, § 4 Rn. 1

⁴⁶ Amtliche Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33 ff. (zu § 4 auf S. 37)

⁴⁷ Vgl. dazu die Ausführungen unter Ziff. III. dieses Abschnitts zum EStG 1925 und die amtliche Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, S. 33 ff. (zu § 6 S. 39)

cher Vorschriften⁴⁸). In der Rechtsprechung wurde die mit der Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 13.12.1928 begonnene Rechtsentwicklung fortgesetzt. Es wurde nunmehr erstmals auch schärfer ins Auge gefasst, dass der in § 6 Nr. 4 EStG angeordnete Teilwertansatz der Erfassung der bis zu diesem Zeitpunkt nicht realisierten Gewinne (stille Reserven) dient, die der Besteuerung verloren gingen, wenn die Bewertung der Entnahme zum Buchwert erfolgen würde⁴⁹. Gegenstand der wissenschaftlichen Auseinandersetzung war außerdem verstärkt die Frage zwischenbetrieblicher Entnahmen und damit zusammenhängend die Reichweite des Betriebsbegriffes bzw. die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „betriebsfremder Zweck“. Nach der damals wohl herrschenden Meinung wurde eine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken bereits dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige einen Gegenstand aus einem Betrieb in einen anderen ihm ebenfalls gehörenden Betrieb überführte⁵⁰. Die Gegenansicht in der Literatur vertrat die Ansicht, dass verschiedene Betriebe des Steuerpflichtigen als Einheit angesehen werden müssen⁵¹. Eine Entnahme kam nach dieser Auffassung nur bei der Überführung eines Wirtschaftsgutes aus dem Gesamtbetriebsvermögen in das Privatvermögen eines Steuerpflichtigen in Betracht.

Die Rechtsprechung⁵² hatte diesen Fall schließlich dahingehend entschieden, dass verschiedene inländischen und ausländische Betriebsstätten desselben Steuerpflichtigen nicht als einheitlicher Betrieb angesehen werden könnten, wenn für die im Ausland erzielten Einkünfte kein Besteuerungsrecht im Inland

⁴⁸ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer rechtlicher Vorschriften (SEStEG) – BGBl. 2006 I, S. 2782. Zum Inhalt der neuen Regelungen und ihre Auswirkungen vgl. Kapitel 2 B. III 3b und insbesondere Kapitel 4 C.

⁴⁹ So dann auch BFH v. 21.11.1952 – IV 220/ 52 U, BStBl. III 1952, 12

⁵⁰ Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, S. 218 f.; Blümich in Blümich, EStG, 5. Auflage 1943, § 4 Rn. 6, 27; Bode, DStZ 1938, 73, 78; Hafemann, DStZ 1944, 319 (324); Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuer, S. 125; Veiel, DStZ 1938, 597.

⁵¹ Zitzlaff, StuW 1944, 272 ff. (279)

⁵² Vgl. dazu Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 61

auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen bestehe. Im Ergebnis führte dies dazu, dass z.B. bei der Überführung eines Wirtschaftsgutes von der inländischen in eine ausländische Betriebsstätte eine Entnahme vorlag und damit die stillen Reserven zu versteuern waren. Der Reichsfinanzhof⁵³ begründete die steuerliche Trennung von inländischen und ausländischen Unternehmensteilen bereits mit dem Erfordernis, die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Die Rechtsprechung und wohl auch die herrschende Auffassung im Schrifttum gingen daher damals von einem durch zweckorientierte Überlegungen modifizierten und sozusagen „selektiven“ Betriebsbegriff aus⁵⁴.

V. Bundesrechtliche Entwicklung

1. Weitere Gesetzesänderungen - Einkommensteuergesetz 1960

Die weitere Entwicklung der Entnahmenvorschriften brachte zunächst nur wenige inhaltliche Veränderungen. Überwiegend waren es Reaktionen des Gesetzgebers auf höchstrichterliche Entscheidungen. Mit der Kodifizierung der Abschreibungsregelung für geringwertige Wirtschaftsgüter in § 6 Abs. 2 EStG 1953⁵⁵ erhielt die Vorschrift über die Entnahmebewertung eine neue Stellung im Gesetz (nunmehr und auch heute noch § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Änderungen im Einkommensteuergesetz 1960 betrafen nur die Regelung über die Einnahmen-Überschussrechnung in § 4 Abs. 3 EStG. Die noch heute gültige Regelung in § 4 Abs. 1 EStG 1960, die unverändert der Regelung im EStG 1934 entsprach, war aber Gegenstand einer zunehmend lebhafter werdenden Diskussion über die Grenzen des Entnahmetatbestandes. Gegenstand der wissenschaftlichen Auseinandersetzung war dabei insbesondere, ob in der Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuer-

⁵³ Vgl. RFH v. 21.10.1936, RStBl. 1937, 424; RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 252

⁵⁴ Vgl. dazu auch Burmester, Probleme der Gewinn und Verlustrealisierung, S. 102 m.w.N.

⁵⁵ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24.06.1953, BGBl. I, S. 143

pflichtigen, in einen im Ausland belegenen Betrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, oder schließlich bei einer Änderung der Einkunftsart (Strukturwandel) und/oder der Gewinnermittlungsart eine Entnahme zu sehen sei⁵⁶.

2. Einkommensteuerkommission der Jahre 1958 - 1963

U.a. zur Erörterung dieser Fragen wurde 1958 eine Einkommensteuerkommission eingesetzt⁵⁷. Sie erkannte ein gesetzliches Regelungsbedürfnis und erarbeitete zur Lösung der angesprochenen Problemfälle einen entsprechenden Gesetzgebungsvorschlag⁵⁸, der zu einer Klärung und Präzisierung des Entnahmetatbestandes beitragen sollte. Nach den Vorschlägen dieser Einkommensteuerkommission sollte der Entnahmetatbestand gem. § 4 Abs. 2 des Reformvorschlages wie folgt gefasst werden:

Eine Entnahme liegt vor, wenn der Steuerpflichtige

- (1.) ein Wirtschaftsgut (Geld, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen) für sich, für seinen Haushalt oder für andere private Zwecke aus dem Betrieb entnimmt,*
- (2.) ein Wirtschaftsgut in einen Betrieb einer anderen Einkunftsart überführt,*
- (3.) ein Wirtschaftsgut in eine Betriebsstätte überführt, deren Betriebsergebnis der inländischen Einkommensteuer nicht unterliegt, oder einen im Ausland gelegenen Betrieb oder Teilbetrieb an eine Person unentgeltlich überträgt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.*

⁵⁶ Vgl. dazu Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. A 100

⁵⁷ Einkommensteuerkommission, die in den Jahren 1958 bis 1963 vornehmlich mit einer redaktionellen Verbesserung des Einkommensteuerrechts befasst war.

⁵⁸ Vgl. dazu Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Schriftenreihe des BMF, Heft 7, S. 87 ff., (378)

Die Mitglieder der Kommission hatten dabei - ausweislich der amtlichen Begründung - zum Ziel, folgende Sachverhaltskonstellationen einer gesetzlichen Regelung zuzuführen:

- *Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Gewerbebetrieb in einen anderen Gewerbebetrieb desselben Steuerpflichtigen;*
- *Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Gewerbebetrieb in den Betrieb einer anderen Einkunftsart desselben Steuerpflichtigen;*
- *Überführung eines Wirtschaftsgutes im Zuge der Umwandlung eines freiberuflichen oder eines landwirtschaftlichen Betriebes zum Gewerbebetrieb und umgekehrt;*
- *Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb des Steuerpflichtigen im Inland in seinen in einem ausländischen Staat gelegenen Betrieb, mit dem*
 - *kein Doppelbesteuerungsabkommen*
 - *ein Doppelbesteuerungsabkommen**besteht;*
- *unentgeltliche Übertragung eines im Ausland gelegenen Betriebes an eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person.*

Der Gesetzgeber hat diesen Gesetzgebungsvorschlag freilich niemals aufgegriffen, obwohl diese Fragen zum Teil auch heute noch nicht abschließend geklärt sind.

3. Steueränderungsgesetz 1971

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang noch die Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung durch das 2. StÄndG 1971 vom 10.08.1971⁵⁹. Seit dem EStG 1934 enthielt § 4 Abs. 1 folgenden Satz 5:

„Der Wert des Grund und Bodens⁶⁰, der zum Anlagevermögen gehört, bleibt außer Ansatz.“

Inhaltlich gleiche Regelungen waren bereits im EStG 1920 (§§ 33, 34) und 1925 (§ 12) zu finden. Der Regelungsgehalt dieser Vorschrift war, dass sich bei Land- und Forstwirten, selbständig Tätigen und bei Gewerbetreibenden, die den Gewinn nicht nach § 5 EStG, sondern nach § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG ermittelten, Wertveränderungen des Grund und Bodens steuerlich nicht auswirken sollten⁶¹. Dies galt im Falle der Veräußerung und eben auch bei der Entnahme von Grund und Boden. Nachdem bereits die erwähnte Einkommensteuerkommission Bedenken gegen diese Privilegierung angedeutet hatte⁶², stellte das Bundesverfassungsgericht in einem vom BFH angestrebten Normenkontrollverfahren die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift fest, weil sie Art. 3 GG verletzte⁶³. Mit Inkrafttreten des 2. StÄndG 1971 am 15.08.1971 wurde § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG ersatzlos gestrichen und auch die Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden bei allen Steuerpflichtigen zu erfassen

⁵⁹ BGBl. I 1971, 1266 = BStBl. I 1971, 373, zitiert nach dem EStG 1971 vom 01.12.1971 BGBl. I 1971, 1881 = BStBl. I 1971, 585

⁶⁰ Erfasst von dieser Regelung war nur der „nackte“ Grund und Boden; die Vorschrift galt daher nicht z.B. für aufstehenden Wald oder Gebäude. Diese Regelung wurde unter anderem damit gerechtfertigt, dass der Grund und Boden bei Land- und Forstwirten, selbständig Tätigen und Kleingewerbetreibenden, anders als bei Vollkaufleuten mit Gewinnermittlung nach § 5 EStG, kein Mittel zur Erzielung von Einkünften sei (vgl. dazu bereits Strutz, EStG 1920, § 33 Anm. 3; Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, S. 447).

⁶¹ Gleichwohl gehörte auch unter Geltung des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 1934-1969 der Grund und Boden zum Betriebsvermögen, so dass damit zusammenhängende Aufwendungen abzugsfähige Betriebsausgaben, und die erzielten Einnahmen Betriebseinnahmen waren.

⁶² Vgl. dazu Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Schriftenreihe des BMF, Heft 7, S. 83.

⁶³ BVerfG v. 11.5.1970 – 1 BvL 17, 67, BVerfGE 28, 227 = BStBl. II 1970/ 579; BFH vom 03.08.1967 – IV 47/65, BStBl. II 1967, 601

waren. Bei einer Entnahme des Grund und Bodens war dieser nunmehr ebenfalls mit dem Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu bewerten⁶⁴.

4. Weitere Gesetzesinitiativen

Anfang der siebziger Jahre wurde die Rechtsprechung auf Grund der wachsenden Internationalisierung der Wirtschaft zunehmend mit Fällen konfrontiert, in denen Steuerpflichtige Betriebsstätten im Ausland unterhielten, in die aus dem inländischen Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter überführt wurden. Die Rechtsprechung setzte ihre bisherige Linie hierzu fort und machte die Annahme einer Entnahme bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland davon abhängig, ob mit dem Land, in das das Wirtschaftsgut überführt wurde, ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bestand, welches das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausschloss⁶⁵.

Auf Grund dieser „Problemfälle“ wurde (erneut) versucht, die Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland gesetzlich zu regeln⁶⁶. So wurde für das Einkommensteuergesetz 1974 ein Referentenentwurf vorgelegt, nach dessen § 15 Abs. 2 auch die „Steuerentstrickung“ als Entnahme gelten sollte. Der Tatbestand der Steuerentstrickung sollte erfüllt sein, wenn

- (1) *ein Wirtschaftsgut, das zu einer der inländischen Besteuerung unterliegenden Betriebsstätte gehört,*
 - (a) *in eine Betriebsstätte überführt wird, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegt oder*
 - (b) *in dieser Betriebsstätte verbleibt, aber aus der inländischen Besteuerung ausscheidet,*

⁶⁴ Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. A 108

⁶⁵ Zu den steuerlichen Auswirkungen eines DBA mit Freistellungs- bzw. Anrechnungsmethode vgl. Kapitel 2 B. III. 3.

- (2) *ein Betrieb, der der inländischen Besteuerung unterliegt, unentgeltlich übertragen wird und dabei aus der inländischen Besteuerung ausscheidet.*

Dieser Entwurf wurde ebenfalls nicht in das EStG 1974 übernommen. Allerdings war der Gesetzgebungsvorschlag im Entwurf für das EStG 1975⁶⁷ noch einmal ansatzweise aufgegriffen worden. Den Begriff der „Steuerentstrickung“⁶⁸ hatte man darin aufgegeben. Es sollte vielmehr nur noch ein „erweiterter“ Entnahmebegriff Gesetz werden. Danach sollte eine Entnahme vorliegen, wenn ein Wirtschaftsgut

- *aus einem Betrieb in den privaten Bereich eines Steuerpflichtigen überführt wird,*
- *nicht mehr als Betriebsvermögen ausgewiesen werden darf,*
- *aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt wird.*

Auch dieser Entwurf wurde nicht Gesetz. Der Tatbestand der Steuerentstrickung wurde nicht mehr aufgegriffen, bis der heutige Gesetzgeber darin schließlich ein „Patentrezept“ zur Lösung der steuerrechtlichen „Probleme“ im Zusammenhang mit dem europäischen Binnenmarkt und der aus Sicht der Finanzverwaltung „unliebsamen“ Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) erkennen sollte.

⁶⁶ Vgl. dazu Schröder, StBP 1978, 169

⁶⁷ BT-Drs 7/1470, 21 v. 8.01.1974, § 15

⁶⁸ Zum Begriff Steuerentstrickung und zur heutigen Rechtslage nach Inkrafttreten des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), BGBl. I 2006, 2782, vgl. Kapitel 4 C. Der Gesetzgeber hat nun mit dem SEStEG mit Einfügung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erstmalig einen Entstrickungstatbestand (mit begrenztem Anwendungsbereich) geschaffen.

5. Gesetzesänderung vom 25.06.1980

Mit Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 25.06.1980⁶⁹ wurden in § 4 Abs. 1 EStG die Sätze 3 und 4 (alt)⁷⁰ neu hinzugefügt, die wie folgt lauteten:

„Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach Abs. 3 oder⁷¹ § 13a übergeht. Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 oder § 13a keine Entnahme.“

Diese Gesetzesänderung war auf die Entscheidung des BFH vom 12.02.1976⁷² zurückzuführen, die mit seiner früheren Rechtsprechung nicht im Einklang stand und dann auch – nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung – vom BFH mit Urteil vom 04.11.1982⁷³ wieder revidiert wurde. Der Leitsatz im Urteil vom 12.02.1976 lautete:

„Ist ein privat genutzter Grundstücksteil bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) zulässigerweise zum gewillkürten Betriebsvermögen gezogen worden, so führt der Übergang zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG), bei der gewillkürtes Betriebsvermögen

⁶⁹ BGBl. 1980, 732 = BStBl. I 1980, 400

⁷⁰ § 4 Abs.1 Sätze 3 und 4 EStG sind nunmehr nach Einfügung der Sätze 3 und 4 „neu“ durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4, die Sätze 5 und 6 „neu“.

⁷¹ Unterstrichene Satzteile wurden nunmehr mit Wirkung ab dem VZ 2006 durch Gesetz vom 28.04.2006 (BGBl. I S. 1095) aufgehoben.

⁷² BFH Urteil vom 12.02.1976 – IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663 = BFHE 118, 212

⁷³ BFH Urteil vom 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1982, 448 = BFHE 137, 294

gen⁷⁴ nicht in Betracht kommt⁷⁵, zur **Entnahme** (Fettdruck durch Verfasser) des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen.“

Die Finanzverwaltung⁷⁶ hatte aus dieser Rechtsprechung zunächst den Schluss gezogen, dass bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt haben, eine Entnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen durch schlüssige Entnahmehandlung anzunehmen sei, wenn sie

- zur Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG oder zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen übergehen oder
- keine Bücher mehr führen, so dass ihr Gewinn durch Schätzung ermittelt wird.

⁷⁴ Der RFH ließ gewillkürtes Betriebsvermögen zunächst ausschließlich bei Vollkaufleuten zu, weil der Vollkaufmann im Zweifel gemäß § 344 HGB für sein Handelsgewerbe handelt (RFH v. 14.9.1938 - VI 565/38, RStBl 1938, 1063). Der BFH (BFH v. 7. 10.1982 - R 32/80, BStBl II 1983, 102; BFH v. 12.2.1976 - IV R 188/74, BStBl II 1976, 663) hat diese Rechtsprechung übernommen. Sie wurde dann auf alle Bilanzierer erweitert, weil es „für eine Differenzierung zwischen bilanzierenden Kaufleuten und sonstigen Bilanzierern (...) keine Stütze im Gesetz“ gebe (BFH v. 12.5.1955 - IV R 19/55 U, BStBl III 1955, 205). Gegen das gewillkürte Betriebsvermögen beim Einnahmeüberschussrechner wurde angeführt, dass der Widmungsakt hier nicht nach außen dokumentiert würde. Der Bilanzierer würde den Widmungsakt festschreiben, weil die erforderliche Buchhaltung den Widmungsakt dokumentiert, so dass ein Nachweis der Entwicklung möglich sei (BFH v. 12.2.1976 - IV R 188/74, BStBl II 1976, 663). Das Anlageverzeichnis i. S. des § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG stehe der Dokumentation nicht gleich, weil dieses zu leicht manipuliert werden könne, und das Gesetz dieses ausdrücklich nur für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlageverzeichnisses vorsehe

⁷⁵ Während die Rechtsprechung früher (vgl. FN 73) beim notwendigen Betriebsvermögen keine Unterschiede bei den verschiedenen Gewinnermittlungsarten machte, wurde die Möglichkeit zur Bildung gewillkürten Betriebsvermögens aus Rechtsgründen bei der Gewinnermittlung auf Grund Einnahmen-Überschussrechnung als ausgeschlossen angesehen. Diese Rechtsprechung blieb stets umstritten. Der BFH (BFH v. 2.10.2003 - IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; BFH v. 16.06.2004 - XI R 17/03, BFH/NV 2005, 173 jeweils m.w.N.) hat sie nunmehr aufgegeben. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG steht der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens nicht (mehr) entgegen, soweit nur das Wirtschaftsgut zu mindestens 10 % (bei einer geringeren Nutzung handelt es sich zwingend um notwendiges Privatvermögen) betrieblich genutzt wird. Damit wird die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens jetzt bei allen Gewinnermittlungsarten (§ 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG; § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG) einheitlich behandelt. Die Finanzverwaltung hat sich schließlich -mit einiger Verzögerung - zur Anwendung dieser Rechtsprechung entschlossen (vgl. BMF-Schreiben vom 17.11.2004, IV B 2 - S 2134-2/04, BStBl. I 2004, 1064; vgl. dazu nun auch R 4.2 EStRL 2005)

⁷⁶ BMF-Schreiben vom 15.03.1979, BStBl. I S. 162.

Darüber hinaus wurde, entsprechend den Ausführungen des BFH im Urteil vom 12.02.1976, eine **Entnahme durch schlüssige Entnahmehandlung** angenommen, wenn Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung durch Schätzung, Überschussrechnung oder nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG⁷⁷ die Nutzung eines Wirtschaftsgutes in der Weise geändert hatten, dass das Wirtschaftsgut nach dieser Änderung nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen gehörte⁷⁸. Diese neue Rechtsauffassung brachte eine Reihe von Problemen⁷⁹ mit sich. Aus diesem Grund sah sich der Gesetzgeber zu der Neuregelung veranlasst. Diese Gesetzeslage entspricht nun der später allgemein als richtig erkannten Rechtslage. Aus diesem Grund wird vielfach angeführt, dass es der gesetzlichen Neuregelung eigentlich gar nicht bedurft hätte⁸⁰.

VI. Zusammenfassung

In § 9 Abs. 2 preuß. EStG 1891 war ursprünglich nur die Trennung von Betriebsausgaben und Kosten der Lebenshaltung enthalten; gleichwohl war der Begriff der Entnahme – abgeleitet aus dem Einkommensbegriff – bereits in Ansätzen vorhanden. Erstmals in § 33 Abs. 1 des EStG 1920 wurde der Vorläufer der heutigen Entnahmenvorschrift im Gesetz erkennbar. Zu den Geschäftseinnahmen rechnete § 33 Abs. 1 EStG 1920 schon damals den Wert der Gegenstände, Ausbeuten und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige aus

⁷⁷ Kleine Land- und Forstwirtschaften, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, können – soweit die in § 13a EStG genannten Größenklassen nicht überschritten sind – ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln

⁷⁸ Vgl. Abschnitt 13a Abs. 2 EStR 1978

⁷⁹ Insbesondere für kleine Land- und Forstwirtschaften, die den Gewinn nicht durch Bestandsvergleich ermittelten, wurde die Verpachtung bislang selbst bewirtschafteter Flächen wirtschaftlich undurchführbar, weil dies zur gewinnrealisierenden Entnahme und folglich zur Versteuerung der in den Buchansätzen dieser Grundstücke ruhenden – oft sehr hohen – stillen Reserven geführt hätte.

⁸⁰ So Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. A 115/ A 117 m.w.N.; a.A. wohl damals BMF mit Schreiben v. 28.07.1983, BStBl. I 1983, 383, in welchem zu den Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 4.11.1983 (a.a.O.) im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 15.03.1979 (a.a.O.) Stellung genommen wurde.

dem Betrieb seines Gewerbes für sich und seinen Haushalt oder für andere Zwecke entnommen hatte, die außerhalb des Betriebes lagen. Seine auch heute noch gültige sprachliche Fassung hat der Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG schon in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 gefunden.

Im Zusammenhang mit einer Untersuchung der Entnahme ist der Gegenstand (Tatbestand) der Entnahme und deren Bewertung zu unterscheiden. Eine entscheidende den Entnahmetatbestand betreffende Frage in diesem Zusammenhang ist, ob die Entnahme (schon) das ist, was ohne betriebliche Veranlassung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, oder ob es (nur) das ist, was ohne betriebliche Veranlassung aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen (oder in ein anderes Betriebsvermögen) desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen überführt wird⁸¹. Weder die Rechtsprechung noch die Literatur waren hinsichtlich der Grenzen des Entnahmetatbestandes immer konsequent. Wie die Entnahmenvorschriften und ihre Entwicklung in Literatur und Rechtsprechung zeigen, wird die Nutzungsentnahme oder besser deren Bewertung von einem Neutralisierungsgedanken getragen⁸². Diese Rechtsentwicklung hat bis heute Bestand⁸³. Der Sachentnahme lag auch früher bereits die Vorstellung eines Ersatzrealisationstatbestandes zu Grunde, was sich in der Bewertung mit dem Teilwert widerspiegelte. Ausgangspunkt zur Bestimmung der Grenzen des Entnahmetatbestandes war für Rechtsprechung und Literatur – mit zum Teil unterschiedlichen Ansätzen - immer die Frage nach der Besteuerung der in den jeweiligen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven. Schließlich hat jetzt der VIII. Senat des BFH in einem Vorlagebeschluss an den Großen Senat⁸⁴ im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung eines PKW-Unfalls, der sich mit einem betrieblichen PKW auf einer Privatfahrt ereignet, die Frage nach

⁸¹ Vgl. dazu Wassermeyer, DB 2003, 2616

⁸² So auch der RFH bereits in der Entscheidung vom 13.12.1928, a.a.O.: “Maßgebend sei der Wert, der dem Gegenstand in der Zeit seiner betrieblichen Nutzung (Verbrauch) zuzumessen ist.“

⁸³ Vgl. dazu ausführlich Kapitel 5

⁸⁴ BFH vom 23.01.2001 - VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395

einer Besteuerung der stillen Reserven bei der Nutzungsentnahme aufgeworfen und damit die wissenschaftliche Diskussion neu entfacht. Der Vorlagebeschluss wurde zwischenzeitlich zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen (Verbot der reformatio in peius) wieder aufgehoben⁸⁵. In der Sache hat dies aber gezeigt, dass die auf den ersten Blick so einfach und strukturiert erscheinenden Entnahmenvorschriften (Tatbestand der Entnahme in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG; Rechtsfolge = Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) „Rätsel“ bergen, die auch heute noch nicht abschließend geklärt sind bzw. dogmatisch zufriedenstellend gelöst werden konnten⁸⁶. Dies ist der Ausgangsbefund und dies war das auslösende Moment für die hier vorgelegte Arbeit.

B. Der Entnahmetatbestand und seine Voraussetzungen

Ausgehend von der historischen Entwicklung des Entnahmetatbestandes und im Hinblick auf die noch immer vorherrschende tatbestandliche Unschärfe der Entnahmenvorschriften ist es also zunächst notwendig, die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Einzelnen darzustellen. Dabei wird auch die bisher vorherrschende Auslegung in Rechtsprechung und Literatur zu beleuchten und zu reflektieren sein.

Spätere (bzw. zukünftige) Gesetzesänderungen bzw. Gesetzesauslegungen sind zum Teil nur vor diesem Hintergrund nachvollziehbar und verständlich. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG haben oft zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen geführt, was sich auch in der Rechtsprechung widerspiegelte. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und die hierzu ergangene Rechtsprechung einzugehen sein.

⁸⁵ BFH v. 14.10.2003 – VIII R 48/98, BFH/NV 2004, 331

⁸⁶ Vgl. dazu ausführlich, auch zur eigenen Auffassung des Verfassers, dargestellt am Beispiel eines Unfalls mit einem Betriebs-PKW auf einer Privatfahrt, Kapitel 5

Der Tatbestand der Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) ist erfüllt,

- wenn ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens
- das entnahmefähig ist,
- zu betriebsfremden Zwecken
- mit Entnahmewillen durch eine Entnahmehandlung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

I. Entnahmefähigkeit - Wirtschaftsgutbegriff

Ausgangspunkt ist zunächst die Frage, was „Gegenstand“ einer Entnahme sein kann. Das Gesetz spricht in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG von Wirtschaftsgütern. Der Begriff des Wirtschaftsgutes wird um einen Klammerzusatz ergänzt, der beispielhaft Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen nennt.

1. Begriff Wirtschaftsgut – Vergleich mit dem handelsrechtlichen Vermögensbegriff

Handelsrechtlich sind Vermögensgegenstände⁸⁷ zu aktivieren, einkommensteuerrechtlich Wirtschaftsgüter. Im Steuerrecht findet sich der Begriff Wirtschaftsgut in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG, § 5 Abs. 2 EStG und in § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG. § 240 HGB (Inventar) und § 242 Abs. 1 HGB (Bilanz) sprechen demgegenüber von Vermögensgegenständen bzw. allgemein vom Vermögen. Schulden sind, wie sich aus ihrer besonderen Erwähnung (z.B. § 247 Abs. 1 HGB) ergibt, begrifflich nicht Vermögen, während sie als „negative oder passive“ Wirtschaftsgüter vom steuerrechtlichen Wirtschaftsgutbegriff

⁸⁷ Vgl. dazu insbesondere §§ 246 Abs. 1, 252, 253, 266, 240, 241 HGB und § 27 AktG

erfasst werden⁸⁸. Damit stellt sich die Frage, ob und inwieweit ein inhaltlicher Unterschied zwischen dem im Gesetz nicht definierten Begriff des Vermögensgegenstandes und dem ebenfalls nicht definierten Begriff des Wirtschaftsgutes besteht, bzw. ob der Klammerzusatz in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG bereits eine für das Ertragsteuerrecht allgemeingültige Definition des Wirtschaftsgutbegriffes enthält⁸⁹. Daran schließt sich die weitere Frage an, ob es möglich ist, diese Begriffspaare auch für die Auslegung des Entnahmetatbestandes nutzbar zu machen.

Der Begriff „Wirtschaftsgut“ ist ein rein steuerrechtlicher Begriff. Die Verbindung zum Handelsrecht wird durch die Brücke des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in § 5 Abs. 1 EStG bzw. die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung geschlagen⁹⁰. In der Steuerbilanz ist vom Ansatz her als Wirtschaftsgut auszuweisen, was in der Handelsbilanz als Vermögensgegenstand in Ansatz zu bringen ist.

Die Rechtsprechung des BFH zum (steuerrechtlichen) Wirtschaftsgutbegriff bezog sich aus diesem Grund früher auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG und folgerte daraus, dass die Begriffe Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand identisch seien. Mittlerweile definiert der BFH den Wirtschaftsgutbegriff⁹¹ zumindest tendenziell eigenständig und legt ihn weiter aus.

⁸⁸ Söffing, JbFfSt 1978/ 1979, S. 199 m. Rechtsprechungshinweisen; Hoffmann in Littmann/ Bitz/ Pust, EStG, §§ 4,5 Rn. 594 ff.

⁸⁹ Vgl. dazu Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 43

⁹⁰ Die Terminologie des Handelsrechts findet über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG Eingang in das Steuerrecht. Bei sonstigen gewerblichen Unternehmern, die keine Kaufleute im Sinne des HGB sind, finden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung u.a. über § 141 Abs. 1 Satz 2 AO Anwendung.

⁹¹ Rechtsprechung zum Begriff Wirtschaftsgut: BFH v. 03.02.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 292 = BFHE 95, 37; BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 = BFHE 98, 360; BFH v. 29.10.1969 – I 93/ 64, BStBl. II 1970, 178 = BFHE 97, 350; BFH v. 28.8.1974 – I R 66/ 72, BStBl. II 1975, 56 = BFHE 113/ 448; BFH v. 20.2.1975 – IV R 79/ 74, BStBl. II 1975, 510 = BFHE 115, 535; BFH v. 24.3.1976 – I R 139/ 73, BStBl. II 1976, 450 = BFHE 118, 453; BFH v. 12.04.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; kritisch zur Ausdehnung des Begriffes „Wirtschaftsgut“ im Steuerrecht Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, § 4 IV 2

Zu seiner Bestimmung seien weniger zivilrechtliche als vielmehr steuerrechtliche bzw. wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend. Zwar werden die Begriffe Vermögensgegenstand und (aktives) Wirtschaftsgut dem Grunde nach noch immer gleichgesetzt⁹², es entsteht aber der Eindruck, dass der „federführende“ BFH auf diese Weise das Handelsrecht dominiert oder gar „domestiziert“. Aktive Wirtschaftsgüter (= Vermögensgegenstände) sind Sachen, Tiere und nicht-körperliche Gegenstände (Rechte) im Sinne von §§ 90, 90a BGB⁹³, aber ferner – und damit kann eigentlich nur ein „Typus“ geschaffen worden sein – auch bloße Vermögenswerte, Vorteile einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten, sofern sie einen Nutzen für mehrere Jahre abwerfen, sich der Kaufmann ihre Erlangung etwas kosten lässt und sie einer selbständigen Bewertung zugänglich und greifbar geworden sind und nicht im Geschäftswert aufgehen, d.h. zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können⁹⁴.

So ist inzwischen nach dem BFH⁹⁵ die Bilanzierbarkeit⁹⁶ kein Merkmal mehr dafür, dass ein „Vermögensgegenstand“ ein Wirtschaftsgut im steuerrechtlichen Sinne darstellt⁹⁷ und entnahmefähig ist. Selbst immaterielle Wirtschaftsgüter, die nach § 5 Abs. 2 EStG in der Bilanz nicht auszuweisen sind, wie z.B. Patente, sind entnahmefähig⁹⁸. Nicht erforderlich ist nach seiner Rechtsprechung auch die Einzelveräußerbarkeit – lediglich die Übertragbarkeit zusammen mit

⁹² Vgl. dazu BFH GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 5 Rn. 93 m.w.N.

⁹³ Die zivilrechtliche Auslegung der §§ 90, 90a BGB, die insoweit Ausgangspunkt ist, kann dabei steuerlich modifiziert sein.

⁹⁴ So auch Jakob, Einkommensteuer, § 4 Rn. 620.

⁹⁵ BFH v. 14.11.1978 – VIII R 72/76, BStBl. II 1979, 298 = BFHE 127, 9; und grundsätzlich BFH v. 03.02.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 = BFHE 95, 31; vgl. z.B. auch R 4.2 EStRL 2005.

⁹⁶ Nach dem BFH ist die Wirtschaftsguteigenschaft unabhängig davon, ob ein Ansatz in der Bilanz erlaubt, gefordert oder verboten ist (BFH v. 03.02.1969 a.a.O.)

⁹⁷ Nach dem BFH stellt auch der Geschäfts- oder Firmenwert ein Wirtschaftsgut dar. Ausdrücklich wurde dies allerdings nur für den derivativ erworbenen Geschäftswert ausgesprochen. Für den selbstgebildeten Geschäftswert wurde die Wirtschaftsguteigenschaft verneint, solange er noch nicht konkretisiert ist und damit als Wirtschaftsgut greifbar wurde.

⁹⁸ BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; BFH v. 23.03.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637

dem Betrieb oder wenigstens eine wirtschaftliche Verwertbarkeit, z.B. durch eine Überlassung zur Ausübung, Übertragung dem „Werte nach“ oder Pfändbarkeit⁹⁹ werden begrifflich noch vorausgesetzt. Im Detail gehen daher das Handelsrecht und Steuerrecht von unterschiedlichen Voraussetzungen für die Annahme eines Vermögensgegenstandes bzw. Wirtschaftsgutes aus, wobei man durchaus auch die unterschiedliche (gesetzgeberische) Zielsetzung ins Auge fassen muss (und die Frage anschließen könnte, ob es nicht Zeit geworden ist, auf die „handelsrechtliche Maßgeblichkeit“ in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG zugunsten einer „autonomen“ Steuerbilanz ehrlicherweise ganz zu verzichten). Während im Handelsrecht aus Gründen des Gläubigerschutzes maßgeblich die Einzelveräußerbarkeit (selbständige Verkehrsfähigkeit) und vor allem die Bilanzierbarkeit für den Begriff des Vermögensgegenstandes gefordert werden müssen, kann es darauf im Steuerrecht, dessen Zielsetzung es ist, entsprechend dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, den vollen Gewinn zu erfassen, allein nicht ankommen¹⁰⁰. Was als Wirtschaftgut im Sinne des Einkommensteuerrechts zu verstehen ist, muss daher zwar nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz noch immer zunächst aus den handelsrechtlichen Vorstellungen abgeleitet werden. Es wird aber davon insoweit abgewichen, als zwingende steuerrechtliche, insbesondere spezielle einkommensteuerliche und bilanzsteuerrechtliche, Grundsätze dies erfordern.

Eine besondere (steuerrechtliche) Auslegung des Begriffs Wirtschaftgut ist insbesondere auch im Zusammenhang mit den steuerrechtlichen Regelungen über die Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG angezeigt¹⁰¹. Nach dem Klammerzusatz in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG gehören zu den entnahmefähigen „Wirtschaftsgütern“ auch Nutzungen und Leistungen; „Wirtschaftsgüter“, bei

⁹⁹ Vgl. BFH – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393

¹⁰⁰ Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 46

¹⁰¹ So Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 50 und Ramcke, DStR 1988, 476 ff., der für eine normspezifische Auslegung des Wirtschaftsgutbegriffes eintritt.

denen es am Erfordernis eines längerfristigen Nutzens fehlt und die sich vor dem Hintergrund der gängigen Definition nur schwer als selbständig verkehrsfähige Vermögenswerte begreifen lassen¹⁰². Es fehlt hier, kurz gesagt, an den Voraussetzungen für die Wirtschaftsgutqualität, so dass der Klammerzusatz auch keine Definition des Wirtschaftsgutbegriffes enthalten kann. Nutzungen und Leistungen sind weder bilanzierungsfähig, da sie am Bilanzstichtag nicht existent sind, noch weisen sie einen über den Bilanzstichtag hinausgehenden Nutzen auf, da sie sich sofort mit ihrer Entstehung verbrauchen¹⁰³.

Dabei sind einer steuerrechtlichen Betrachtungsweise die Begriffe Nutzungen und Leistungen als Vermögenswerte keineswegs fremd: Betrachtete man den Betrieb als selbständigen Wirtschaftskörper und die Person des Steuerpflichtigen als ein vom Betrieb losgelöstes Wirtschaftssubjekt, so würde der Begriff Wirtschaftsgut auch „Nutzungen und Leistungen“¹⁰⁴ umfassen. Es überrascht daher auch nicht, dass frühere Stimmen in der Literatur¹⁰⁵ den Klammerzusatz in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG als Legaldefinition des steuerlichen Wirtschaftsgutbegriffes angesehen haben. Sie haben also die Voraussetzungen für das Vorhandensein und die Bewertbarkeit eines Wirtschaftsgutes aus dem Tatbestand der Entnahme selbst abgeleitet. Der Begriff des Wirtschaftsgutes würde sich alsdann in einem extrem weiten Verständnis weitgehend mit dem Begriff „Gut“ in § 8 Abs. 1 EStG¹⁰⁶ decken.

¹⁰² Zur Unterscheidung von (bilanzierungsfähigen) Wirtschaftsgütern gegenüber den (nur entnahmefähigen) Nutzungen und Leistungen vgl. grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/ 86, BStBl. II 1988, 348 = BFHE 151, 523

¹⁰³ Vgl. dazu auch Kramer, DStR 1979, 363

¹⁰⁴ Stoll in Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 218

¹⁰⁵ So früher Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 RN. 16g (19. Auflage: Stand April 1989). Mittlerweile wurde diese Meinung offensichtlich aufgegeben, vgl. Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rn. 103 u. 116

¹⁰⁶ Nach § 8 Abs. 1 EStG sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Der Begriff „Einnahmen“ bildet die Ausgangsgröße für die sog. Überschusseinkünfte gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4-7 EStG. Da § 8 Abs. 1 EStG kein Gegenstück bei den Gewinneinkünften hat, soll der Vorschrift eine mehr klarstellende Bedeutung zukommen (vgl. Drenseck in Schmidt, EStG, § 8 Rn. 1). Von § 8 Abs. 1 EStG wird jeder wirtschaftliche Vorteil erfasst; dazu

Doch der BFH hat mit Beschluss seines Großen Senats vom 26.10.1987¹⁰⁷ dieser Erweiterung des Wirtschaftsgutbegriffes eine Absage erteilt und die oben ausführlich dargestellte Definition des Wirtschaftsgutbegriffes im Grundsatz bestätigt. Dies bedeutet zugleich, dass – entsprechend dem Klammerzusatz in § 4 Abs.1 Satz 2 EStG – neben den Bar- und Sachentnahmen auch Nutzungen und Leistungen Gegenstand einer Entnahme sein können, obwohl diese keine Wirtschaftsgüter „sind“. Sie müssen aber dem Beschluss zufolge als Nutzungsvorteile in Wirtschaftsgütern verkörpert sein – unabhängig von der Erfassung als Überschusseinnahmen gem. §§ 4 Abs. 3 EStG, § 8 Abs. 1 EStG -, um Gegenstand einer Entnahme (oder Einlage) mit Gewinnauswirkung sein zu können.

Der Große Senat hat in dieser Entscheidung darüber hinaus im Grundsatz an der Entnahmefähigkeit echter Nutzungsrechte festgehalten. Dazu gehören dingliche und obligatorische Ansprüche auf Nutzungsgewährung auf Grund einer gesicherten Rechtsposition. Eine solche gesicherte Rechtsposition wird in der Regel auf einem ausdrücklichen Gebrauchsüberlassungsrecht beruhen (z.B. Miete, Leihe, Nießbrauch)¹⁰⁸. Im Ergebnis können nach dieser Rechtsprechung, der sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat, Gegenstand einer Entnahme alle Wirtschaftsgüter sein, die zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen gehören, also auch immaterielle (Einzel-) Wirtschaftsgüter, wie z.B. ein Verlagswert¹⁰⁹, sowie Nutzungen und Leistun-

gehören außer Geld auch andere greifbare geldwerte Vermögensvorteile, wie z.B. Nutzungen und Leistungen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG).

¹⁰⁷ BFH, Beschluss v. 26.10.1987, GrS 2/ 86, BStBl. II 1988, 348

¹⁰⁸ Vgl. dazu auch Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 304

¹⁰⁹ Ein Geschäfts- oder Firmenwert kann, wie bereits ausgeführt, nicht wie andere Einzelwirtschaftsgüter für sich entnommen werden, da er nur im Rahmen eines „lebenden“ Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils übertragen und daher nicht isoliert entnommen werden kann. Ein Verlagswert soll aber abweichend davon als Einzelwirtschaftsgut entnommen werden können (vgl. BFH v. 24.11.1982, BStBl. II 1983, 113). Eine weitere Ausnahme soll anzuerkennen sein, wenn der Geschäftswert im Zusammenhang mit der teilentgeltlichen Übertragung eines Unternehmens in eine Kapitalgesellschaft verdeckt eingelegt wird (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; BFH v. 2.9.1988 – III R 117/86, BFH/NV 1990, 20), da er hierdurch auch weiterhin an den betrieblichen Organismus gebunden bleibt. Gleiches

gen, unabhängig davon, ob ein Ansatz in der Bilanz erfolgt¹¹⁰. Dieser Rechtsprechung ist zuzustimmen. Sowohl die historische Entwicklung wie auch die Wortwahl des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG selbst indizieren, dass der Umfang der entnahmefähigen Güter über den von den Begriffen Wirtschaftsgut bzw. Vermögensgegenstand umschriebenen Bereich hinausgehen. Schon die amtliche Begründung zum EStG 1934 zeigt, dass unter den Begriff des entnahmefähigen „Wirtschaftsgutes“ wirtschaftliche Werte aller Art fallen sollten. Die Bewertbarkeit bzw. Verkehrsfähigkeit oder eine über das Wirtschaftsjahr hinausgehende Nutzbringung für den Betrieb wurde nicht gefordert¹¹¹. Entnahmefähig ist im Ergebnis demnach alles, was dem Betrieb gewidmet ist, Geldeswert besitzt und geeignet ist, Objekt einer Entnahmehandlung zu sein, also durch schlüssiges Verhalten des Steuerpflichtigen von seiner bisherigen Verknüpfung mit dem Betriebsvermögen gelöst zu werden¹¹² - eben alle Wertabgaben zu betriebsfremden Zwecken.

Man könnte also auch sagen: Alles, was zu einer Betriebsausgabe führen würde, wenn es der Steuerpflichtige für seinen Betrieb erwerben würde, kann auch aus seinem Betrieb entnommen werden. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG kann es für die Berücksichtigung eines Wertabflusses aus dem Betriebsvermögen keinen Unterschied machen, ob er durch eine Sachentnahme eines Wirtschaftsgutes (Substanzentnahme) oder durch die Nutzung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens ausgelöst wird. In beiden Fällen ist gleichermaßen das Betriebsergebnis zu korrigieren. Allein das ist die Aussage des Klammerzusatzes in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG¹¹³, ohne aber gleichzeitig eine ei-

soll gelten, wenn der bisherige Inhaber das Unternehmen unter Zurückbehaltung wenigstens einer wesentlichen Betriebsgrundlage teilentgeltlich auf einen Angehörigen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge überträgt und dieser den Betrieb fortführt (vgl. hierzu Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 Rn. 455).

¹¹⁰ Vgl. R 4.3 Abs. 4 EStRI 2005

¹¹¹ Amtliche Begründung zum EStG 1934, RStBL. 1935, 33 ff.

¹¹² Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rn. E15

¹¹³ Vgl. auch Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 18

genständige – für das gesamte Einkommensteuerrecht gültige - Definition des Wirtschaftsgutbegriffes zu liefern. Eine Ausdehnung des Wirtschaftsgutbegriffes in diese Richtung, wie unter Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG gefordert wurde, war weder notwendig noch zielführend. Auch der Große Senat des BFH spricht dem Klammerzusatz in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG jede begriffsbestimmende Bedeutung ab¹¹⁴.

2. Unterscheidung zwischen Substanz- und Aufwandsentnahmen

Im Ergebnis dürfte also die Diskussion über den zutreffenden Wirtschaftsgutbegriff für die Auslegung des Entnahmetatbestandes nur bedingt aussagekräftig sein¹¹⁵ - § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG definiert den Entnahmetatbestand unpräzise. Zu unterscheiden ist vielmehr zwischen Entnahmen, die zum Abfluss bilanzierter oder jedenfalls bilanzierungsfähiger Vermögenswerte aus dem Betriebsvermögen führen (Substanzentnahme), und Entnahmen, bei denen zwar kein Wirtschaftsgut, wohl aber dessen Nutzungsmöglichkeit und somit betriebliches Potenzial für betriebsfremde Zwecke „entnommen“ wird. Genau genommen wird daher nicht die Nutzung, sondern das Nutzungspotenzial, die aufgrund der Nutzung erfolgende Wertabgabe, aus dem betrieblichen in den betriebsfremden Bereich¹¹⁶ entnommen. Die (entnommenen) Nutzungsvorteile selbst müssen aber, wie bereits ausgeführt, in einem Wirtschaftsgut verkörpert sein, ansonsten können sie nicht Gegenstand einer Entnahme (oder auch Einlage) mit Gewinnauswirkung sein¹¹⁷.

¹¹⁴ BFH v. 26.10.1987, GrS 2/ 86, BStBl. II 1988, 348

¹¹⁵ Vgl. dazu auch Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 16

¹¹⁶ Vgl. dazu BFH v. 9.10.1953-IV 536/52 U, BStBl. III 1953, 337; Plückerbaum, Einkommensteuerliche Behandlung der Unfallschäden, StBp. 1965, 182

¹¹⁷ Vgl. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 26.10.1987, a.a.O.

Im Unterschied zur Substanzentnahme handelt es sich hier um eine (in der Regel zeitlich begrenzte) Nutzungsentnahme, die (ebenfalls in der Regel) den Umfang des Betriebsvermögens selbst unberührt lässt¹¹⁸. Auch diese Vorgänge müssen zu einer Gewinnkorrektur führen¹¹⁹. Der gewinnerhöhende Wert der Entnahme besteht in diesen Fällen aber nicht in einem Substanzwert, sondern in den für die betriebsfremde Nutzung aufgewendeten Kosten. Demnach bildet § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG bezüglich der Entnahmen von Nutzungen und Leistungen einen Kostenkorrekturatbestand¹²⁰ - oder „gesetzestreu“ und im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG gesprochen: Der „Teilwert“ liegt in einem solchen Fall in den für die Nutzung aufgewendeten betrieblichen Kosten.

a) Substanzentnahmen

Als Substanzentnahmen (Entnahme von Wirtschaftsgütern) werden die im Klammerzusatz zu § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG genannten Barentnahmen und die Entnahmen von Waren und Erzeugnissen bezeichnet. Diese stellen per definitionem Wirtschaftsgüter dar. Unter Barentnahmen ist die Verwendung liquider betrieblicher Mittel für betriebsfremde Zwecke zu verstehen. Dies ist beispielsweise gegeben, wenn der Steuerpflichtige dem Betrieb Geld für private Zwecke entzieht. Als Waren werden die angeschafften, als Erzeugnisse die selbst hergestellten Güter bezeichnet. Auch wenn im Klammerzusatz des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG selbst nur Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens genannt sind, kann daraus nicht geschlossen werden, dass Güter des Anlagevermö-

¹¹⁸ Herrschende Meinung (vgl. dazu nachfolgend FN 121), im Detail aber umstritten, wenn das Wirtschaftsgut in Folge der privaten Nutzung durch ein außergewöhnliches Ereignis zerstört oder wesentlich beschädigt wird; vgl. dazu insbesondere Kapitel 5 – dargestellt am Beispielfall: Unfall mit einem Betriebs-PKW auf einer privat veranlassten Fahrt.

¹¹⁹ Der Wert eines Wirtschaftsgutes wird deswegen auch als quantifizierbarer Wert der in ihm gespeicherten Nutzungsmöglichkeiten verstanden; vgl. dazu Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rn. E16

¹²⁰ Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 180

gens nicht entnahmefähig wären¹²¹ - der Klammerzusatz kann demnach auch insoweit nicht als abschließende Aufzählung verstanden werden¹²².

b) Nutzungs- und Leistungsentnahme

Die Gruppe der sog. Aufwandsentnahmen umfasst alle Abflüsse aus dem Betriebsvermögen, die nach klassischem Verständnis keine Wirtschaftsgüter sind und daher auch nicht bilanziert werden. Entnahmen von Nutzungen und Leistungen können in der Nutzung von betrieblichen Wirtschaftsgütern, Einrichtungen und der Inanspruchnahme betrieblicher Leistungen für außerbetriebliche Zwecke bestehen¹²³. Voraussetzung für die Annahme einer Entnahme ist in jedem Fall ein im Betriebsvermögen entstandener Vermögensabfluss¹²⁴. Die vorübergehende Nutzung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens für private Zwecke stellt eine Nutzungsentnahme dar, die gemäß § 4 Abs. 1 S.2 EStG bei der Gewinnermittlung durch die Entnahmezurechnung berücksichtigt werden muss. Entscheidend für das Vorliegen einer Nutzungsentnahme ist die Frage, ob und in welcher Höhe aus dem Betrieb Werte in das Privatvermögen oder für andere betriebsfremde Zwecke abgegeben werden. Typisches und in seinen Konturen umstrittenes Beispiel für eine Nutzungsentnahme ist die vorübergehende Nutzung eines betrieblichen PKW zu privaten Zwecken. Dabei wird nach (noch) herrschender Meinung nur der durch die Nutzung entstandene Aufwand entnommen, nicht aber das Wirtschaftsgut selbst¹²⁵.

¹²¹ Vgl. dazu BFH v. 16.07.1969 – I 266/ 65, BStBl. II 1970, 175; BFH v. 30.05.1972 – VIII R 11/69, BStBl. II 1972, 760; BFH v. 24.11.1982 – I R 51/81, BStBl. II 1983, 365

¹²² Vgl. dazu Speich, Der Begriff der Entnahme im Einkommensteuerrecht, S. 39; ebenso Tischbein, Die Stellung der Entnahme im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 20

¹²³ Vgl. dazu grundlegend BFH vom 9.10.1953, BStBl. III, 337

¹²⁴ So schon Blümich in Blümich, EStG, 4. Auflage 1940, § 4 Rn. 4a; Montag, StuW, 1979, 35

¹²⁵ Eine (Sach-) Entnahme des Betriebs-PKW zu Beginn einer privat veranlassten Nutzung durch den Steuerpflichtigen wird nach ganz herrschender Meinung abgelehnt; ständige Rechtsprechung: BFH v. 9.10.1953 – IV 536/52 U, BStBl. III 1953, 337; BFH v. 13.05.1959 – IV 131/58 U, BStBl. III 1959, 269; BFH v. 29.04.1970 – IV R 192/67, BStBl. II 1970, 754; BFH v. 17.01.1974 – IV R 93/70, BStBl. II 1974, 240; BFH v. 26.07.1979 – IV R 170/74, BStBl. II

Umstritten¹²⁶ ist die steuerrechtliche Behandlung in diesen Fällen insbesondere dann, wenn es im Rahmen der privaten bzw. betriebsfremden Nutzung zu einem außergewöhnlichen Ereignis kommt, namentlich das betriebliche Wirtschaftsgut zerstört wird. Nach Auffassung des VIII. Senats des BFH¹²⁷ soll in diesen Konstellationen die Nutzungsentnahme in der Bewertung ähnlich den Grundsätzen der Sachentnahme zu behandeln sein¹²⁸ - anders gesagt die Nutzungsentnahme faktisch in eine Sachentnahme übergehen. Eine Leistungsentnahme ist z.B. dann gegeben, wenn im Betrieb beschäftigte und bezahlte Arbeitnehmer für betriebsfremde Zwecke eingesetzt werden. Der Einsatz der Arbeitsleistung für private oder außerbetriebliche Zwecke bedeutet die Abgabe eines geldwerten Vorteils aus dem Betrieb des Unternehmers. Die eigene Arbeitskraft des Unternehmers stellt keinen Gegenstand des Betriebsvermögens dar¹²⁹. Außerbetriebliche Leistungen des Unternehmers können daher keine Leistungsentnahme sein, weil es insoweit an einer Wertabgabe des Betriebes fehlt¹³⁰.

Beispiel:

Errichtet ein Bauunternehmer ein Privatgebäude unter Einsatz seiner Arbeitskraft, entnimmt er dafür kein Wirtschaftsgut. Der Wert der eigenen Arbeitsleistung ist nicht als Entnahme anzusetzen, da es insoweit an einer Wertabgabe des Betriebes fehlt.

Sonstige Eigen- und Fremdleistungen sind in gleichem Umfang einlegbar und entnehmbar wie auch Nutzungen, wenn sie – entsprechend der Rechtsprechung

1980, 176; BFH v. 11.10.1979 – IV R 125/76, BStBl. II 1980, 40; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 24.05.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8

¹²⁶ BFH v. 23.01.2001, a.a.O. m.w.N. und Literaturhinweise in Kapitel 5

¹²⁷ Vgl. BFH v. 16. 3. 2004, VIII R 48/98, BStBl II 2004, 725, DStR 2004, 1076, vorausgehend BFH v. 23. 1. 2001, VIII R 48/98, BStBl II 2001, 395, DStR 2001, 740; vgl. auch BFH v. 15. 12. 1977, IV R 78/74, BStBl II 1978, 212, NJW 1978, 968, unter 2.b der Gründe.

¹²⁸ Vgl. dazu im Einzelnen Kapitel 5

¹²⁹ Vgl. dazu BFH v. 1.10.1985, BStBl. II 1986, 142

¹³⁰ BFH v. 4.08.1959 – I 69/ 58 U, BStBl. III 1959, 421 = BFHE 69, 428; BFH v. 9.07.1987 – IV R 87/ 85, BStBl. II 1988, 342 = BFHE 150, 345, Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 Rn. 1009

des Großen Senats – in Wirtschaftsgütern verkörpert werden¹³¹, oder wenn Aufwendungen ansonsten nicht den Wertungen des EStG entsprechend dem Gewinn hinzu- oder abgerechnet werden können¹³². So ist abschließend festzuhalten: Wenngleich in den Fällen der Aufwandsentnahme ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen (wohl) nicht ausscheidet und daher die Begriffe Nutzungs- und Leistungsentnahme die tatsächlichen Vorgänge nur unzulänglich beschreiben, lässt der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG keinen Zweifel daran, dass es sich tatbestandlich um Entnahmen im Sinne des Gesetzes handelt.

3. Ergebnis

Zusammenfassend bleibt festzustellen, dass nach der historischen Entwicklung der Entnahmevorschriften und dem Gesetzeswortlaut der Entnahmebegriff in Bezug auf die Frage, was Gegenstand einer Entnahme sein kann, weit auszulegen ist.

Der beispielhafte Klammerzusatz in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG setzt dabei der Auslegung der Vorschrift keine Schranken¹³³; er enthält keine Definition des Begriffs Wirtschaftsgut für das Einkommensteuerrecht und definiert auch das, was entnahmefähig ist, nicht abschließend. Mit der Aufnahme des Begriffspaares Nutzungen und Leistungen sollte allein zum Ausdruck gebracht werden, dass es – bezogen auf den auszuweisenden Gewinn – keinen Unterschied machen kann, ob der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut selbst entnimmt oder es

¹³¹ z.B. Entnahme eines von Hilfskräften eines Architekten gefertigten Bauplanes (Beispiel in Anlehnung an BFH v. 9.07.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342)

¹³² Beispiel: Ein Einzelunternehmer setzt private Arbeitnehmer im Betrieb oder betriebliche Arbeitnehmer zu privaten Arbeiten, wie z.B. Gartenarbeit, Hausreinigung etc., ein. Der Privateinsatz betrieblicher Arbeitnehmer (sei es auch aus privater Gefälligkeit) bewirkt die Entnahme des Lohnaufwands. Umgekehrt bewirkt der Einsatz privater Arbeitnehmer im Betrieb eine Einlage des entsprechenden Lohnaufwands. Vgl. dazu auch Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 310

nur betriebsfremd nutzt. Die dabei entstehenden Aufwendungen dürfen in jedem Fall den Gewinn nicht mindern. Ebenso wenig stellt die Frage nach der Bilanzierbarkeit ein taugliches Abgrenzungskriterium dar.

Gegenstand einer Entnahme können daher nicht nur Wirtschaftsgüter im bilanzrechtlichen Sinn sein, sondern eben auch (nur entnahmefähige) Nutzungen und Leistungen. Korrespondierend hierzu kann auch die Einlagefähigkeit von Nutzungen und Leistungen nicht am Wirtschaftsgutbegriff festgemacht werden, sondern muss von der Korrekturfunktion der komplementären Begriffspaare Einlage/Entnahme als Abgrenzung der betrieblichen zur außerbetrieblichen Sphäre her bestimmt werden.¹³⁴

Zu unterscheiden sind Substanzentnahmen und Nutzungs- und Leistungsentnahmen (Aufwandsentnahmen). Während bei den Substanzentnahmen Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, verbleibt bei der Aufwandsentnahme das Wirtschaftsgut in der Regel im Betriebsvermögen, wird aber für private oder betriebsfremde Zwecke genutzt. Die dabei angefallenen Aufwendungen dürfen das Betriebsergebnis - ebenso wie bei einer Substanzentnahme - nicht mindern, wodurch aber noch keine Aussage darüber getroffen werden soll, ob in die Bewertung der Nutzungsentnahme im „Extremfall“ auch stille Reserven des Wirtschaftsgutes einbezogen werden müssen¹³⁵.

So besteht Uneinigkeit, ob im Fall der Nutzungsentnahme (Aufwandsentnahmen) - durch außerbetrieblichen Einsatz des Wirtschaftsgutes oder der Arbeitskraft - die Nutzung oder Leistung (entsprechend dem Wortlaut des Klammerzusatzes in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) Gegenstand der Entnahme ist¹³⁶ oder ob der

¹³³ So auch Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 23

¹³⁴ In diesem Sinne auch Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 184

¹³⁵ Vgl. dazu Kapitel 5

¹³⁶ So BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8

durch die Nutzung verursachte Aufwand als entnommen anzusehen ist¹³⁷. Und gleichermaßen ist vor allem ungeklärt, ob bei außergewöhnlichen Sachverhaltskonstellationen, insbesondere bei Zerstörung des betriebsfremd genutzten Wirtschaftsgutes (auch im Rahmen der Nutzungsentnahme), eine Besteuerung der stillen Reserven in Betracht kommen kann¹³⁸.

II. Das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“

Nach dem Begriff „Wirtschaftsgut“, der im Entnahmetatbestand Rätsel aufgibt, ist auch der Begriff „Betrieb“ alles andere als selbstevident: Nach dem Gesetzeswortlaut setzt § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG die Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus einem Betrieb zu betriebsfremden Zwecken voraus. Der Begriff „Betrieb“ bildet die Grundlage für die gesamte Gewinnermittlung¹³⁹. Er bestimmt die Abgrenzung von den übrigen Einkünften und vom Privatbereich und damit die Begriffe Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Gewinn und Entnahmen bzw. Einlagen¹⁴⁰. Das Einkommensteuergesetz selbst definiert den Begriff „Betrieb“ nicht und versteht ihn auch nicht einheitlich. Sinn und Zweck der Entnahmenvorschriften ist es u.a., den betrieblichen Bereich vom Privatbereich des Steuerpflichtigen zu trennen. Die Entnahme geht daher regelmäßig von einer „Lösung“ des Wirtschaftsgutes vom Betriebsvermögen aus. Auch die Versteuerung von stillen Reserven setzt regelmäßig voraus, dass das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, sei es durch Übertragung auf einen anderen Rechtsträger (Veräußerung, Betriebsveräußerung) oder sei es durch Lösung des betrieblichen Zusammenhangs (Entnahme, Betriebsaufgabe)¹⁴¹.

¹³⁷ In diesem Sinne BFH GrS v. 26.10.1987 - GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 14.01.1998, DStR 1998, 887, BFH v. 19.12.2002 - IV R 46/00, BFH/NV 2003, 979

¹³⁸ Vgl. dazu ausführlich Kapitel 5

¹³⁹ § 4 EStG trägt die amtliche Überschrift „Gewinnbegriff im Allgemeinen“

¹⁴⁰ Vgl. dazu auch Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 25

¹⁴¹ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 50

1. Der Begriff des Betriebsvermögens

Der Begriff „Betriebsvermögen“ dient in § 4 Abs. 1 EStG der Umschreibung des Gewinns, ohne jedoch selbst definiert zu werden. Er muss daher im Wege der Auslegung inhaltlich bestimmt werden. Zielsetzung ist, das Vermögen eines Steuerpflichtigen – auch im Hinblick auf den Entnahmetatbestand – gegenüber den anderen Einkunftsarten des EStG, sowie dem privaten Lebensführungsbe-
reich abzugrenzen. Sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung des BFH wird hierzu auf das in § 4 Abs. 4 EStG kodifizierte Veranlassungsprinzip¹⁴² zur Bestimmung des Betriebsvermögens Bezug genommen¹⁴³. Die Entnahmevorschrift stellt sozusagen das durch das Veranlassungsprinzip dirigierte Korrektiv zur Abgrenzung des Privat- vom Betriebsvermögen dar.

Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zu einem bestimmten Betriebsvermögen setzt sowohl eine final/funktionale Beziehung zu einem bestimmten Betrieb (sachliche Beziehung) als auch die persönliche Zuordnung zu dem Betrieb bzw. Betriebsinhaber voraus¹⁴⁴. Die Aufnahme von Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen beruht daher auf der Herstellung dieser sachlichen und persönlichen Beziehung zum Betrieb und seinem Träger (Betriebsinhaber). Zum Betriebsvermögen gehören hiernach alle Wirtschaftsgüter, die - betrieblich veranlasst - angeschafft oder hergestellt oder in das Betriebsvermögen ein-

¹⁴² Dem Betriebsvermögen sind in diesem Sinne solche Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die für betriebliche Zwecke eingesetzt werden, deren Erwerb betrieblich veranlasst ist und deren Erträge zu den Betriebseinnahmen zählen (vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 20)

¹⁴³ Vgl. dazu Wacker in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 4 Rn. 158

¹⁴⁴ Voraussetzung für die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zu einem bestimmten Betrieb ist, dass er zum Vermögen des Steuersubjekts (Unternehmers) gehört. Das bedeutet im Grundsatz, dass das Wirtschaftsgut bei Einzelsteuersubjekten zu dessen Vermögen, bei Personengesellschaften und Gemeinschaften zu deren Gesamthandsvermögen gehören muss. Ob ein Wirtschaftsgut zum Vermögen eines Steuersubjekts gehört, richtet sich grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Zugehörigkeit (§ 39 Abs. 1 AO). Nach § 39 Abs. 2 AO können Wirtschaftsgüter aber auch einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen sein, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den (zivilrechtlichen) Eigentümer - im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer - von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (wirtschaftlicher Eigentümer); vgl. dazu auch Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B27

gelegt werden¹⁴⁵. Neben den bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern können auch im Einzelfall nicht bilanzierbare oder bewertbare Güter Betriebsvermögenseigenschaft besitzen. Auch Chancen, die sich ihrer Natur nach einer Bewertung entziehen und deshalb keinen buchmäßigen Niederschlag finden, sind davon nicht ausgeschlossen¹⁴⁶. Der BFH konkretisiert das Zurechnungskriterium weiterhin dadurch, dass er innerhalb des betrieblichen Vermögensbereichs zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen unterscheidet und diesen Kategorien das notwendige Privatvermögen gegenüberstellt.

Nach der Rechtsprechung des BFH gehören zum notwendigen Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter¹⁴⁷, die dem Betrieb in dem Sinne dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind¹⁴⁸. Neben dem notwendigen Betriebsvermögen gibt es nach h.M. noch gewillkürtes Betriebsvermögen, welches Wirtschaftsgüter umfasst, die bestimmt und geeignet sind, dem Betrieb zu dienen¹⁴⁹ oder ihn zu fördern, weder notwendiges Betriebsvermögen noch Privatvermögen des Steuerpflichtigen sind und durch eine Entscheidung (Wahl bzw. Widmung) des Steuerpflichtigen zum Betriebsvermögen gezogen worden sind¹⁵⁰. Nach allgemeiner Auffassung muss ein Wirtschaftsgut mindestens zu 10 % betrieblich genutzt werden, um gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen zu können. Bei einer Nutzung von mehr als 50 % liegt notwendiges Betriebsvermögen vor.

¹⁴⁵ BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424

¹⁴⁶ BFH v. 11.11.1987, BStBl. II 1978, 386

¹⁴⁷ In Abgrenzung zum gewillkürten Betriebsvermögen müssen die Wirtschaftsgüter zu mehr als 50 % dem Betrieb dienen.

¹⁴⁸ Vgl. dazu z.B. BFH v. 30.04.1975 – I R 111/ 73, BStBl II 1975, 582; BFH v. 13.11.1996 – XI R 31/ 95, BStBl II 1997, 247; und auch R 4.2 EStRL 2005

¹⁴⁹ Z.B. BFH v. 7.04.1992, BStBl II 1993, 21

¹⁵⁰ Nach Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 125, schadet die abstrakte Einteilung in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen mehr, als dass sie nutzt. Ob ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört, könne nur unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse beurteilt werden. Jedes Wirtschaftsgut könnte nämlich je nach (konkreter) Situation zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehören. Im Ergebnis gebe es daher gewillkürtes Betriebsvermögen ebenso wenig wie gewillkürte Betriebsausgaben.

2. Betriebsbegriff in Rechtsprechung und Schrifttum

Da alles Privatvermögen ist, was nicht Betriebsvermögen ist, ist die Definition des Betriebes von entscheidender Bedeutung. Als Betrieb im Sinne der Betriebswirtschaftslehre wird „eine planmäßig organisierte Wirtschaftseinheit, in der Arbeitskräfte, Betriebsmittel und Werkstoffe (Produktionsfaktoren) nach dem Prinzip sparsamster Mittelverwendung (Wirtschaftlichkeitsprinzip) zur Produktion von Sachgütern und Bereitstellung von Dienstleistungen kombiniert werden“ angesehen¹⁵¹. Diese Bestimmungsgrößen (Einsatz von Produktionsfaktoren und das Wirtschaftlichkeitsprinzip) des betriebswirtschaftlichen Betriebsbegriffes sollen Anhaltspunkte auch für die Bestimmung des steuerlichen Betriebsvermögens, insbesondere für die Fragen, wann Vermögen dem Betrieb als Betriebsvermögen dient, wann Entnahmen und Einlagen anzunehmen sind, wann Einnahmen und Ausgaben dem Betrieb zuzuordnen sind¹⁵², geben.

Rechtsprechung und Lehre haben sich mit dem (steuerlich geprägtem) Betriebsbegriff vor allem im Zusammenhang mit dem Entnahmetatbestand befasst. Gegenstand der Diskussion war dabei vor allem die Reichweite des Betriebsbegriffes. Dies hatte seinen Grund im Wortlaut des Entnahmetatbestandes. Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG liegt tatbestandlich eine Entnahme auch dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut von einem (ihm gehörenden) Betrieb in einen anderen (ihm ebenfalls gehörenden Betrieb) überführt. Da § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Fall der Entnahme die Bewertung des Wirtschaftsgutes mit dem Teilwert anordnet, würde es folglich zur Aufdeckung der stillen Reserven kommen.

¹⁵¹ Plückebaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B8 m.w.N.

¹⁵² Plückebaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B8

Wenig problematisch wäre der „Betriebs“-Begriff daher, wenn jedem Steuerpflichtigen lediglich ein Betrieb zugerechnet werden könnte, unabhängig von der durch den Steuerpflichtigen getroffenen Ordnungsentscheidung, seine „Tätigkeiten“ in mehreren (eigenständigen) Betrieben zu organisieren. Die rechtliche Konsequenz, die stillen Reserven bei der Überführung eines Wirtschaftsgutes in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen versteuern zu müssen, wäre dann als überschießende Intention des Entnahmetatbestandes anzusehen. Die Formulierung des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG „Betrieb“ bzw. „für andere betriebsfremde Zwecke“ hatte aus diesem Grund einen Jahrzehnte währenden Streit über den Umfang des dem Entnahmebegriff zu Grunde liegenden Betriebsvermögens, genauer gesagt den Betriebsbegriff im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, ausgelöst. Rechtsprechung und Literatur versuchten zunächst, die „Problemfälle“, die der Entnahmebegriff mit sich brachte, an Hand des Betriebsbegriffes zu lösen. Danach sollte der Inhalt des Begriffes „betriebsfremd“ im Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dafür entscheidend sein, wann im Einzelfall eine Entnahme anzunehmen sei. Wann allerdings ein betriebsfremder Zweck vorlag bzw. wann ein Betrieb im Sinne dieser Vorschrift bestand, blieb umstritten. Im Zusammenhang mit dem Entnahmetatbestand wurden folgende Betriebsbegriffe erörtert^{153 154}:

- Alle „Betriebe“, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der drei Einkunftsarten zurechenbar sind (weiter Betriebsbegriff).
- Alle „Betriebe“ desselben Steuerpflichtigen, die einer gemeinsamen Einkunftsart (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit) angehören (mittlerer Betriebsbegriff).
- Der einzelne, durch eigene Buch- oder Rechnungsführung und Bilanzierung abgegrenzte, „Betrieb“ des Steuerpflichtigen (enger Betriebsbegriff).

¹⁵³ Vgl. Vangerow, StuW 1961, 123

¹⁵⁴ Eine Übersicht zum „überholten“ Meinungsstreit über die Reichweite des Betriebsbegriffes im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG findet sich auch bei Tischbein, Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 23 ff.

a) Weiter Betriebsbegriff

Nach dem weiten Betriebsbegriff wurden alle der Erzielung von Gewinneinkünften dienenden Betriebe eines Steuerpflichtigen in Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre zusammengefasst¹⁵⁵. Diese weite Auslegung des Betriebsbegriffes wurde mit dem Gesetzeswortlaut begründet. Das Einkommensteuergesetz würde in allen Paragraphen, in denen sich eine Vorschrift in ihrem Anwendungsbereich auf die Gewinneinkunftsarten beschränkt, die betreffende Kategorie als Betriebe einer Einkunftsart direkt ansprechen. Wird nun, wie in den Fällen der §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, nur der „allgemeine“ Betriebsbegriff verwendet, so soll sich dieser auf sämtliche Betriebe eines Steuerpflichtigen beziehen.

Darüber hinaus wurde – um dieses Auslegungsergebnis zu stützen – auf § 2 Abs. 2 EStG Bezug genommen, wonach es nur auf das Gesamtergebnis der Einkünfte, nicht aber auf das einzelne Betriebsergebnis ankomme. Nach dem weiten Betriebsbegriff liegt eine Entnahme nicht vor, wenn ein Wirtschaftsgut innerhalb des betrieblichen Bereichs eines Steuerpflichtigen von einem Betrieb in einen anderen desselben Steuerpflichtigen übergeht – und (wie aber vom BFH hinzugefügt wird) dabei eine steuerliche Erfassung der im Buchansatz enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist¹⁵⁶. Konsequenterweise werden bei diesem Betriebsbegriff zwischenbetriebliche Entnahmen ausgeschlossen. Eine Entnahme kann – bei dieser Auffassung - begrifflich nur bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen in Betracht kommen.

¹⁵⁵ Vgl. dazu insb. Auler/Schöne, FR 1966, 109 ff.; Hoffmann, FR 1955, 330f.; Oswald, DStZ/A 1972, 361; Sambale, DB 1955, 1128; Schumann, FR 1974, 466

¹⁵⁶ BFH v. 7.10.1974, GrS, a.a.O.; BFH v. 21.06.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537

b) Mittlerer Betriebsbegriff

Der mittlere Betriebsbegriff hat als Betrieb die Gesamtheit aller Einzelbetriebe ein und derselben Einkunftsart desselben Steuerpflichtigen angesehen¹⁵⁷. Nach Ansicht von *Tischbein*¹⁵⁸ folgte die Rechtsprechung kurzzeitig unter Berufung auf den Wortlaut des § 2 EStG dieser Auffassung, forderte jedoch neben der Identität der Einkunftsarten für die unter dem (mittleren) Betriebsbegriff zusammengefassten Betriebe desselben Steuerpflichtigen zusätzlich die Identität der Gewinnermittlungsart¹⁵⁹. Auch in der Literatur wurde der mittlere Betriebsbegriff aus § 2 EStG abgeleitet. Danach soll das Gesetz zwar scharf zwischen den einzelnen Einkunftsarten trennen. Erst das Gesamtergebnis der verschiedenen Quellen einer Einkunftsart würde vom Gesetz jedoch als Einkünfte dieser Einkunftsart bezeichnet werden, woraus gefolgert wurde, dass die einzelnen Quellen einer Einkunftsart eine Einheit bilden.

c) Enger Betriebsbegriff

Demgegenüber ist nach dem engen Betriebsbegriff Betrieb jede einzelbetriebliche Organisation desselben Steuerpflichtigen, gleichgültig, ob mit ihnen Einkünfte derselben oder einer anderen Einkunftsart erzielt werden.

Dieser Betriebsbegriff wurde ursprünglich von der Rechtsprechung entwickelt. Nach der Rechtsprechung des preußischen OVG zum preuß. EStG 1891 bildete jeder vom Steuerpflichtigen selbständig geführte Betrieb eine gesonderte Einkunftsquelle¹⁶⁰. Nach der Kodifikation der Entnahmeregelung in den §§ 32

¹⁵⁷ Plückebaum in Kirchhoff/ Söhn/ Mellinghoff, § 4 Rn. B 10

¹⁵⁸ Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 27

¹⁵⁹ In diesem Sinne: BFH v. 16.03.1967 – IV 72/ 65, BStBl. III 1967, 318; BFH v. 14.04.1967 – VI 9/ 65, BStBl. III 1967, 391; BFH v. 16.07.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175

¹⁶⁰ OVG v. 19.12.1906 – I a 62/06, in St. 13, 200

Abs. 1, 33 Abs. 1 EStG 1920 ging auch der RFH in Fortsetzung dieser Rechtsprechung von einem engen Betriebsbegriff aus. Diese Rechtsprechung wurde in einer ganzen Reihe von Entscheidungen des RFH – auch nach Inkrafttreten des EStG 1934 – bestätigt¹⁶¹.

Auch in der Literatur wurde der enge Betriebsbegriff zunächst aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 EStG abgeleitet. Wenn der Tatbestand des § 4 Abs. 1 EStG von einer Entnahme aus einem Betrieb für betriebsfremde Zwecke „spricht“, kann darunter auch eine Entnahme für Zwecke eines anderen Betriebes desselben Steuerpflichtigen verstanden werden. Als Argumentationsstütze wurde darüber hinaus der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG herangezogen¹⁶². Abweichend von der Rechtsprechung des BFH wurde daher nach dieser Auffassung auch dann eine Entnahme angenommen, wenn die steuerliche Erfassung der stillen Reserven sichergestellt war. Um die Rechtsfolgen im Ergebnis aber einzuschränken, wurde eine teleologische Reduktion von § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG in dem Sinn verlangt, dass von einer Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert abgesehen werden könnte, wenn die „Besteuerung der stillen Reserven“ sichergestellt sei¹⁶³. Dieser Literaturmeinung kann der Vorwurf gemacht werden, dass sie Tatbestand und Rechtsfolge der Entnahme undogmatisch miteinander vermengt.

¹⁶¹ RFH v. 30.10.1940 – VI 129/ 40, RFHE 49, 263; RFH v. 06.01.1943 – VI 319/42, RStBl. 1943, 201

¹⁶² Nach der handelsrechtlichen Beurteilung ist der Umfang des Betriebes auf den einzelnen Betrieb des Steuerpflichtigen festgelegt; vgl. dazu Thiel, Bilanzrecht, S. 9

¹⁶³ Vgl. dazu Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 192 f.; Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, § 4 Rn. B 223 m.w.N.

3. Finaler Entnahmebegriff - Lösungsansätze der Rechtsprechung

a) Die ältere Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des BFH zum finalen Entnahmebegriff geht im Kern zurück auf die erweiterte Auslegung des Betriebsaufgabebegriffes gem. § 16 Abs. 3 EStG und § 18 Abs. 3 EStG (= Totalentnahme) und die damit zusammenhängende Entstrickungsproblematik bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte. Ausgangspunkt ist das Urteil des RFH vom 21.10.1936¹⁶⁴. In dieser Entscheidung hatte der RFH – ohne nähere Begründung – bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte eine Entnahme im Inland angenommen. Das Gericht deutete lediglich an, dass ansonsten die in dem Wirtschaftsgut liegenden stillen Reserven der inländischen Besteuerung verlorengingen.

Die finale Entnahmelehre des BFH ist begrifflich nicht immer klar und eindeutig in seinen Entscheidungen zum Ausdruck gekommen. Der konkrete Gedanke einer finalen Entnahmebegriffes wurde durch den BFH dann erstmals in einem Urteil aus dem Jahr 1960 aufgeworfen. Nach dem Sachverhalt wurde ein Wirtschaftsgut von einem Gewerbebetrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt.

Der BFH sah hier eine Entnahme nicht als gegeben an, weil dies voraussetze, „dass ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt wird; die Entnahme führt zu einer Gewinnverwirklichung, bei der etwaige stille Reserven, die in dem Wirtschaftsgut liegen, innerhalb des Betrie-

¹⁶⁴ RFH v. 21.10.1936 – VI A 473/35, RStBl. 1937, 424

bes erfasst werden“¹⁶⁵. Wird ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen eines anderen Betriebes desselben Unternehmers eingebracht, so liege keine Entnahme vor, weil das Wirtschaftsgut den betrieblichen Bereich nicht verlassen hat. Der BFH sah folglich eine Entnahme immer dann als gegeben an, wenn ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens in das Privatvermögen überführt wurde, wenn also das Wirtschaftsgut den betrieblichen Bereich verlassen hat¹⁶⁶. Nach dem BFH würde die Behandlung dieses Falles als Entnahme dem Gesetzeszweck, die steuerliche Erfassung der stillen Reserven sicherzustellen, zuwiderlaufen. Er trat also mit Blick auf die Rechtsfolge einem nach dem Wortlaut des Gesetzes weitmöglichen Verständnis des Entnahmebegriffes durch eine einengende Interpretation entgegen¹⁶⁷. Im Jahr 1967 begann der BFH¹⁶⁸, den Entnahmebegriff (scheinbar) auszudehnen. Nach diesem Urteil wurde eine Entnahme in einem Fall bejaht, in dem ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut aus einem ihm gehörenden (gewerblichen) Betrieb in einen ihm ebenfalls gehörenden Betrieb der Land- und Forstwirtschaft überführt hatte.

Im weiteren Verlauf seiner Rechtsprechung¹⁶⁹ sollte dann bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Betrieben eines Steuerpflichtigen nur dann keine Entnahme anzunehmen sein, wenn beide Betriebe derselben Einkunftsart angehören, für die der Gewinn nach den gleichen Grundsätzen ermittelt wird; denn – so der BFH – nur in diesen Fällen sei die spätere Versteuerung der in den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven gewährleistet.

¹⁶⁵ BFH v. 30.09.1960 – VI 137/59 U, BStBl. III 1960, 489; der VI. Senat (BFH v. 31.01.1964 – VI 337/62 S, BStBl. III 1964, 240) bestätigte dann seine Rechtsprechung für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem gewerblichen Einzelunternehmen in das Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei einer gewerblich tätigen OHG (obwohl es sich hier um zwei verschiedene Betriebe im Sinne eines mittleren Betriebsbegriffes handelt); diese Rechtsprechung wurde dann auch von den Instanzgerichten angewandt, vgl. z.B. FG München v. 16.12.1964 – II 95/64, EFG 1965, 369

¹⁶⁶ Ein ähnlicher Entnahmebegriff wurde auch in den Einkommensteuerrichtlinien 1972 verwendet; vgl. dazu Absch. 14 Abs. 13 EStRL 1972

¹⁶⁷ Vgl. dazu auch Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B229

¹⁶⁸ BFH v. 16.03.1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318

b) Der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7.10.1974

Im Jahr 1973¹⁷⁰ legte der IV. Senat des BFH dem Großen Senat die Frage zur Entscheidung vor, ob der Strukturwandel eines Betriebes vom Gewerbebetrieb (mit Gewinnermittlung nach § 5 EStG) zu einem landwirtschaftlichen Betrieb (mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG) zur Entnahme des im Betriebsvermögen enthaltenen Grund und Bodens - und damit zur Versteuerung der stillen Reserven - führe¹⁷¹. Der vorliegende Senat ging dabei für die Frage der „Loslösung“ des Wirtschaftsgutes aus dem Betrieb von einem mittleren Betriebsbegriff aus. Eine Entnahme sei – bei dieser Auffassung – nur dann zu verneinen, wenn sichergestellt ist, dass die im Buchansatz der überführten Wirtschaftsgüter ruhenden stillen Reserven später versteuert würden.

Der Große Senat sah in dem von ihm zu entscheidenden Fall des Strukturwandels eine Entnahme nicht als gegeben an¹⁷². Er erwähnt in dieser Entscheidung den engen und weiten Betriebsbegriff, legt sich aber auf keinen Betriebsbegriff fest¹⁷³. Entscheidendes Kriterium für das Vorliegen einer Entnahme sei – so der BFH - ausschließlich, ob die steuerrechtliche Erfassung der stillen Reserven sichergestellt ist. Die seitdem als ständig zu bezeichnende Rechtsprechung des BFH¹⁷⁴ lässt sich bei der Auslegung des Begriffes Entnahme für „betriebsfremde Zwecke“ in erster Linie von der Zweckbestimmung der Entnahmeregelung

¹⁶⁹ BFH v. 16.07.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175

¹⁷⁰ BFH v. 21.02.1973 – IV R 128/71, BStBl. II 1973, 313

¹⁷¹ Der Grund hierfür war die Gefahr, dass die im Grund und Boden enthaltenen stillen Reserven wegen § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG a.F. (i.d.F. bis zum 2. Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und anderer steuerrechtlicher Vorschriften [2. St.Änd.G 1971, BStBl. I 1971, 373]) der Besteuerung verlorengelien; vgl. dazu auch ausführlich Kapitel 2 A.V. 3.

¹⁷² BFH GrS v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168

¹⁷³ BFH GrS v. 7.10.1974, a.a.O.,

¹⁷⁴ Ständige Rechtsprechung vgl. BFH v. 26.04.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732 = BFHE 128, 452; BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448 = BFHE 137, 294; BFH v. 14.06.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 = BFHE 154, 309; BFH v. 13.11.1990 – VIII R 152/86, BStBl. 1991, 94 = BFHE 162, 345; BFH v. 16.02.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 = BFHE 180, 97; BFH v. 25.07.2000 – VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549 = BFHE

leiten, die Inlandsbesteuerung der hier erwirtschafteten (und nur dieser) stillen Reserven zu gewährleisten¹⁷⁵.

4. Umsetzung des „modernen“ Gesetzgebers in § 6 Abs. 5 EStG

Im Ergebnis war mit diesem (mittlerweile überholten) Meinungsstreit über die Reichweite des Betriebsbegriffes für die Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffes wenig gewonnen. Der Betriebsbegriff des § 4 Abs. 1 EStG kann nicht losgelöst von seiner Einordnung in das System der Einkommensbesteuerung betrachtet werden. Die Rechtsprechung war in der Frage, welches Betriebsverständnis dem Entnahmetatbestand zu Grunde zu legen ist, nicht immer eindeutig. Der BFH hatte – nach einigen Stimmen in der Literatur - zunächst den mittleren Betriebsbegriff vertreten¹⁷⁶. Der Große Senat¹⁷⁷ hatte den Begriff dann für mehrdeutig auslegbar angesehen und es demzufolge für gerechtfertigt gehalten, als „Betrieb“ entweder das gesamte betriebliche Vermögen (weiter Betriebsbegriff) anzusehen oder den Begriff nur auf die jeweilige wirtschaftliche Einheit zu beziehen (enger Betriebsbegriff)¹⁷⁸. Der BFH argumentierte dabei ergebnisorientiert im Sinne der von ihm vertretenen finalen Entnahmetheorie, je nachdem ob die Besteuerung der stillen Reserven gefährdet erschien oder nicht. Im Schrifttum wurde vor allem der mittlere¹⁷⁹ und der enge Betriebsbegriff¹⁸⁰ vertreten.

192, 516; BFH v. 21.06.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 = BFHE 196, 59; BFH v. 6.03.2002 – XI R 9/01, BStBl. II 2002, 737 = BFHE 198, 480

¹⁷⁵ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 326

¹⁷⁶ In diesem Sinne BFH v. 16.03.1967 – IV 72/65, BStBl. II 1967,318 = BFHE 88,129; ebenso Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B10

¹⁷⁷ So BFH Grs 1/73, a.a.O.

¹⁷⁸ Tendenziell wurde vom BFH aber ein weite Auslegung des Betriebsbegriffes vertreten.

¹⁷⁹ Früher: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rn. 42b (Ergänzungslieferung: 19. Auflage; Stand April 1989)

¹⁸⁰ Vgl. dazu Nieland in Littmann/ Bitz/ Meincke, § 4 Rn. 52; vgl. auch Tischbein, Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, S. 38, der mit dem System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung argumentiert

Bis zur erstmaligen Kodifikation des § 6 Abs. 5 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002¹⁸¹ für die steuerrechtliche Beurteilung der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsgutes von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen war das weite Betriebsverständnis vorherrschende Ansicht.

Die (steuerrechtlichen) Konsequenzen einer Überführung einzelner Wirtschaftsgüter von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen, weiterhin von Überführungen aus dem eigenen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in dessen Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, ferner von Übertragungen aus dem Betriebsvermögen – oder Sonderbetriebsvermögen - eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt einschließlich der Übertragung aus einem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft waren bis zur erstmaligen Kodifikation des § 6 Abs. 5 EStG nicht (gesetzlich) geregelt.

Die Rechtspraxis beurteilte diese Vorgänge unter dem Gesichtspunkt der Sicherstellung der stillen Reserven auf der Basis des vom BFH entwickelten finalen Entnahmebegriffes aus der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH¹⁸². Ausgehend von dem durch die finale Entnahmetheorie geprägten Betriebsbegriff des BFH wurde auf eine Erfassung der stillen Reserven so lange verzichtet, wie der Steueranspruch gesichert erschien¹⁸³. Die Finanzverwaltung hatte sich dieser Rechtsauffassung im sog. Mitunternehmer-Erlass angeschlossen¹⁸⁴. Sie räumte dem Steuerpflichtigen dabei ein Wahlrecht ein,

¹⁸¹ BGBl. I 1999, 402

¹⁸² BFH GrS 1/73, a.a.O.

¹⁸³ Die finale Betrachtung der Entnahme stellt dabei nur auf die Einkommensteuer, nicht aber auf die Gewerbesteuer ab. Die Buchwertfortführung war nach der Rechtsprechung auch dann möglich, wenn die stillen Reserven nach der Überführung des Wirtschaftsgutes nicht mehr der Gewerbesteuer unterlagen (BFH v. 14.06.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187).

¹⁸⁴ BMF v. 20.12.1977, DB 1978, 29

entweder die Buchwerte fortzusetzen oder die stillen Reserven aufzudecken. Mit Einführung des § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 sollten diese Vorgänge einer gesetzlichen Regelung zugeführt werden. Der Gesetzgeber hat damit die kontrovers geführte Diskussion über die Reichweite des Betriebsbegriffes mit Einführung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zu Gunsten des engen Betriebsbegriffs entschieden und somit dem weiten Betriebsbegriff des BFH eine Absage erteilt.¹⁸⁵

Jede Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen erfüllt daher zunächst einmal den Tatbestand der Entnahme. Nach der Entscheidung des Gesetzgebers vollzieht sich der zwischenbetriebliche Transfer von Wirtschaftsgütern – abweichend von der Grundregel des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG – nicht erfolgswirksam, sondern ganz im Gegenteil zwingend erfolgsneutral zum Buchwert, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist¹⁸⁶.

In diesem Zusammenhang ist noch anzumerken, dass infolge eines „Redaktionsversehens“ § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in dem Zeitraum vom 1.1.1999 bis zum 31.12.2000, in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999, gerade gegenteilig lautete¹⁸⁷. Die Buchwertfortführung war danach für den Fall der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft gegen Gewäh-

¹⁸⁵ Patt in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 6 Rn. R109; Seifert, BuW 2000, 756; nach Ansicht von Wendt in: „Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, S. 39 (FN 124)“ hat sich damit die Rechtsprechung des BFH zum sog. finalen Entnahmebegriff wohl endgültig überlebt.

¹⁸⁶ § 6 Abs. 5 EStG ist daher für die dort genannten Fälle in Konsequenz *lex specialis* zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Der Unternehmer kann das Wirtschaftsgut abweichend hiervon aber aus dem einen Betriebsvermögen (zum Teilwert) entnehmen und gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu einem späteren Zeitpunkt in das andere Betriebsvermögen mit dem Teilwert einlegen. Zur Vermeidung von Besteuerungslücken ist der Einlagewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG auf den Wert der Entnahme begrenzt. Im Ergebnis ist es daher m.E. sachlich nicht zutreffend, wenn behauptet wird, dass das ursprünglich bestehende Wahlrecht des Mitunternehmererlasses mit Einführung des § 6 Abs. 5 EStG vollständig abgeschafft worden wäre.

¹⁸⁷ So Begründung zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F.d. StEntlG v. 24.03.1999, BGBl. I 1999, 402; vgl. auch Glanegger in Schmidt, EStG § 6 Rn. 532 (25. Auflage)

rung von Gesellschaftsrechten ausgeschlossen. Die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven mussten im Einbringungszeitpunkt aufgedeckt werden. Dies war nach einhelliger Meinung aber ein „gewolltes“ Redaktionsversehen des Gesetzgebers. Ziel des § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 war es unter anderem auch, die vom BFH entwickelte finale Entnahmelehre und die hierzu ergangene Rechtsprechung einzuschränken¹⁸⁸. Das Steuersenkungsgesetz vom 01.01.2001¹⁸⁹ revidierte diesen gesetzgeberischen „Fehler“ und stelle den früher geltenden Rechtszustand wieder her, allerdings nicht rückwirkend auch für die Jahre 1999/2000, sondern erst mit Wirkung ab dem 01.01.2001. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG wurde dann im Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts¹⁹⁰ dahingehend sprachlich präzisiert, dass die ursprüngliche Wortfassung, in der von einer „Übertragung von Wirtschaftsgütern“ gesprochen wurde, was auch für einen Tausch im Sinne von § 6 Abs. 6 EStG hätte gelten können, durch die Formulierung „Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten „ersetzt worden ist“¹⁹¹.

5. Ergebnis

Der dem Einkommensteuerrecht zu Grunde liegende Betriebsbegriff beschreibt eine organisatorische Wirtschaftseinheit, der neben persönlichen vor allem auch sachliche Mittel, nämlich die Wirtschaftsgüter des Betriebes, das heißt das Betriebsvermögen, zuzuordnen sind. So kann ein Wirtschaftsgut nur dann zu-

¹⁸⁸ Vgl. dazu Begründung zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) – BT-Drucks. 14/6882, 33

¹⁸⁹ BT-Drucks. 14/3760 vom 6.7.2000 (Beschlussempfehlung Vermittlungsausschuss); BT-Drucks. 14/366 vom 16.5.2000 (Beschlussempfehlung Finanzausschuss Bundestag)

¹⁹⁰ Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts UntStFG, BGBl. I 2001, 3858; Die Neufassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gilt gem. § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStFG nunmehr (klarstellend) auch für Tauschvorgänge (d.h. auch bei Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) als *lex specialis* und ist gem. § 52 Abs. 16a EStG i.d.F. des UntStFG erstmals auf Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 anzuwenden. Diese Regelung bedeutet eine Klarstellung zur Formulierung des Gesetzestextes in der Form des Steuersenkungsgesetzes; vgl. dazu z.B. auch BMF v. 7.6.2001 – IV A 6, 2241-52/01

¹⁹¹ Vgl. zu den Einzelheiten dieser Regelung Kapitel 4 C.

mindest gewillkürtes Betriebsvermögen sein, wenn es auch objektiv geeignet ist, dem Betrieb zu dienen¹⁹².

Darüber hinaus ist der Betriebsbegriff des EStG aber auch tätigkeitsbezogen und damit als Handlungstatbestand auch subjektiv zu bestimmen. Insoweit kann allgemein als Betrieb im Sinne des EStG „die auf Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtete organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit“ verstanden werden¹⁹³. Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist – auch durch die eindeutige Entscheidung des Gesetzgebers mit Einführung von § 6 Abs. 5 EStG – der sog. enge Betriebsbegriff zu Grunde zu legen.

III. Tatbestandsmerkmal „betriebsfremder Zweck“ - Abgrenzung Betriebsphäre / Privat- bzw. betriebsfremde Sphäre

Das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen ist nur dann als Entnahme zu werten, wenn der Unternehmer die ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter „für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“ verwendet (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Zunächst ist die Frage aufzuwerfen, ob diesem Tatbestandsmerkmal, neben den Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ noch eine eigenständige Bedeutung beizumessen ist. Mit dem Tatbestandsmerkmal „für sich und seinen Haushalt“ wird zunächst die Privatsphäre des Steuerpflichtigen umschrieben. Dazu zählen in erster Linie er selbst, seine Familie, sein Haushalt, seine Verwandten und Freunde. Unter anderen „betriebsfremden Zwecken“ müssen Zwecke eines anderen Be-

¹⁹² Vgl. dazu BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985

¹⁹³ BFH v. 13.10.1988 – IV R 136/85, BStBl. II 1989, 7

etriebes verstanden werden. Bei der Entnahme für andere „betriebsfremde Zwecke“ ändert sich die subjektive Zuordnung, weil das Wirtschaftsgut einem anderen Gewinnermittlungssubjekt (Betrieb) zugewiesen wird. Mit dem Wegfall der persönlichen Zuordnung des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen wird eine Loslösung des Wirtschaftsgutes aus dem Betrieb verwirklicht, so dass hierin eine Entnahme zu sehen ist. Es ist steuerrechtlich im Grundsatz nicht zulässig, stille Reserven auf ein anderes Steuersubjekt zu übertragen¹⁹⁴.

Kennzeichnend für das Tatbestandsmerkmal „betriebsfremder Zweck“ ist daher die Überführung von Wirtschaftsgütern, Nutzungen und Leistungen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Ob darin auch eine Entnahme zu sehen ist, ist durch Auslegung zu bestimmen. Richtschnur für die Auslegung ist bei Sachentnahmen die Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven, bei Nutzungsentnahmen ist es das Veranlassungsprinzip.

Eine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken liegt immer dann vor, wenn sie dieselben rechtlichen Auswirkungen hat wie die Entnahme zu privaten Zwecken. Sie muss also zu einer Änderung der objektiven und subjektiven Zuordnung der entnahmefähigen Wirtschaftsgüter, Nutzungen und Leistungen führen¹⁹⁵. Eine Änderung der subjektiven Zuordnung setzt grundsätzlich einen Rechtsträgerwechsel durch eine Verwendung in einem anderen Betrieb voraus. Eine Entnahme ist folglich dann verwirklicht, wenn das Wirtschaftsgut auf Grund der Überführung in ein anderes Betriebsvermögen einem anderen Gewinnermittlungssubjekt zuzuordnen ist, es sei denn, der Gesetzgeber hat (bei der Sachentnahme) ausnahmsweise ein Überspringen von stillen Reserven ausdrücklich zugelassen¹⁹⁶. Entscheidend kommt es auf die Definition des Be-

¹⁹⁴ Sog. Subjektsteuerprinzip, BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15

¹⁹⁵ Meurer in Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, § 4 Rn. 342

¹⁹⁶ Vgl. dazu insbesondere auch die Ausführungen in Kapitel 4 C.

triebsbegriffes an¹⁹⁷. Der Betriebsbegriff im Sinne des Tatbestandsmerkmal „betriebsfremder Zweck“ unterscheidet sich nicht von dem sonst in § 4 EStG verwendeten Betriebsbegriff¹⁹⁸.

In der historischen Entwicklung findet sich ein vergleichbares Tatbestandsmerkmal erstmals in § 32 Abs. 1 EStG 1920¹⁹⁹. Hiernach war den Betriebseinnahmen der Wert der Gegenstände hinzuzurechnen, die der Steuerpflichtige aus seinem Betrieb für sich und seinen Haushalt oder für andere Zwecke entnommen hatte, die außerhalb des Betriebes lagen. Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 EStG 1925 war den Betriebseinnahmen *„der Wert der Gegenstände, Ausbeuten, Nutzungen und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige aus seinem Betriebe für sich und seinen Haushalt und für andere Zwecke, die außerhalb des Betriebes liegen, entnommen hat“*, hinzuzurechnen. Mit dem EStG 1934 wurde in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG 1934 der noch heute gültige Begriff des betriebsfremden Zwecks eingeführt. Die im Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ausdrücklich genannte Entnahme des Steuerpflichtigen für sich oder seinen Haushalt sollen nach allgemeiner Meinung nur eine beispielhafte Aufzählung für einen betriebsfremden Zweck darstellen und das Veranlassungsprinzip an dieser Stelle konkretisieren²⁰⁰. Das Tatbestandsmerkmal „betriebsfremder Zweck“ bildet daher eine Art „Oberbegriff“ für die Entnahmeziele. Beinhaltet ist die Überführung von Wirtschaftsgütern, Nutzungen und Leistungen in die private Sphäre des Steuerpflichtigen (*Entnahmen für sich oder den Haushalt des Steuerpflichtigen*), aber auch in ein anderes Betriebsvermögen (*andere „betriebsfremde Zwecke“*).

¹⁹⁷ Vgl. zur ausführlichen Darstellung des Betriebsbegriffes Kapitel 2 B. I.

¹⁹⁸ Vgl. dazu auch Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B224 und die Ausführungen in II. dieses Kapitels.

¹⁹⁹ Vgl. dazu Kapitel 2 A. II.

²⁰⁰ Vgl. dazu auch die weiteren Ausführungen zum Veranlassungsprinzip in Kapitel 3 B. IV. und Kapitel 5.

1. Überführung in den privaten Bereich

Eine Entnahme liegt immer vor bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem betrieblichen in den privaten Bereich, z.B. bei Übertragung eines Betriebsgrundstücks durch schenkweise Übereignung auf einen Dritten²⁰¹. In einem solchen Fall vollzieht sich mit der Schenkung der Übergang von der betrieblichen in die private Sphäre des Übertragenden. Die Wertabgabe in den Privatbereich des Steuerpflichtigen hat in jedem Fall die steuerpflichtige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge²⁰². Als Entnahme des Steuerpflichtigen „für sich oder seinen Haushalt“, ist daher insbesondere auch die Verwendung von Waren oder Erzeugnissen, Nutzungen oder Leistungen aus dem eigenen Betrieb für den persönlichen Gebrauch zu beurteilen²⁰³.

2. Überführung in einen anderen Betrieb

Eine Wertabgabe zu betriebsfremden Zwecken liegt dagegen nicht vor, wenn ein Wirtschaftsgut von einem Betrieb des Steuerpflichtigen in einen anderen - ihm ebenfalls gehörenden - Betrieb überführt wird. Eine Entnahme aus dem einen und eine Einlage in den anderen Betrieb ist nicht gegeben²⁰⁴. Die stillen Reserven, die in dem überführten Wirtschaftsgut ruhen, sind daher nicht als Entnahmegewinn zu versteuern, sofern die Besteuerung der stillen Reserven in dem anderen Betrieb gesichert ist²⁰⁵.

²⁰¹ Vgl. dazu BFH v. 5.5.1983 – IV R 43/80, BStBl. II 1983, 631

²⁰² Dies ist Folge des sog. Einkünfte dualismus; vgl. dazu nachfolgend unter Kapitel 3 A.

²⁰³ Vgl. dazu auch Meurer in Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, § 4 Rn. 341

²⁰⁴ BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537

²⁰⁵ Früher Folge der finalen Entnahmerechtsprechung: BFH v. 07.10.1974, a.a.O.; BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187, heute gesetzlich geregelt: § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG.

Entsprechend ist auch ein Zuordnungswechsel zwischen dem Einzelbetriebsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen²⁰⁶ oder zwischen dem Sonderbetriebsvermögen an Mitunternehmerschaften desselben Steuerpflichtigen gewinnneutral (Buchwertfortführung; § 6 Abs. 5 S. 2 EStG).

Nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG²⁰⁷ sind nunmehr auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung auch bei unentgeltlicher Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter oder bei Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten von Mitunternehmern auf Mitunternehmerschaften²⁰⁸ und umgekehrt oder zwischen Mitunternehmern zwingend die Buchwerte fortzuführen, obwohl es hier zur Übertragung der stillen Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen kommt und somit die Besteuerung beim übertragenden Steuerpflichtigen nicht gesichert ist²⁰⁹. Die Buchwertfortführung wird für diese Fälle in zweifacher Hinsicht wieder eingeschränkt: Der Teilwert ist rückwirkend anzusetzen, wenn das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb der 3-jährigen Sperrfrist veräußert oder entnommen wird (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG). Der Teilwert²¹⁰ ist stets anzusetzen, soweit der Anteil an einer Körperschaft (Personenvereinigung oder Vermö-

²⁰⁶ Als (notwendiges oder gewillkürtes) Sonderbetriebsvermögen werden Wirtschaftsgüter bezeichnet, die zivilrechtlich und wirtschaftlich oder nur wirtschaftlich (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, wenn sie dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (sog. Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zumindest förderlich sind (sog. Sonderbetriebsvermögen II). Dies folgt nach h.M. unmittelbar aus dem Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 EStG (und auch § 6 Abs. 5 EStG) bzw. dem Zweck dieser Vorschrift, einen Mitunternehmer einem Einzelunternehmer insoweit gleichzustellen, als das Gesellschaftsrecht nicht entgegensteht; vgl. dazu Wacker in Schmidt, EStG § 15 Rn. 506 m.w.N..

²⁰⁷ In der Fassung des UntStFG v. 20.12.2001, BStBl. I 2002, 35

²⁰⁸ Mitunternehmer ist, wer auf Grund eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses oder wirtschaftlich damit vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (vgl. dazu z.B. BFH GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616); Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen; Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche (oder dieser wirtschaftlich vergleichbare) Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg eines Gewerbebetriebes, in der Regel durch Beteiligung am Gewinn oder Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswertes, wenigstens bei Auflösung der Gesellschaft – vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 15 Rn. 262 f.

²⁰⁹ Hierin wird ein Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip gesehen, vgl. dazu Fischer in Kirchhoff § 6 Rn. 186a und Ausführungen unter Kapitel 4

²¹⁰ Vgl. zum Teilwertbegriff Kapitel 2 C. I. 1.

genmasse) an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich dieser erhöht (Überspringen stiller Reserven auf eine Kapitalgesellschaft; § 6 Abs. 5 S. 5 EStG).

3. Überführung in eine ausländische Betriebsstätte

a) Rechtslage vor dem Veranlagungszeitraum 2006

Bei Überführung eines Wirtschaftsguts von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte²¹¹, deren Gewinn auf Grund eines DBA von der inländischen Besteuerung freigestellt wird (Freistellungsmethode)²¹² und dem Besteuerungsrecht des ausländischen Staats unterliegt, war - wegen des Ausscheidens der stillen Reserven aus der deutschen Besteuerungshoheit - von einer Entnahme auszugehen. Die Bewertung der Entnahme erfolgte gem. Tz. 2.6.1 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999²¹³ zu Fremdvergleichspreisen²¹⁴ im Zeitpunkt der Überführung. Bei Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens waren die stillen Reserven aus Billigkeitsgründen im Zeitpunkt der Über-

²¹¹ Im internationalen Recht bestimmt § 12 AO den Betriebsstättenbegriff. Nach § 12 S. 1 AO ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Die Grundaussage des § 12 Satz 1 AO wird durch die nicht abschließende Katalogaufzählung des § 12 Satz 2 AO konkretisiert. Für das Abkommensrecht definiert Art. 5 Abs. 1 OECD-MA die Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Trotz des unterschiedlichen Wortlauts stimmen der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO und der des Art. 5 OECD-MA (OECD-MA 2005 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen; Stand: 15. Juli 2005) inhaltlich überein; vgl. auch BMF-Schreiben vom 24.12.1999, Tz. 1.2.1.1, BStBl. I. 1999, 1076 zum früheren OECD-MA. Der Betriebsstättenbegriff hat insoweit aber keine Änderung erfahren.

²¹² Art. 23a Abs. 1 OECD-MA 2005 bestimmt den Grundsatz der Freistellungsmethode (Befreiungsmethode). Bezieht danach eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem OECD-MA im anderen Vertragsstaat besteuert werden, nimmt der erstgenannte Staat diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

²¹³ BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze).

²¹⁴ Der Fremdvergleichspreis ist der von fremden Dritten unter gleichen Bedingungen zu erwartende Preis und entspricht dem gemeinen Wert (§ 9 BewG); ebenso Heinicke in Schmidt, EStG, § 4g Rn. 7 und nachfolgende Ausführungen in Kapitel 2 C. II.

führung noch nicht zu besteuern, sondern zunächst durch einen Merkposten (Ausgleichsposten) in einer Nebenrechnung zu neutralisieren. Der Merkposten war bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der ausländischen Betriebsstätte erfolgswirksam aufzulösen²¹⁵. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens war der Merkposten ungeachtet eines Ausscheidens aus der Betriebsstätte jedenfalls zehn Jahre nach der Überführung erfolgswirksam aufzulösen.

Umstritten blieb, ob § 6 Abs. 5 EStG auch die Fälle der Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte erfasste. Ging man von der Anwendbarkeit dieser Bestimmung auf diese Sachverhalte aus, führte dies dazu, dass eine Entnahme anzunehmen und diese mangels Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten war.²¹⁶ Die wohl herrschende Meinung lehnte dies aber ab, weil es sich bei einer Betriebsstätte nicht um ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen handeln würde, sondern weil Stammhaus und Betriebsstätte Teile eines einheitlichen Betriebes darstellen^{217 218}.

²¹⁵ BMF-Schreiben vom 24.12.1999, Tz. 2.6.1 lit. a und b, BStBl. I 1999, 1076

²¹⁶ Dies wurde nach h.M. zumindest dann angenommen, wenn das Wirtschaftsgut in ein Land mit DBA unter Anwendung der Freistellungsmethode überführt wurde.

²¹⁷ Buciek, § 6 Abs. 5 EStG im außersteuerlichen Kontext, DStZ 2000,636 ff.; Glanegger in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 513, Buciek, Grenzüberschreitender Betriebsvermögenstransfer, in Piltz/ Schaumburg, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, S. 47 ff. m.w.N.; im Ergebnis liegt dann eine Entnahme vor, auf welche die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, a.a.O., Anwendung findet.

²¹⁸ Die Diskussion dieses Meinungsstreites ist mittlerweile nur noch von rechtshistorischer Bedeutung, da mit Inkrafttreten des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), BGBl. I 2006, 2782 am 07.12.2006, eine entnahmegleicher Vorgang immer auch dann vorliegt, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG in der Fassung nach Inkrafttreten des SEStEG); das BMF-Schreiben vom 24.12.1999, a.a.O. dürfte sich daher im wesentlichen überholt haben; zu den Einzelheiten der Neuregelung vgl. nachfolgend unter lit. b. und Kapitel 4.

Keine Entnahme lag dagegen bei Überführung in einen Nicht-DBA-Staat bzw. in ein Land, mit dem im DBA die Anwendung der Anrechnungsmethode²¹⁹ vereinbart ist, da in diesem Fall die Erfassung der stillen Reserven im Inland weiterhin gesichert war²²⁰. Ebenso wurde eine Entnahme verneint, wenn durch nachträglichen Abschluss eines DBA das Besteuerungsrecht der BRD ausgeschlossen wurde, da es hier an der Entnahmehandlung fehlen sollte²²¹.

b) Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2006

Durch das SEStEG wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006²²² nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG folgende „neue“ Sätze 3 und 4 eingefügt:

„Einer 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 Wirtschaftsgutes gleich. Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen

²¹⁹ Nicht-DBA-Staat meint insoweit, dass mit dem ausländischen Staat kein DBA abgeschlossen wurde. Für diesen Fall ordnet § 34c EStG nach nationalem Recht die Anwendung der Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung an. Nach § 34c Abs. 1 S. 1 EStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen worden, die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Für den Fall des Bestehens eines DBA mit Anrechnungsmethode bestimmt Art. 23B Abs. 1 OECD-MA 2005 dieselbe Rechtsfolge. Bezieht danach eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem OECD-MA in dem anderen Staat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen oder vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen entspricht.

²²⁰ BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; BMF, Schreiben v. 12.02.1990, BStBl. I 1990, 72, insoweit sieht auch § 6 Abs. 5 EStG die Bewertung mit dem Buchwert vor.

²²¹ So BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 und auch Wassermeyer DB 2003, 2616, der weitergehend eine Entnahme in diesen Fällen grds. ablehnt, da nach seiner Ansicht eine Gefährdung stiller Reserven im Ergebnis erst gar nicht eintrete, da die BRD das Besteuerungsrecht der bis zur Übertragung des Wirtschaftsgutes entstandenen stillen Reserven behalte.

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

§ 4 Abs. 1 Satz 3 in der Fassung des SEStEG sieht nunmehr vor, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsgutes einer Entnahme (zum gemeinen Wert) gleichsteht. Ist nach den gesetzlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung die spätere Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt, so können diese stillen Reserven in bestimmten Fällen – abweichend von allgemeinen Realisationstatbeständen wie Verkauf, Tausch oder (verdeckte) Einlage – schon zu einem früheren Zeitpunkt versteuert werden.

Dies gilt insbesondere, wenn in einem grenzüberschreitenden Besteuerungsfall, entweder durch einen tatsächlichen Akt (wie den Wegzug) oder einen rechtlichen Akt (z.B. Umwandlung), das inländische Besteuerungsrecht für in der Vergangenheit gebildete stille Reserven droht, entweder wegzufallen oder zumindest eingeschränkt zu werden. Mit einer derart fiktiven Entnahme hat der Gesetzgeber nunmehr den Ersatzrealisationstatbestand „Entstrickung“ gesetzlich kodifiziert mit der Folge, dass bei Verlust des deutschen Besteuerungs-

²²² Nach § 52 Abs. 8b EStG gilt § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 „neu“ für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. Kapitel 4 C.

rechts eine Sofortbesteuerung der stillen Reserven – vorbehaltlich der Regelung in § 4g EStG ohne Realisation eintreten soll²²³. Grundsätzlich führt diese Fiktion zur vollen Gewinnbesteuerung in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und gemeinen Wert²²⁴ und gilt für alle entnahmefähigen Wirtschaftsgüter im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG²²⁵. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns kann auf unwiderruflichen Antrag durch Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4 g EStG n.F. aufgeschoben werden bei

- Überführung von Anlagevermögen
- in eine eigene Betriebsstätte im EU-Mitgliedstaat
- durch unbeschränkt Steuerpflichtige.

Der Ausgleichsposten ist im Jahr der Bildung und in den 4 folgenden Wirtschaftsjahren jeweils mit 20 % aufzulösen²²⁶. Eine Sofortauflösung des Ausgleichspostens erfolgt, wenn

- das Anlagegut aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen oder aus der EU-Besteuerungshoheit ausscheidet oder
- bei Aufdeckung der stillen Reserven des Anlageguts im Ausland.

4. Zusammenfassung

Der BFH leitet aus dem Tatbestandsmerkmal „betriebsfremder Zweck“ seinen finalen Entnahmebegriff ab. Der Entnahmetatbestand bezweckt neben der Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre auch die steuerliche Erfas-

²²³ Vgl. dazu auch Stadler/Elser, Der Regierungsentwurf des SEStEG. Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG“, BB 2006, 18 ff.

²²⁴ Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 EStG n.F. sind Entnahmen gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

²²⁵ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 329

²²⁶ § 4 g EStG war im ursprünglichen Referentenentwurf noch nicht enthalten, insoweit war in Abkehr von den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, a.a.O., eine Sofortversteuerung der stillen Reserven vorgesehen. § 4 g EStG wurde erst nach Kritik und auf Grund europarechtlicher Bedenken im weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgenommen.

sung der stillen Reserven. Im Sinne dieser Rechtsprechung ist der Entnahmetatbestand auch dann erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere Erfassung der im Buchwertansatz des jeweiligen Wirtschaftsgutes enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist. Bei der Auslegung des Begriffs Entnahme für betriebsfremde Zwecke im Zusammenhang mit der Überführung von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen hatte sich die Rechtsprechung früher bewusst vom Betriebsbegriff gelöst. Diese Rechtsprechung blieb stets umstritten²²⁷.

Der „moderne“ Gesetzgeber hat mit Einführung von § 6 Abs. 5 EStG zumindest für den Bereich der Sachentnahme dem BFH im Wesentlichen Recht gegeben. Für den Fall der Nutzungsentnahme ist entsprechend deren Zweck die Auslegung des Begriffes „betriebsfremd“ durch das Veranlassungsprinzip zu bestimmen. Private Vorgänge dürfen den Gewinn nicht verändern. Dabei darf es im Ergebnis keine Rolle spielen, ob ein solcher Vorgang von vornherein nicht gebucht wird (z.B. über § 4 Abs. 4 EStG oder § 12 EStG) oder ob eine Korrektur durch Entnahme respektive Einlage erfolgt. Die Vorschrift des § 12 EStG ist daher nicht nur für den Abzug von Betriebsausgaben, sondern auch für die Zuordnung zum Betriebsvermögen von Bedeutung²²⁸.

Mit der Einführung des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG in der Fassung des SEStEG hat der Gesetzgeber nun – nach einigen vergeblichen Anläufen in der Vergangenheit – einen Entstrickungstatbestand für den Fall geschaffen, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Inland ausgeschlossen oder beschränkt wird. Solche Vorgänge werden nunmehr einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleichgestellt (Entnahmefiktion). Im Ergebnis wurde die bisherige Rechtsprechung des BFH kodifiziert, aber auch erweitert, da ein allgemeines

²²⁷ Vgl. zur finalen Entnahmelehre ausführlich Kapitel 4

²²⁸ Vgl. dazu auch Dreseck in Schmidt, EStG, § 12 Rn. 1

Entstrickungsprinzip in diesen Fällen bislang mangels gesetzlicher Grundlage nicht angenommen werden konnte²²⁹.

IV. Entnahmehandlung

1. Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen

Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen endet mit dem Fortfall der Voraussetzung für die Begründung von Betriebsvermögen, nämlich mit dem Fortfall der persönlichen Zuordnung zum Betriebsinhaber und/oder der final/funktionalen Beziehung zum Betrieb oder – bei gewillkürtem Betriebsvermögen – mit der Entwidmung²³⁰.

a) Fortfall der persönlichen Beziehung

Der persönliche Zusammenhang und damit die persönliche Zuordnung eines Wirtschaftsgutes wird gelöst durch entgeltliche Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung (Schenkung oder Erbschaft²³¹) auf einen Betriebsfremden, d.h. auf ein Rechtssubjekt, welches bilanzrechtlich nicht Träger des Unternehmens ist.

b) Fortfall der sachlichen Beziehung

Ein Wirtschaftsgut verliert die sachliche Beziehung zum Betrieb nur durch Entnahme oder die Überführung ins Privatvermögen im Rahmen der Betriebsaufgabe (Globalentnahme, § 16 Abs. 3 EStG). Wirtschaftsgüter des ge-

²²⁹ Vgl. ausführlich zur Umsetzung des SEStEG und zur finalen Entnahmerechtsprechung Kapitel 4.

²³⁰ So auch Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B195 u. 203

willkürten Betriebsvermögens können in das Privatvermögen überführt werden, ohne dass ihre Funktion sich ändert (Entwidmung). Es genügen Entnahmewille und Entnahmehandlung, wobei der Entnahmewille allein darauf gerichtet sein muss, das Wirtschaftsgut nunmehr außerbetrieblich zu nutzen. Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens können nicht durch eine reine Ausbuchung ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen verlieren²³², da ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen von ihrer buchmäßigen Behandlung unabhängig ist. Vielmehr muss die Nutzung derart geändert werden, dass sie den Charakter gewillkürten Betriebsvermögens oder notwendigen Privatvermögens annehmen²³³. Dagegen liegt in der Regel keine Entnahme des Wirtschaftsgutes vor bei z.B. Einstellung der betrieblichen Nutzung, vorübergehender oder anteiliger Privatnutzung, Belastung für private Zwecke bzw. auch einer Verpachtung des Betriebes.

Häufiges Streitthema in diesem Zusammenhang sind landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, die oft hohe stille Reserven enthalten, und die damit einhergehenden Fragen nach der Fortführung des landwirtschaftlichen Betriebes. Erfahrungsgemäß gehen diese Grundstücke im Wege des Erbgangs oder der vorweggenommenen Erbfolge auf die nächste Generation über, die in der Regel selbst keine (Vollzeit-) Landwirtschaft mehr betreibt. Aus diesem Grund kommt es zu Umstrukturierungsmaßnahmen bzw. Betriebsverpachtungen. Die Finanzverwaltung möchte hierbei regelmäßig eine Entnahme bzw. Betriebsaufgabe annehmen, die dann die Versteuerung der stillen Reserven zur Folge hat. Der BFH²³⁴ hat diese Fragen mittlerweile eindeutig entschieden, so dass ohne ausdrückliche Entnahmehandlung die Eigenschaft der landwirtschaftlichen Grundstücke als notwendiges Betriebsvermögen auch dann nicht verlorenght,

²³¹ Verlust des zivilrechtlichen und/ oder wirtschaftlichen Eigentums BFH v. 27.08.1992 - IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225

²³² Vgl. dazu BFH v. 10.07.1974 – I R 223/70, BStBl. II 1974, 736 = BFHE 121, 135; BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315 = BFHE 121, 135

²³³ Vgl. dazu Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B206

²³⁴ BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91

wenn eine ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr möglich ist. Ebenso führt die Veräußerung oder Zerstörung der Hofstelle (die regelmäßig eine notwendige Betriebsgrundlage darstellt) nicht zu einer Entnahme bzw. Betriebsaufgabe²³⁵. Dies gilt selbst bei Fortfall der Gewinnerzielungsabsicht und des damit verbundenen Eintritts der Liebhaberei bzw. einer irreversiblen Umgestaltung der Hofstelle²³⁶.

c) Lösung des tatsächlichen Betriebszusammenhangs durch Verlust

Ob die Betriebsvermögenseigenschaft durch Verlust (Untergang, Zerstörung, Diebstahl, Unterschlagung) beendet wird, hängt von den tatsächlichen Umständen ab. Die Details sind umstritten. Der VIII. Senat hat nun, wie ausgeführt, in seinem Vorlagebeschluss an den Großen Senat²³⁷ die Frage aufgeworfen, ob auch im Fall der Nutzungsentnahme das Wirtschaftsgut, im vorliegenden Fall der betriebliche PKW, der während einer Privatfahrt zerstört oder erheblich beschädigt wird, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet bzw. die im Zeitpunkt des Verlustes in dem Wirtschaftsgut „angesammelten“ stillen Reserven der Besteuerung unterliegen sollen. Der Verlust stiller Reserven, sei es durch Zerstörung, Diebstahl, Unterschlagung oder vergleichbarer Vorgänge, führt beim Steuerpflichtigen nicht zu einer Erhöhung der individuellen Leistungsfähigkeit²³⁸.

2. Handlungserfordernis als Voraussetzung der Entnahme

Voraussetzung der Entnahme als laufender Geschäftsvorfall des Betriebes ist zum einen der Willensentschluss, die Verknüpfung des Wirtschaftsgutes mit dem Betrieb zu lösen, sowie zum anderen eine Entnahmehandlung, durch die

²³⁵ BFH v. 26.06.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755

²³⁶ BFH v. 06.03.2006 – IV B 82/04

²³⁷ BFH v. 23.01.2001, a.a.O.

dieser Entwidmungswille unmissverständlich bekundet wird²³⁹. Eine besondere Form ist nicht vorgeschrieben. Die Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen kann dabei entweder in einem konkludenten (schlüssigen) oder in einem ausdrücklichen Verhalten des Steuerpflichtigen liegen²⁴⁰. An die Eindeutigkeit der Entnahmehandlungen werden zu Recht strenge Anforderungen gestellt²⁴¹. Schlüssiges Verhalten des Steuerpflichtigen muss aber immer wirtschaftsgutbezogen sein, so dass bereits auch aus diesem Grund eine Entnahmehandlung z.B. durch Umschlag des Betriebes in Liebhaberei ausscheidet²⁴².

Die Entnahmehandlung wirkt sich also unmittelbar auf die Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes als Betriebsvermögen aus. Ein Wirtschaftsgut scheidet aus dem Betriebsvermögen aus, wenn entweder die persönliche Zurechnung zum Betriebsinhaber oder die sachliche Beziehung zum Betrieb entfällt. In subjektiver Hinsicht setzt die Entnahme somit den Willen des Steuerpflichtigen zur Entwidmung des Wirtschaftsgutes voraus²⁴³.

Eine unmissverständliche Entnahmehandlung durch schlüssiges Verhalten ist z.B. gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Nutzung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens derart ändert, dass es nach der Nutzungsänderung nicht mehr dazu bestimmt und geeignet ist, den Betrieb zu fördern, mithin selbst die Voraussetzung von gewillkürten Betriebsvermögen nicht mehr erfüllt. Bei notwendigem Betriebsvermögen setzt die Entnahme eine tatsächliche Funktionsänderung voraus. Bei gewillkürtem Betriebsvermögen wird die betriebliche Zweckbestimmung durch Änderung des Nutzungswillens aufgehoben.

²³⁸ Vgl. dazu ausführlich Kapitel 5

²³⁹ Wacker in Blümich, EStG, § 4 Rn. 183

²⁴⁰ BHF v. 7.10.1974 GrS 1/73, a.a.O.; BFH v. 9.08.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128

²⁴¹ BFH v. 26.06.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755 unter 3d der Entscheidungsgründe

²⁴² Vgl. Jakob, EStG, § 4 Rn. 815

²⁴³ Plückebaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 203, BFH v. 31.01.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395

Die unmissverständliche Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen muss von einem Entnahmewillen getragen sein. Nicht notwendig ist ein Rechtsfolgenbewusstsein des Steuerpflichtigen, sondern lediglich der Wille, das Wirtschaftsgut fortan z.B. zur Erzielung von privaten Einnahmen oder zu einkommensteuerrechtlich irrelevanten Zwecken einzusetzen. Der Entnahmewille muss kein rechtsgeschäftlicher Wille sein. Ausreichend ist bereits ein natürlicher Handlungswille, der sich aber mit einem rechtsgeschäftlichen Willen (z.B. bei einer Schenkung, beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft) decken kann²⁴⁴.

Der bloße Willensentschluss reicht zur Verwirklichung des Entnahmetatbestandes aber noch nicht aus. Die Entwidmungsentscheidung bedarf noch eines tatsächlichen Vollzugs, mittels dessen der final-funktionale Veranlassungszusammenhang und damit die Einordnung des Wirtschaftsguts in den betrieblichen Organismus auch tatsächlich beendet wird. Die Anforderungen, die an die Entnahmehandlung gestellt werden, hängen dabei auch ganz wesentlich von der Art des Betriebsvermögens ab. Bei Wirtschaftsgütern des notwendigen Betriebsvermögens ist neben dem gedanklichen Entwidmungsakt eine Funktionsänderung erforderlich²⁴⁵. Darauf kann bei Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens verzichtet werden, denn hier kommt es neben der objektiven Eignung, dem Betriebsvermögen zu dienen, vor allem auf die subjektive Bestimmung zu diesem Zweck an. Dieser Widmungsakt kann durch einfache Entwidmung rückgängig gemacht werden. Im Fall der Nutzungsentnahme stellt die außerbetriebliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes noch keine Entnahme dieses Wirtschaftsguts selbst dar, wenn die Nutzung für außerbetriebliche Zwecke nur vorübergehend erfolgt und diese Absicht objektiv in Erscheinung tritt.

²⁴⁴ Vgl. Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B248

²⁴⁵ BFH v. 17.01.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; Woerner, StbJG 1974/1975, 321 m.w.N.

3. Substituierende (Rechts-) Vorgänge

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung einen Rechtsakt (bzw. präziser: die Rechtsfolge eines mittelbaren tatsächlichen Geschehens) als Ersatz für eine Entnahmehandlung anerkannt, wenn dieser das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheiden lässt, durch ihn seine Verknüpfung mit dem Betrieb gelöst wird bzw. das Wirtschaftsgut dadurch seine Betriebsvermögenseigenschaft verliert²⁴⁶. Entscheidend ist nach dem BFH, dass die Rechtsakte in ihrer Wirkung mit einer Entnahmehandlung vergleichbar sind, wobei es dem BFH aber in erster Linie darauf anzukommen scheint, dass die stillen Reserven steuerlich erfasst werden²⁴⁷. Es müssen folglich außersteuerrechtliche Normen einwirken, durch die die Trennung des Wirtschaftsgutes vom Betrieb zumindest (mit-) bewirkt wird²⁴⁸. Es geht hier vor allem um die Fälle der Totalentnahme (Betriebsaufgabe). Nach der Rechtsprechung des BFH ist dies z.B. der Fall, wenn ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft ausscheidet und damit zugleich die Möglichkeit entfällt, die betriebliche Qualifikation des bisherigen Sonderbetriebsvermögens aufrecht zu erhalten²⁴⁹. Eine Betriebsaufgabe²⁵⁰ ist ferner auch bei Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung²⁵¹ gegeben mit der Folge, dass die im Betriebsvermögen des

²⁴⁶ So z.B. grundlegend BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, a.a.O und im folgenden ständige Rechtsprechung: BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665 = BFHE 133, 391; BFH v. 4.11.1982 – IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448 = BFHE 137, 294; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 = BFHE 140, 526 m.w.N.; BFH v. 18.11.1986 – VIII R 301/ 83, BStBl. II 1987, 261 = BFHE; a.A. Knobbe-Keuk, DStR 1985, 494 die eine Entnahme durch Rechtsakt ablehnt.

²⁴⁷ In diesem Sinne auch Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 319

²⁴⁸ Plückebaum in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rb. B260

²⁴⁹ Vgl. dazu grundlegend BFH v. 13.07.1967 – IV R 174/66, BStBl. III 1967, 751

²⁵⁰ Eine Betriebsaufgabe stellt nach der Rechtsprechung des BFH eine Totalentnahme dar.

²⁵¹ Kennzeichnend für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist nach der Rechtsprechung des BFH (grundlegend BFH GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63), dass eine ihrer Art nach nicht gewerbliche Betätigung – typischerweise einer natürlichen Person oder Personengesellschaft – nämlich das Vermieten (Verpachten) von Wirtschaftsgütern – in der Regel an eine Kapitalgesellschaft – durch eine sachliche und persönliche Verflechtung zwischen dem oder den Vermietern bzw. Pächtern (=Besitzunternehmen) und einer oder mehreren gewerblichen Betriebsgesellschaften (=Betriebsunternehmen) zum Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 u. Abs. 2 EStG und § 2 Abs. 1 GewStG wird, was steuerlich zur Folge hat, dass das Mietobjekt dadurch steuerliches Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes „Vermietung/Verpachtung“ wird.

früheren Besitzunternehmens enthaltenen stillen Reserven aufzulösen sind²⁵². Der (nachträgliche) Abschluss eines DBA, welches das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte dem Belegenheitsstaat zuweist, stellt nach übereinstimmender Auffassung keinen substituierenden Rechtsvorgang dar²⁵³. Ebenso führt beispielsweise die entgeltliche Bestellung eines Erbbaurechts selbst dann nicht zur Entnahme des belasteten Grund und Bodens, wenn der Erbbauberechtigte in Ausübung dieser Rechtsposition ein Gebäude errichtet und zu eigenen Wohnzwecken nützt. In der hiermit verbundenen Nutzungsänderung kann keine, auf die Entstehung notwendigen Privatvermögens gerichtete Entnahmehandlung gesehen werden²⁵⁴. Gleichermäßen gilt dies für eine bloße Rechtsänderung²⁵⁵.

4. Verzicht auf Sofortbesteuerung

Auch wenn tatsächlich eine Entnahmehandlung oder ein substituierender Rechtsakt vorliegt, kann auf die (sofortige) Besteuerung der stillen Reserven verzichtet werden, wenn die spätere Gewinnrealisierung gewährleistet ist; dies gilt selbst dann, wenn der Rechtsvorgang die spätere Zuführung zum Betriebsvermögen ausschließt.

Beispiele:

- Strukturwandel ohne darauf gerichtetes unternehmerisches Handeln

²⁵² BFH v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363; BFH v. 25.08.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23

²⁵³ Vgl. nur BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; zu den Auswirkungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006 vgl. u.a. Kapitel 4 C.

²⁵⁴ BFH v. 26.02.1970 – I R 42/68, BStBl. II 1970, 419; BFH v. 10.4.1990 – VIII R 115/86, BStBl. II 1990, 961 – betreffend Einräumung eines Erbbaurechts zu Gunsten einer Personengesellschaft vgl. insb. BFH v. 26.08.2004, BFH/NV 2005, 674 jeweils m.w.N.

²⁵⁵ BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474

- Umqualifizierung eines bisher als Land- und Forstwirtschaft anerkannten Betriebes als Liebhaberei²⁵⁶
- Wechsel der Gewinnermittlungsart
- Betriebsverpachtung ohne Betriebsaufgabe

V. Zusammenfassung/Ausblick

Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter (einschließlich Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnommen hat. Bei der Anwendung dieser Vorschrift ergeben sich vor allem Zweifel, welcher Betriebsbegriff zu Grunde zu legen ist, und ob eine Entnahme stets eine Entnahmehandlung durch den Steuerpflichtigen voraussetzt. Nach der Rechtsprechung ist eine finale Betrachtung²⁵⁷ des Entnahmebegriffes anzustellen.

Der Zweck der Entnahmeregelung sei die „steuerliche Erfassung der außerbetrieblichen Wertabgaben“. Eine Entnahme und damit eine Realisierung der stillen Reserven ist immer dann zu bejahen, wenn anders eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven nicht oder nicht mehr möglich ist²⁵⁸, da dann auch eine entsprechende Steigerung der Leistungsfähigkeit beim Steuerpflichtigen eingetreten ist.

²⁵⁶ Fehlt die Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht, spricht man von Liebhaberei, weil die entsprechenden Tätigkeiten häufig auch aus persönlicher Neigung (Hobby etc.) ausgeübt werden. Nach dem BFH ist der Liebhabereibegriff nach dem sog. zweigliedrigen Liebhabereibegriff zu prüfen (objektiv: langjährige Verlustzielung; subjektiv: Ausübung der Tätigkeit aus persönlicher Neigung – vgl. auch BVerfG v. 30.09.1998 – 2 BvR 1891/91, DStR 1998, 1743).

²⁵⁷ Vgl. dazu auch Plückerbaum, Gewinnrealisierung bei Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen, DStZ/A 1961, 118f, der in diesem Beitrag den Begriff „finale Entnahmetheorie“ prägte.

²⁵⁸ Aus diesem Grund: „Finale Entnahmetheorie“ – im Gegensatz zur Rechtslage z.B. in Österreich, die von einem kausalen Verständnis der Entnahmenvorschriften ausgeht. Vgl. dazu weiterführend Kapitel 5 C. IV.

Mit der Einführung von § 6 Abs. 5 EStG (bzw. § 4 Abs. 1 S. 3 u. 4 EStG in der Fassung des SEStEG) hat der Gesetzgeber den Kernbereich der finalen Entnahmerechtsprechung des BFH zumindest für die Sachentnahme im Wesentlichen bestätigt. Der Auslegung des gesetzlichen Tatbestandsmerkmals „betriebsfremder Zweck“ im Sinne der finalen Entnahmerechtsprechung kann insoweit gefolgt werden, als sie zu einer einschränkenden Auslegung des Entnahmebegriffes in den Fällen geführt hat, in denen Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betrieben des Steuerpflichtigen übertragen werden.

Die Rechtsprechung blieb aber insofern widersprüchlich, als sie trotz Ausdehnung des gesetzlichen Tatbestandes in den Fällen der Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte (unter Geltung eines DBA mit Freistellungsmethode) einen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz abgelehnt hat. Dazu hätte es aber auch einer Rechtsgrundlage bedurft, die der Gesetzgeber nun – für einen Teilbereich – mit § 4 Abs. 1 Satz 3 und S. 4 EStG geschaffen hat. Es stellt sich daher die Frage, ob die Rechtsprechung den zulässigen Boden der Rechtsfortbildung nicht bereits verlassen hatte. Dies dürfte allerdings nur mehr von rechtshistorischer Bedeutung sein. Interessanter wird zukünftig die Frage sein, ob die „Neuregelung“ in § 4 Abs. 1 Satz 3 u. 4 EStG n.F. mit europarechtlichen Grundsätzen zu vereinbaren ist. Maßstab sind hierbei, ebenso wie bei § 6 Abs. 5 EStG, die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit.

C. Bewertung der Entnahme

I. Bisherige Regelungen – vor Inkrafttreten des SEStEG

1. Bewertung entnommener Wirtschaftsgüter (Sachentnahme)

Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Wert der Entnahmen im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs hinzuzurechnen. Während das Handelsrecht eine Entnahme nicht gewinnberichtigend erfasst – zumindest gibt es diesbezüglich keine zwingende handelsrechtliche Norm, und auch bei den Bestimmungen der §§ 120 – 122 HGB handelt es sich nicht um eine Korrektur- oder Auffangfunktion -, unterstellt das EStG mit der Entnahme eines Wirtschaftsguts einen gewinnverwirklichenden Vorgang²⁵⁹. Ohne Berücksichtigung der Entnahmen würde der Gewinn um betrieblich erwirtschaftete Werte gekürzt, obwohl das Wirtschaftsgut aufgrund betriebsfremder Zwecke das Betriebsvermögen verlassen hat. Durch die Korrektur des Gewinns um die Entnahmen wird sichergestellt, dass außerbetrieblich begründete Vermögensänderungen den Gewinn nicht beeinflussen.

Würde eine derartige Korrektur nicht erfolgen, könnte der Steuerpflichtige durch eine Privatentnahme den Gewinn und damit die Steuerlast seines Betriebes verringern, da eine Entnahme zunächst im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs zu einer Minderung des Betriebsvermögens geführt hat²⁶⁰. Vor diesem Hintergrund würde die Korrektur um den Wert, mit dem das Wirtschaftsgut in der Bilanz gestanden hat, ausreichen, um die Gewinnneutralität der Entnahme herzustellen.

²⁵⁹ Vgl. Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rn. E5

²⁶⁰ Vgl. Zeilhofer, Perspektiven einer allgemeinen Entstrickungsnorm, S. 31

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 1 EStG bestimmt aber, dass Entnahmen grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen sind. Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortsetzt. Die Teilwertbewertung hat zur Folge, dass nicht nur der im Betriebsvermögensvergleich durch die Entnahme entstandene Verlust ausgeglichen wird, sondern zusätzlich die in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven dem Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs hinzugerechnet und damit der Besteuerung unterworfen werden.

Entnahmen aus dem Betriebsvermögen sind daher tendenziell wie (Veräußerungs-) Vorgänge zu beurteilen, die mit einem unabhängigen Dritten abgewickelt werden²⁶¹. Häufig lässt sich dabei in der Praxis der Umfang der Entnahmen nur durch Schätzung ermitteln. Für die Sachentnahmen im Lebensmitteleinzelhandel und im Gastgewerbe sind die vom BMF ermittelten Pauschbeträge²⁶² anzusetzen, sofern der Steuerpflichtige nicht geringere Entnahmen durch Einzelaufzeichnungen nachweist. Der Entnahmetatbestand führt folglich zu einer Gewinnverwirklichung ohne Umsatzakt, d.h. der Betrieb des Steuerpflichtigen erhält keine Gegenleistung. Es erfolgt eine Besteuerung der stillen Reserven, obwohl dem Steuerpflichtigen kein Gegenwert in Form von liquiden oder illiquiden Mitteln zufließt.

Der Grund für die Teilwertbewertung und die damit einhergehende Besteuerung der stillen Reserven wird nach der überwiegenden Meinung²⁶³ im Dualismus der Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 2 EStG und der im Bereich der Ü-

²⁶¹ So Werndl in Kirchhof / Söhn/ Mellinghoff, § 6 Rn. E 5

²⁶² BStBl. I 2005, 1046

²⁶³ Vgl. dazu z.B. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 181 ff. m.w.N.

berschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG geltenden Quellentheorie²⁶⁴ gesehen. Im Bereich der Überschusseinkünfte findet eine Substanzbesteuerung, insbesondere eine Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte im Grundsatz nicht statt²⁶⁵. Der Gewinnbegriff (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG) hingegen beruht auf der Reinvermögenszugangstheorie. Nach dieser Theorie erfasst der Gewinnbegriff im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG das Gesamtergebnis einer unternehmerischen Betätigung einschließlich Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens.

Es wäre mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar, wenn derjenige, der ein Wirtschaftsgut während der Zugehörigkeit zu seinem Betrieb verkauft, die stillen Reserven versteuern müsste, derjenige aber, der das Wirtschaftsgut erst entnimmt und danach veräußert, eine Besteuerung (der stillen Reserven) vermeiden könnte. Dies ist der Grund für den Teilwertansatz der Entnahme und ist gleichzeitig Rechtfertigung (vor Art. 3 Abs. 1 GG) dafür, dass der Steuerpflichtige die stillen Reserven versteuern muss, obwohl ihm keine liquiden Mittel zur Steuerzahlung zufließen.

Die Teilwertbewertung im Rahmen der Entnahmenvorschrift hat demzufolge den Zweck, die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Dies ist auch Kern der vom BFH im Zusammenhang mit dem Entnahmetatbestand entwi-

²⁶⁴ Diese quellentheoretische Konzeption der Einkünfte hat grds. zur Folge, dass Veräußerungseinkünfte sowie Substanz- und Wertverluste des Stammvermögens, insbesondere Substanzverluste privat verwalteten Vermietungs- und Kapitalvermögens, ausgegrenzt werden. Folglich kann es auch keine Einlagen, Entnahmen und Teilwertabschreibungen geben (vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 182)

²⁶⁵ Als Ausnahmen hierzu werden allgemein § 17 EStG und § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG angesehen. Auf Grund der Ausweitung der Besteuerungsfristen der privaten Veräußerungsgeschäfte durch den Gesetzgeber ist fraglich, ob dieser Grundsatz heute noch uneingeschränkt Gültigkeit besitzt. Die Entwicklung geht wohl zukünftig in die Richtung, auch im privaten Bereich bestimmte Veräußerungsvorgänge (insb. bei der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten bzw. Wertpapieren) in jedem Fall der Besteuerung zu unterwerfen. Vgl. dazu ausführlich und m.w.N. Zeilhofer, Perspektiven einer allgemeinen Entstrickungsnorm, S. 77 ff. und Wendt, Das Verhältnis von Entnahme/Einlage zur Anschaffung/Veräußerung im Einkommensteuerrecht, S. 165 ff.

ckelten finalen Entnahmetheorie. Der Entnahmetatbestand ist, wie bereits ausgeführt, insoweit gesetzlicher Ersatzrealisationstatbestand, durch den die Berücksichtigung betrieblich erwirtschafteter, bilanziell jedoch nicht abgebildeter Vermögensmehrungen (oder –minderungen) sichergestellt wird²⁶⁶.

Im Gegensatz zu den Gewinnen aus einer Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe (Globalentnahme) ist der Entnahmegewinn nicht tarif- oder freibetragsbegünstigt²⁶⁷, weil es sich um einen laufenden Gewinn handelt. Von dem Zwang zur Gewinnrealisierung gibt es gesetzlich normierte Ausnahmen. So können Sachspenden wahlweise mit dem Buchwert (Buchwertprivileg) entnommen werden, wenn sie unmittelbar im Anschluss an die Entnahme einer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Einrichtung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. § 10 b Abs. 1 Satz 1 EStG unentgeltlich überlassen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG). Entsprechendes gilt für Zuwendungen an Stiftungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG). Das Buchwertprivileg gilt ausdrücklich nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG). Es verbleibt hier bei der Bewertung mit den Selbstkosten²⁶⁸.

2. Bewertung der Entnahme von Nutzungen und Leistungen

Werden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zu betriebsfremden Zwecken genutzt oder werden betriebliche Leistungen zu nicht betrieblichen Zwecken in

²⁶⁶ Wacker in Blümich, EStG, § 4 Rn. 171

²⁶⁷ Gewinne aus einer Betriebsveräußerung sind in der Regel tarif- bzw. freibetragsbegünstigt, da es hier zu einer kumulierten Versteuerung der im Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven kommt. Der Gesetzgeber privilegiert dabei nach geltender Rechtslage Betriebsaufgaben bzw. Betriebsveräußerungen, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat, da hier unterstellt wird, dass der Betrieb einen Teil seiner Altersversorgung darstellt. § 16 Abs. 4 EStG zum Beispiel gewährt in diesen Fällen einen Freibetrag in Höhe von 45.000,00 €; ein Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn wird in diesem Fall gem. § 34 EStG bis zu einem Betrag von 5 Mio. € nur mit 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes versteuert.

Anspruch genommen, so liegen hierin Wertabgaben aus dem betrieblichen Bereich (Aufwandsentnahmen). Entnahmen und Einlagen sind prinzipiell mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG; § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG). Die Bewertung zum Teilwert setzt nach dem Gesetz die Entnahme von Wirtschaftsgütern voraus. Für die Bewertung der Entnahme von Nutzungen und Leistungen besteht nach herrschender Meinung eine Gesetzeslücke²⁶⁹.

a) Bewertung von Nutzungsentnahmen

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG findet nur für die Bewertung von Sachentnahmen Anwendung²⁷⁰, um dort sicherzustellen, dass die bis zum Zeitpunkt der Entnahme eines Wirtschaftsgutes betrieblich verursachten Wertzuwächse tatsächlich auch steuerlich erfasst werden. Im Gegensatz zur Sachentnahme sollen die Nutzungs- und Leistungsentnahme nicht der Aufdeckung der stillen Reserven, sondern der Neutralisierung außerbetrieblich veranlassten Aufwands dienen. Im Zusammenhang mit einer sog. Nutzungs- oder Leistungsentnahme (z.B. private Mitbenutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden PKW) besteht Uneinigkeit, ob der außerbetriebliche Einsatz des Wirtschaftsgutes, d.h. die Nutzung oder Leistung²⁷¹ (vgl. dazu den Klammerzusatz in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG), als Gegenstand der Entnahme zu bestimmen oder ob der durch die Nutzung verursachte Aufwand als entnommen anzusehen ist. Da diese Entnahmeform nicht

²⁶⁸ Zum Verständnis des Begriffes „Selbstkosten“ und einer möglichen (analogen) Anwendbarkeit der Teilwertbewertung bei Nutzungs- und Leistungsentnahmen vgl. nachfolgend Ziff. 2 und die Ausführungen in Kapitel 5.

²⁶⁹ Vgl. dazu für viele Wassermeyer, Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; Briese, Korrektur der außerbetrieblich veranlassten, verbilligten Überlassung von Betriebsvermögen durch Nutzungsentnahme und vGA, DStR 2004, 249

²⁷⁰ Nach nunmehr ganz herrschender Auffassung regelt § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht auch die Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen; für viele Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 384, Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 6 Rn. E 4 u. E 68 ff.; BFH v. 26.01.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353 = BFHE 173, 356; BFH v. 23.01.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395 = BFHE 194, 383

²⁷¹ So BFH v. 24.05.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8

der Aufdeckung der stillen Reserven²⁷², sondern der Neutralisierung des außerbetrieblich veranlassten Aufwands dienen soll, erfolgt die Bewertung der Nutzungsentnahme mit den hierfür steuerrechtlich entstandenen Aufwendungen: Die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG soll – wie ausgeführt – auf die Nutzungs- und Leistungsentnahme zumindest keine unmittelbare Anwendung finden, da Nutzungen – ebenso wie Leistungen – keine Wirtschaftsgüter sind²⁷³. Die gesetzliche Regelungslücke ist dadurch zu schließen, dass die Entnahme von Nutzungen mit dem Wert der dem Betrieb entstandenen Aufwendungen angesetzt werden; dies sind die tatsächlichen Selbstkosten (=Gesamtaufwendungen). Dabei ist von den auf das Wirtschaftsgut entfallenden Gesamtkosten, die der Betrieb aufwendet, auszugehen: Das sind die festen und variablen Kosten mit AfA (ohne Teilwert-AfA) in der als Betriebsausgaben in Anspruch genommenen Höhe²⁷⁴ einschließlich Finanzierungskosten²⁷⁵ ohne den Wert eventueller eigener Arbeitsleistung des Unternehmers.

Stille Reserven sind dabei – so die bisher herrschende Auffassung – außer Betracht zu lassen, zumal sich diese nur in bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern abbilden sollen²⁷⁶. Eine andere Auffassung vertritt der VIII. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss v. 23.01.2001²⁷⁷, wonach die Nutzungsentnahme im Fall der Zerstörung oder wesentlichen Beschädigung des PKW in ihrer tatsächlichen Wirkung einer Sachentnahme gleich oder jedenfalls nahe kommen soll, weswegen die „Vernichtung“ der stillen Reserven der Besteuerung unterworfen werden müsse²⁷⁸.

²⁷² A.A. insoweit Vorlagebeschluss BFH v. 23.01.2001 - VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395; vgl. dazu ausführlich Kapitel 5

²⁷³ Ehmcke in Blümich, EStG, § 6 Rn. 1009 f.

²⁷⁴ Vgl. dazu BFH v. 26.1.1994 - X R 1/92, BStBl. II 2001, 395; FG Schleswig-Holstein v. 20.06.2000, V 200/99, EFG 2001, 346

²⁷⁵ Vgl. dazu BFH v. 18.02.1992 – VIII R 8/97, BFH/NV 1992, 590

²⁷⁶ Vgl. dazu Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rn. E 68, Fischer in Kirchhof, EStG, § 6 Rn. 161 m.w.N.; BFH v. 24.05.1989 – I R 213/ 85, BStBl. II 1990, 8 = BFHE 157, 521

²⁷⁷ BFH v. 23.01.2001 – VIII R 48/ 98, BStBl. II 2001, 395 = BFHE 194, 383

²⁷⁸ Vgl. zu diesem Fall und zur Lösung ausführlich Kapitel 5

In diesem Zusammenhang wird auch zu untersuchen sein, ob die Gesetzeslücke bei der Bewertung von Nutzungsentnahmen nicht vielmehr durch eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und einem nach Sinn und Zweck der Nutzungsentnahme modifizierten Begriff des Teilwertes geschlossen werden sollte.

b) Bewertung von Leistungsentnahmen

Keine Unterschiede ergeben sich bei einer Leistungsentnahme. Weder Nutzungen noch Leistungen sind Wirtschaftsgüter. Werden z.B. im Betrieb beschäftigte Arbeitnehmer für betriebsfremde Zwecke eingesetzt, bemisst sich der Entnahmewert nach der Höhe der dem Betrieb durch den betriebsfremden Einsatz erwachsenen Aufwendungen; das sind die anteiligen Personalkosten (Lohn- und Lohnnebenkosten). Eine Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven findet nicht statt.

Während man bei den Nutzungsentnahmen darüber spekulieren kann, ob es in bestimmten Ausnahmekonstellationen – etwa der Zerstörung eines PKW im Laufe seiner betriebsfremden Nutzung - zur Versteuerung der stillen Reserven kommen kann, diese gewissermaßen im Rahmen eines betriebsfremden Aktes zerstört worden sind, kann dies bei Leistungsentnahmen nicht einmal gedanklich behauptet werden. Leistungen selbst können keine stillen Reserven beinhalten, die aufgedeckt werden könnten. Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens können dabei nicht zerstört werden. Die privat oder außerbetrieblich veranlassten Aufwendungen, die als Betriebsausgaben Eingang in die Gewinnermittlung gefunden haben, sind daher dem Betriebsergebnis in Höhe der tatsächlichen Selbstkosten wieder hinzuzurechnen. Dies sind alle fixen und variablen Kosten. Die eigene Arbeitskraft des Unternehmers ist hingegen, auch wenn sie als Leistung erbracht wird, nicht zu erfassen.

3. Private PKW-Nutzung

Wird ein PKW des Betriebsvermögens gemischt – also teils betrieblich und teils privat – genutzt, sind die anteilig auf den privaten Nutzungsanteil entfallenden Aufwendungen als Entnahmen zu behandeln. Zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils kommen seit dem 01.01.1996²⁷⁹ gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2, 3 EStG wahlweise zwei Methoden in Betracht:

- die sog. Ein-Prozent-Methode
- die Fahrtenbuchmethode.

Nach der Ein-Prozent-Methode kann der Unternehmer die monatliche private Nutzung mit 1 % des PKW-Listenpreises zuzüglich Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer ansetzen. Wenn die PKW-Kosten durch Belege und das Verhältnis der privaten und betrieblichen Fahrten durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen werden, kann der Privatanteil nach der Fahrtenbuchmethode auch mit den tatsächlich auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen bewertet werden.

Mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen²⁸⁰ wurde § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG geändert. Auf Grund dieser Änderung ist die pauschale Ermittlungsmethode für die private Kraftfahrzeugnutzung (1 %-Regelung) nur noch dann anwendbar, wenn das Kraftfahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. Der betrieblichen Nutzung eines PKW werden alle Fahrten zugerechnet, die betrieblich veranlasst sind, die also in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (§ 4 Abs. 4 EStG). Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist vom Steuerpflichtigen darzu-

²⁷⁹ Jahressteuergesetz (JStG) 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250 = BStBl. I 1996, 438

legen und glaubhaft zu machen. Dies kann grundsätzlich in jeder geeigneten Form erfolgen²⁸¹ auch durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch²⁸². Beträgt der betriebliche Nutzungsanteil 10 bis 50 %, darf der private Nutzungsanteil nicht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG (1%-Regelung) bewertet werden. Die gesamten angemessenen Kraftfahrzeugaufwendungen sind Betriebsausgaben; der private Nutzungsanteil ist als Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG zu erfassen. Diese ist vom Grundsatz her mit dem auf die nicht betrieblichen Fahrten entfallenden Anteil an den Gesamtaufwendungen für das Kraftfahrzeug zu bewerten²⁸³.

II. § 6 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 EStG – nach Inkrafttreten des SStEG

In § 6 EStG wurde in Nr. 4 Satz 1 folgender zweiter Halbsatz angefügt²⁸⁴:

„ in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen.“

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 2 BewG).

²⁸⁰ Gesetz vom 28.04.2006 (BGBl. I S. 1095); zur erstmaligen Anwendung vgl. § 52 Abs. 16 Satz 15 EStG

²⁸¹ Vgl. dazu z.B. BMF-Schreiben vom 7.7.2006 - IV B 2-S-2177-44/06/IV A5-S-7206-7/06; Bayerisches Landesamt für Steuern vom 31.07.2006 – S 2177 – 5 St 32/St 33

²⁸² Zur Nutzung mehrerer betrieblich genutzter PKW für Privatfahrten vgl. BMF v. 21.01.2002, BStBl. I 2002, 148; FG München v. 7.12.2004, DStRE 2005, 685 (rkr.); OFD Koblenz v. 15.12.2005, DStR 2006, 184

²⁸³ Vgl. dazu BMF-Schreiben v. 7.7.2006 a.a.O., und Schreiben Bayerisches Landesamt für Steuern vom 31.07.2006, a.a.O., jeweils unter 2.; Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 21. Januar 2002 (BStBl. I 2002, 148) bestehen – für Kraftfahrzeuge, die überwiegend betrieblich genutzt werden – unverändert fort.

²⁸⁴ § 6 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 EStG in der Fassung des Artikel 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I 2006, 1095) ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 15 EStG erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 beginnen.

D. Rückgängigmachung von Entnahmen

Die frühere Rechtsprechung hat in Ausnahmefällen die Rückgängigmachung von Entnahmen – mit Wirkung *ex tunc* – anerkannt, wenn der Steuerpflichtige die steuerlichen Auswirkungen der Entnahme (bzw. auch Einlage) nicht erkannt hat, eine Manipulation ausgeschlossen und durch die Entnahme steuerlich noch keine Wirkung ausgelöst worden war²⁸⁵.

Diese Rechtsprechung wurde zwischenzeitlich aufgegeben²⁸⁶. Der BFH argumentiert, dass die Besteuerung an tatsächlich verwirklichte, nicht hingegen an fingierte Vorgänge anknüpft. Die Entnahme sei ein tatsächlicher Vorgang, der nicht rückwirkend wieder beseitigt werden könne²⁸⁷, selbst wenn der Steuerpflichtige die steuerlichen Folgen einer Entnahme (insbesondere den Zwang zur Versteuerung des Entnahmegewinns) nicht erkannt hat²⁸⁸. Ausnahmsweise könnten die Rechtsfolgen einer Entnahme aber im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung gem. § 163 AO Berücksichtigung finden²⁸⁹.

Nach einer singulären Entscheidung habe es der BFH²⁹⁰ ausnahmsweise zugelassen, die Entnahmefolgen durch die Erfüllung einer ursprünglichen Rückübertragungsverpflichtung aus dem Betriebsvermögen wieder zu beseitigen. Diese Entscheidung blieb aber eine Einzelfallentscheidung, wurde von der Finanzverwaltung nicht angewendet²⁹¹ und ist auch im überwiegenden Schrifttum auf Ablehnung gestoßen.

²⁸⁵ Vgl. dazu z.B. RFH v. 17.7.1930, RStBl. 30, 633; BFH v. 18.04.1973 – I R 57/ 71, BStBl. II 1973, 700

²⁸⁶ BFH v. 2.08.1983 – U VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736

²⁸⁷ BFH v. 12.09.2002 – IV R 66/00, BFH/NV 2002, 1675

²⁸⁸ BFH v. 20.09.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368

²⁸⁹ BFH v. 11.12.1986 – IV R 77/84, BFH/NV 1987, 768

²⁹⁰ BFH v. 31.03.1977 – IV R 58/73, BStBl. II 1977, 823

²⁹¹ Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung, BdF v. 21.11.1977, BStBl. I 1977, 618

E. Entnahme und ihre umsatzsteuerliche Behandlung

Die Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen für außerunternehmerische Zwecke war nach alter Rechtslage ein umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch. (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG a.F.). Die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch wurde als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe behandelt (§ 12 Abs. 3 EStG a.F.). Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002²⁹² wurde das deutsche Umsatzsteuergesetz mit Wirkung ab dem 1.4.1999 an die Vorgaben der 6. EU-Richtlinie²⁹³ angepasst. Der Gesetzgeber schränkte die Eigenverbrauchsbesteuerung erheblich ein und führte weitere Vorsteuerabzugsverbote ein. Als Folge davon ist die Eigenverbrauchsbesteuerung weggefallen. Nach § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG 1999 wird die Entnahme eines Gegenstandes einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und fällt damit unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Nach der derzeitigen Systematik des Umsatzsteuerrechts sind folgende Tatbestände der unentgeltlichen Wertabgabe zu unterscheiden:

- Wertabgabe durch Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, soweit der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG stellt diesen Vorgang einer Lieferung gegen Entgelt gleich.
- Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt hat. § 3 Abs. 9a UStG stellt diesen Vorgang einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleich.

²⁹² Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304

²⁹³ Sechste Richtlinie (EWG) Nr. 77/388 (Abl. EG Nr. L 145 S. 1, ber. Nr. L 157 S. 23, Nr. L 173 S. 27, Nr. L s. 242 und Nr. L 262 S. 44, zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/69/EG v. 24.7.2006 (ABl. EU Nr. L 221 S. 9)

- Unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG).
- Unentgeltliche Gegenstandsabgabe aus unternehmerischen Gründen.

Die steuerpflichtige Wertabgabe wird bei sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten bemessen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG). Bei sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG bemisst sich die steuerpflichtige Wertabgabe nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten (§ 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG).

Nach § 12 Nr. 3 EStG darf die auf die unentgeltlichen Wertabgaben entfallende Umsatzsteuer einkommensteuerlich nicht abgezogen werden, denn es handelt es sich um „die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind“. Dieser Entnahmebegriff ist einkommensteuerlich zu verstehen; erfasst werden daher Gegenstands- und Nutzungsentnahmen²⁹⁴.

²⁹⁴ Dreseck in Schmidt, EStG, § 12 Rn. 53

F. Entnahme bei Kapitalgesellschaften (=verdeckte Gewinnausschüttung)

I. Grundlagen

Im Körperschaftsteuerrecht tritt an die Stelle der Entnahme die verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung definiert sich als Vermögensminderung oder verminderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht²⁹⁵. Entsprechend dem Rechtsgedanken des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dürfen auch im Körperschaftsteuerrecht mit dem Betrieb nicht zusammenhängende Vermögensminderungen bzw. auch unterlassene Vermögensmehrungen den Gewinn - Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG - nicht mindern. Zentrales Tatbestandsmerkmal ist die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Im Regelfall ist eine Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer dieser nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Es geht dabei um die Durchsetzung des Trennungsprinzips; im Körperschaftsteuerrecht werden die Steuersubjekte Gesellschaft und Gesellschafter streng voneinander getrennt.

Die körperschaftsteuerlichen Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung sind gesetzlich nur ansatzweise in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geregelt. Die Rechtsprechung beurteilt die Rechtsfolgen zweistufig:

²⁹⁵ BFH v. 22.2.1989, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 11.10.1989, BStBl. II 1990, 88.

Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern auf der Ebene der Kapitalgesellschaft (Gesellschaftsebene) das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Weist die Gesellschaft infolge einer verdeckten Gewinnausschüttung einen zu niedrigen Jahresüberschuss aus, so muss die verdeckte Gewinnausschüttung diesem nach Auffassung des BFH außerhalb der Steuerbilanz wieder hinzuge-rechnet werden²⁹⁶. Auf Gesellschafterebene sind verdeckte Gewinnausschüt-tungen als Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) im Zeitpunkt des Zuflusses (§ 11 EStG) unter Berücksichtigung des Halbeinkünf-teverfahrens (§ 3 Nr. 40 lit. d EStG) zu versteuern. Ebenso wie bei einer Ent-nahme können die steuerrechtlichen Folgen einer verdeckten Gewinnausschüt-tung nicht rückgängig gemacht werden. Der einmal verwirklichte Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung soll nach ständiger Rechtsprechung nach-träglich nicht wieder entfallen können²⁹⁷.

II. Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung – im Vergleich zum Ent-nahmetatbestand

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann grundsätzlich daraus entstehen, dass die Körperschaft einem Gesellschafter oder einem Angehörigen ein unange-messen hohes Entgelt für eine bestimmte Leistung bezahlt. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann aber auch darin bestehen, dass die Körperschaft ihrem Mitglied ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis ver-kaufte. Im ersten Fall besteht die verdeckte Gewinnausschüttung in dem unan-gemessen hohen Teil des Entgelts, der als „Ausschüttung“ behandelt wird. E-benso wie bei der Entnahme besteht der Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung in der Neutralisierung, was jedoch gleichzeitig die Cha-

²⁹⁶ BFH v. 29.06.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; dieser Auffassung hat sich die Fi-nanzverwaltung angeschlossen: BMF v. 28.05.2002 – IV A2-S 2742-32/02, BStBl. I 2002, 603

²⁹⁷ Vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 77

rakterisierung als Ersatzrealisationstatbestand nicht ausschließt²⁹⁸. Dies belegt die zweite Fallalternative. Würde man nur den Neutralisierungsgedanken verfolgen, müsste man die verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Buchwert des verkauften Wirtschaftsgutes bewerten. Die Rechtsprechung hat die verdeckte Gewinnausschüttung in dieser Konstellation aber schon immer als Ersatzrealisationstatbestand verstanden. Für die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung sind nach dem BFH Fremdvergleichsmaßstäbe heranzuziehen und nicht Entnahmegrundsätze. So soll – ungeachtet der Bewertung beim Gesellschafter – die private PKW-Nutzung auf Gesellschaftsebene für Zwecke des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht mit dem Entnahmewert des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (1%-Regelung) angesetzt werden²⁹⁹. Die verdeckte Gewinnausschüttung wird daher im Ergebnis stärker von einem Ersatzrealisationsgedanken getragen als die Entnahme. Dies ergibt sich auch aus einem Vergleich der Besteuerungsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung mit einer Entnahme bei einer Personengesellschaft³⁰⁰.

Rechtfertigungsgrund dafür ist die Steuersubjektsqualität der Kapitalgesellschaft, während die Besteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften nach dem EStG einen stark personalisierten Charakter aufweist. Diese grundsätzlichen Unterschiede sind (auch verfassungsrechtlich) gerechtfertigt, solange die Besteuerung der Personengesellschaften nicht selbst einer Unternehmensbesteuerung unterworfen werden³⁰¹. Allerdings widersprechen sie dem angestrebten Grundsatz der „wünschenswerten Rechtsformneutralität der Be-

²⁹⁸ Wassermann, DB 2003, 2616

²⁹⁹ BFH v. 23.02.2005 – I R 70/04, DB 2005, 1145

³⁰⁰ Vgl. dazu im einzelnen Wassermeyer, DB 2003, 2617

³⁰¹ Der deutsche Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates (Bundesrats-DrS 384/07 vom 15.06.2007) das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, welches zum 01.01.2008 in Kraft tritt, beschlossen. Ziel des Gesetzes ist u.a. eine rechtsformneutrale Besteuerung zu erreichen und die Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen zu stärken. Diese Ziele werden nach Dörfler/Graf/Reichl, Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645, nur unzureichend verwirklicht. An den grundsätzlichen Systemunterschieden in der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften wird auch weiterhin festgehalten.

steuerung“. Denn bei Einzelunternehmern und Mitunternehmern werden lediglich die außerbetrieblich verursachten (anteiligen) Selbstkosten steuerlich in Form einer Nutzungsentnahme korrigiert. Die verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften wird mit dem gemeinen Wert bewertet, während Sachentnahmen aus dem Betriebsvermögen mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG) und Nutzungsentnahmen nach der derzeitigen Rechtsprechung des BFH³⁰² mit ihren außerbetrieblich verursachten (anteiligen) Aufwendungen zu bewerten sind. Eine gewisse Angleichung findet durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) statt, wonach Entnahmen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG³⁰³ in der Fassung des SEStEG nicht mit dem Teilwert, sondern mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind.

³⁰² BFH v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988,348; BFH v. 23.01.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395

³⁰³ Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes wird einer Entnahme zu betriebsfremden Zwecken gleichgestellt.

KAPITEL 3 : Grundlagen der Besteuerung – Verfassungsrechtliche Bezüge

A. Der Gewinnbegriff im Einkommensteuerrecht

Die Entnahme ist - als Gewinnrealisierungstatbestand ohne Umsatzakt³⁰⁴ - im Zusammenhang mit dem Gewinnbegriff zu sehen. Die Entnahme – und auch die Einlagebestimmungen - sind in die Gewinnermittlungsvorschriften eingebettet, sind also Bestandteil der Gewinnermittlung.

I. Gewinn und Gewinnermittlung

1. Gewinn

Im Rahmen der Einkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – 3 EStG (Land- und Forstwirtschaft gemäß §§ 13 ff. EStG, Gewerbebetrieb gem. §§ 15 ff. EStG und selbständige Arbeit gem. § 18 EStG) i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG sind als Einkünfte der Gewinn anzusetzen³⁰⁵. Gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG ist der Gewinn nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG als der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen³⁰⁶ am Schluss des Wirtschaftsjahres³⁰⁷ und dem Betriebsvermögen

³⁰⁴ Dies ist allgemein für die Sachentnahme anerkannt. Die Gewinnrealisierung erfolgt in diesem Fall durch die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG, wonach Entnahmen des Steuerpflichtigen mit dem Teilwert anzusetzen sind.

³⁰⁵ Die Unterscheidung zwischen Gewinneinkunftsarten und Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 EStG wird als Dualismus der Einkunftsarten bzw. Dualismus der Einkünfteermittlung bezeichnet. Vgl. dazu Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 181 ff.

³⁰⁶ Betriebsvermögen in diesem Sinne ist das eingesetzte Eigenkapital als Differenz zwischen der Summe aller aktiven Wirtschaftsgüter und der Summe aller passiven Wirtschaftsgüter im weitesten Sinne. Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 42 u. 101 f.; Zum Begriff des Wirtschaftsgutes vgl. Kapitel 2 B. I.

³⁰⁷ Wirtschaftsjahr ist bei Gewerbetreibenden regelmäßig das Kalenderjahr gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 3 EStG; bei Land- und Forstwirten gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG der Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni.

am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, definiert. Die Entnahmen sind hinzuzurechnen und die Einlagen sind abzuziehen, da außerbetrieblich veranlasste, vom Betrieb nicht erwirtschaftete Vermögensänderungen, das Betriebsergebnis nicht verfälschen dürfen³⁰⁸. Zum einen wird der Unterschiedsbetrag der Betriebsvermögen durch Investitionen des Steuerpflichtigen in den Betrieb, durch die Einlagen, erhöht. Einlagen sind dabei gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Zum anderen wird der Unterschiedsbetrag um Vermögensabflüsse verringert, die mit der betrieblichen Betätigung, dem Betrieb, nicht zusammenhängen³⁰⁹. Dies ist z.B. der Fall, wenn ein Winzer den von ihm hergestellten Wein selbst trinkt³¹⁰ oder wenn der Betriebsinhaber Bargeld aus der Betriebskasse zu privaten Einkäufen verwendet.

Gegenstand einer Entnahme kann, wie bereits ausgeführt, auch die betriebsfremde Nutzung von Wirtschaftsgütern sein, z.B. die Nutzung des Betriebs-PKW zu Privatfahrten des Betriebsinhabers³¹¹. Die in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG angeordnete Rechtsfolge des Entnahmetatbestandes, nämlich das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs um den Wert der Entnahmen zu vermehren und um den Wert der Einlagen zu vermindern, hat (mittlerweile) aber tatsächlich kaum mehr praktische Bedeutung. Der Gesetzgeber ist hier noch von einem Vermögensvergleich ohne Buchführung ausgegangen. Entnahmen und Einlagen werden aber heute regelmäßig in der Buchhaltung laufend auf einem besonderen Konto (Privatkonto) festgehalten oder durch Umbuchungen außerhalb der Steuerbilanz korrigiert. In diesem Fall weist die Bilanz bereits das sog.

³⁰⁸ Crezelius in Kirchhof, EStG, § 4 Rn. 26; Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 19

³⁰⁹ Vgl. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 341 f.

³¹⁰ Beispiel in Jakob, EStG, § 4 Rn. 811

³¹¹ Die Privatfahrt mit einem betrieblichen PKW stellt nach einhelliger Meinung eine Nutzungsentnahme dar. Vgl. dazu ausführlich Kapitel 5.

buchmäßige Betriebsvermögen aus, das von den Entnahmen und Einlagen nicht berührt ist und daher zur Ermittlung des Gewinns ohne weitere Korrektur mit dem vorherigen oder tatsächlichen Betriebsvermögen verglichen werden kann³¹². Ruhen allerdings in dem entnommenen Wirtschaftsgut stille Reserven, so werden diese – wie ausgeführt - regelmäßig bei einer Entnahme als Entnahmegewinn steuerlich erfasst, wenn die Besteuerung der stillen Reserven andernfalls gefährdet wäre. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn das Besteuerungsrecht im Inland nicht mehr sichergestellt ist³¹³.

2. Der subjektgebundene Gewinnbegriff

Nach § 4 Abs. 1 EStG ist Gewinn nicht nur der betrieblich erwirtschaftete Wertzuwachs des Betriebsvermögens, sondern der Wertzuwachs laut Bilanz. Maßeinheit ist die Veränderung der Rechengröße Eigenkapital, korrigiert um Entnahmen und Einlagen. Die Entnahmen sind daher ein Fall der Gewinnrealisierung, allerdings dabei nicht der betrieblichen, sondern der außerbetrieblichen Tätigkeit zuzuordnen. Trotz des einheitlichen Gewinnbegriffes ordnen die Tatbestände, die eine Ersatzrealisierung von stillen Reserven vorsehen, eine Ausnahmebesteuerung an, da ihnen kein Umsatzakt am Markt zu Grunde liegt.

Dem Einkommensteuergesetz ist – im Gegensatz zum Körperschaftsteuergesetz - eine personale Struktur immanent. Besteuert wird der Gewinn eines Einkommensteuersubjekts (= Subjektsteuerprinzip), nicht der Gewinn des Unternehmens im betriebswirtschaftlichen Sinn. Bei diesem einzelnen Einkommensteuersubjekt und grundsätzlich bei keinem anderen, ist der erzielte steuerliche Gewinn zu besteuern und sind auch Verluste zu berücksichtigen³¹⁴. Übertragen auf die Besteuerung der stillen Reserven bedeutet dies, dass die

³¹² Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rn. 20

³¹³ Vgl. dazu insbesondere auch die Ausführungen zu den Neuregelungen durch das SEStEG unter Kapitel 2 B. III und Kapitel 4 C.

³¹⁴ Vgl. Beisse in: Ruppe, DStJG 1981, S. 13 ff.

stillen Reserven grundsätzlich von demjenigen Einkommensteuersubjekt zu versteuern sind, in dessen betrieblichen Bereich sie gebildet wurden. Die stillen Reserven haften damit – zumindest nicht nur – an den betrieblichen Wirtschaftsgütern³¹⁵, sondern auch an der Person des Steuerpflichtigen.

3. Gewinnermittlung

Wesentlicher Bestandteil der Gewinnermittlung ist gem. § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG der Betriebsvermögensvergleich. Grundsätzlich haben alle Gewerbetreibenden, die gemäß § 140 AO oder § 141 AO zur Führung von Büchern verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen, ihren Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

Nach § 140 AO hat derjenige, der auf Grund anderer Gesetze Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, diese Pflicht auch für Zwecke der Besteuerung zu erfüllen³¹⁶ - beispielhaft die Pflichten nach dem Handelsrecht gem. §§ 238 ff. HGB für Kaufleute, gem. §§ 264 ff. HGB für Kapitalgesellschaften, gemäß §§ 290 ff. HGB für Konzerne, die Pflichten nach dem Aktienrecht gem. § 91 AktG und nach dem GmbH-Recht gemäß § 41 GmbHG. Eine originäre steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht kann sich für gewerbliche Unternehmer sowie für Land- und Forstwirte nach § 141 Abs. 1 AO ergeben. Eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht, wenn der Steuerpflichtige (gewerblicher Unternehmer oder Land- und Forstwirt) in einem einzelnen Betrieb

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 – 10 des Umsatzsteuergesetzes, von mehr als € 500.000,00 (bis 31.12.2006: € 350.000,00) im Kalenderjahr oder

³¹⁵ In diesem Sinne aber Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, S. 820

³¹⁶ Sog. derivative, also abgeleitete Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 BewG) von mehr als € 25.000,00 oder
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als € 30.000,00 im Wirtschaftsjahr oder
- einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als € 30.000,00 im Wirtschaftsjahr

gehabt hat. Für den Eintritt der Buchführungspflicht ist es ausreichend, wenn nur jeweils einer der genannten Grenzwerte überschritten wird. Diese Verpflichtung ist durch den Steuerpflichtigen von Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, welches auf die Aufforderung der Finanzverwaltung, zukünftig Bücher führen zu müssen, folgt. Bei der Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG können sich im Vergleich zu der nach § 4 Abs. 1 EStG nur geringfügige Unterschiede beim Gewinn ergeben³¹⁷. Nach § 5 Abs. 1 EStG ist zwar auf Grund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, ebenso wie nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben sind. Es gelten jedoch auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG über § 141 Abs. 1 Satz 2 AO die §§ 238, 240 bis 242 Abs. 1 und die §§ 243 bis 256 HGB, also die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sinngemäß. Dies führt weitgehend zu einem Gleichlauf dieser Gewinnermittlungsarten. Allgemein ist eine Tendenz in Rechtsprechung und Gesetzgebung zu verzeichnen, das Steuerbilanzrecht auszudehnen und gleichzeitig den Maßgeblichkeitsgrundsatz einzuschränken, um der gesetzlichen Funktion der Steuerbilanz³¹⁸ „mehr Geltung“ zu verschaffen.

³¹⁷ So auch Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 10

³¹⁸ Die gesetzliche Funktion der Steuerbilanz soll die periodengerechte Ermittlung des („vollen“) Gewinns als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dem Ziel eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen sein. (vgl. dazu BFH GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; BFH GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; zur Kritik am Maßgeblichkeitsgrundsatz [ein Relikt aus dem 19. Jahrhundert] vgl. insbesondere Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 5 Rn. 27 m.w.N.). Zur Euro-

Ausnahmsweise ist es Steuerpflichtigen erlaubt, ihren Gewinn nicht nach §§ 4 Abs. 1 EStG, 5 EStG zu ermitteln, sondern gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen. Dies gilt z.B. für alle selbständig Tätigen (§ 18 EStG), die nicht freiwillig Bücher führen unabhängig von der Umsatzgröße, und für Gewerbetreibende bzw. Land- und Forstwirte ohne Buchführungspflicht nach §§ 140, 141 AO und ohne tatsächliche Buchführung.

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG können sich im Vergleich zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG erhebliche Unterschiede beim Gewinn innerhalb einer Gewinnermittlungsperiode ergeben, nicht aber hinsichtlich des Totalgewinns über den Zeitraum der gesamten Lebensdauer des Betriebes (Totalperiode)³¹⁹.

Aus diesem Grund wird der Gewinn auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Entnahmen erhöht und entsprechend durch Einlagen vermindert. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG, dem angesprochenen Grundsatz der Identität der Totalgewinne³²⁰ und der historischen Entwicklung³²¹.

II. Grundsätze der Gewinn- und Verlustrealisierung

Das Jahresergebnis der Steuerbilanz hängt wesentlich von den Prinzipien ab, nach denen Erträge und Aufwendungen in einer Periode angesetzt werden. Im Unterschied zu der Gewinnermittlung nach der Einnahmen-Überschuss-

päisierung des Bilanzsteuerrechts im allgemeinen vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 5 Rn. 3 m.w.N.

³¹⁹ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 10

³²⁰ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 340

³²¹ Vgl. dazu Kapitel 2: A. III.; bereits § 12 Abs. 2 Satz 2 EStG 1925 sah die Berücksichtigung von Entnahmen bei der Überschussrechnung vor.

Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG; § 8 ff. EStG) gelten bei einem Bilanzierer nicht das Zufluss- und Abflussprinzip, sondern ein System handelsrechtlicher und (zunehmend) spezifisch steuerrechtlicher Prinzipien der Gewinn- und Verlustrealisierung³²². Kraft der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Steuerbilanz wird das steuerbilanzielle Periodenergebnis maßgeblich durch das Realisations- und das damit korrespondierende Imparitätsprinzip bestimmt.

1. Das Realisationsprinzip

a) Das Realisationsprinzip im Handelsrecht

Das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB kodifizierte Realisationsprinzip besagt, dass nur realisierte Gewinne in der Bilanz ausgewiesen werden können; am Bilanzstichtag noch nicht realisierte Gewinne dürfen erst später ausgewiesen werden³²³. Das Realisationsprinzip ist Ausdruck des allgemeinen Vorsichtsprinzips und Maßstab für den zeitgerechten Ausweis von Erträgen und Aufwendungen. Es umfasst das Periodisierungsprinzip (Abgrenzungsprinzip) und das Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung³²⁴. Der Zweck des Realisationsprinzips besteht darin, den Ausweis und damit verbunden auch die Ausschüttung noch nicht realisierter Gewinne zu verhindern. Mit dem Realisationsprinzip korrespondiert das ebenfalls in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB geregelte Imparitätsprinzip, nach welchem noch nicht realisierte, aber erwartete Verluste in der Handelsbilanz bereits auszuweisen sind. Damit soll vermieden werden, dass Gläubiger einen zu positiven Eindruck von der Ertragslage des Unternehmens erlangen³²⁵.

³²² Vgl. dazu auch Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 200

³²³ Vgl. Hense/Geißler in Beck'scher Bilanzkommentar, Handels- und Steuerrecht, § 252 Rn. 43

³²⁴ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB: „Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres“.

³²⁵ Merkt in Baumbach/ Hopt, HGB, § 252 Rn. 11

b) Das Realisationsprinzip im Steuerrecht

Das handelsrechtliche Realisationsprinzip findet über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG und über § 141 Abs. 1 Satz 2 AO Eingang in das Einkommensteuerrecht. Der verfassungsrechtliche Inhalt³²⁶ des Realisationsprinzips unterwirft den Steuergesetzgeber dem Zwang, die Besteuerung auf sichere Werte abzustellen. Daraus lässt sich ableiten, dass vorrangig Realisationswerte der Besteuerung unterliegen sollen, die durch einen Umsatzakt (am Markt) ausgewiesen sind und somit eine Wertsteigerung bzw. eine unmittelbare Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in Form von Zufluss liquider Mittel zur Folge haben. Unter Realisation versteht die Bilanzlehre das Entstehen eines wirtschaftlichen Erfolgs durch Geschäftsvorfälle (Umsatzakte)³²⁷.

Daraus folgt, dass auch im steuerrechtlichen Betriebsvermögensvergleich nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Das Realisationsprinzip hat allerdings im Steuerrecht auf Grund der unterschiedlichen gesetzgeberischen Zielsetzungen eine etwas andere Bedeutung. Für das Handelsrecht bezweckt das Realisationsprinzip Gläubigerschutz, der für das Steuerrecht keine Bedeutung hat. Die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des steuerlichen Betriebsvermögensvergleichs zielen vielmehr darauf ab, den periodengerechten („vollen“) Gewinn bzw. die Einkünfte des Steuerpflichtigen als Ergebnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dem Ziel einer gesetz-, insbesondere gleichmäßigen Besteuerung zu ermitteln³²⁸. Für das Einkommensteuerrecht bedeutet dies konkret, dass vom Grundsatz her nur verwirklichte Gewinne besteuert werden und die Besteuerung noch nicht realisierter Vermögenszuwäch-

³²⁶ Vgl. dazu nachfolgend unter C.

³²⁷ Vgl. dazu z.B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 26; Schneider, Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, S. 103 ff.

³²⁸ Vgl. auch Wöhe, Die Handels- und Steuerbilanz, S. 22 u. 25 f.

se nicht erfolgen darf³²⁹. Die bloße Wertsteigerung ruhender Vermögensgegenstände soll nicht erfasst werden. Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip als Unterprinzipien des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips harmonisieren mit den spezifisch steuerrechtlichen Prinzipien. Das Realisationsprinzip gehört zu den Fundamentalkonkretisierungen des Markteinkommens³³⁰.

2. Prinzip der Buchwertverknüpfung

Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist auch der Grundsatz der Buchwertverknüpfung. Solange die steuerlichen Reserven steuerlich erfasst bleiben, kann die Bewertung der Wirtschaftsgüter beibehalten, das heißt können die Buchwerte steuerneutral fortgeführt werden. Es kommt zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven. Dabei steht das Prinzip der Buchwertverknüpfung in einem rechtfertigungsbedürftigen Spannungsverhältnis mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung³³¹. Das Prinzip der Buchwertverknüpfung ist insbesondere in folgenden Fällen einschlägig³³²:

- Das stille Reserven enthaltende Vermögen wird unentgeltlich übertragen. Hier findet kein Leistungsaustausch statt, so dass das durch das Markteinkommensprinzip konkretisierte Übermaßverbot es rechtfertigt, die Buchwerte auch beim Übergang stiller Reserven auf andere Steuersubjekte beizubehalten (geregelt in § 6 Abs. 3 EStG).
- Umstrukturierungsvorgänge: In diesen Fällen kann ein Steuerzugriff des Staates den Effekt haben, Umstrukturierungsvorgänge die allgemein als betriebswirtschaftlich bzw. volkswirtschaftlich sinnvoll erachtet werden, zu

³²⁹ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 202, das Realisationsprinzip ist markteinkommenstheoretisch fundiert.

³³⁰ Das Markteinkommen erfasst nur die realisierten, am Markt bestätigten Einkommen. Anders als der nicht realisierte Wertzuwachs ist das realisierte Einkommen ein sicherer Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit (vgl. auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 33)

³³¹ Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung sind Bemessungsgrundlage und progressiver Tarif der Einkommensteuer auf die einzelne natürliche Person zu beziehen. Jede Person hat also folglich grundsätzlich die von ihr erwirtschafteten Einkünfte selbst zu versteuern.

stören oder zu verhindern. Dies kann den Aufschub der Besteuerung und auch den Übergang stiller Reserven auf andere Steuersubjekte in diesen Fällen rechtfertigen (geregelt im Umwandlungssteuergesetz und inkonsequent in § 6 Abs. 5 EStG³³³).

3. Prinzip der Steuerentstrickung

Im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerverstrickung³³⁴ wird es erforderlich, stille Reserven als ultima ratio steuerlich abzurechnen. Diesen Zweck verfolgen die gesetzlichen Vorschriften über die Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) und die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG). Mit § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Fassung nach dem SEStEG wurde nun ein Entstrickungstatbestand (Fiktion einer Entnahme zu betriebsfremden Zwecken) geschaffen, für die Fälle in den das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland eingeschränkt und/oder ausgeschlossen wird. In diesem Zusammenhang sind auch noch §§ 11, 12 KStG zu erwähnen, die eine Versteuerung der stillen Reserven anordnen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihren Sitz außerhalb des Geltungsbereichs der deutschen Besteuerungshoheit verlegt.

³³² Vgl. dazu auch Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 203

³³³ Vgl. dazu ausführliche Darstellung in Kapitel 4

³³⁴ Steuerverstrickung bedeutet, dass ein Wirtschaftsgut Teil eines inländischen Betriebsvermögens ist, welches dem Besteuerungsrecht der BRD unterliegt. In § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG i.d.F.d. SEStEG wurde nun der Grundsatz der Steuerverstrickung durch Zuzug oder Verbringung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens (entgegen § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht dessen Nutzung) kodifiziert. Die zugeführten Wirtschaftsgüter werden bei Begründung eines inländischen Besteuerungsrechts als in das inländische Betriebsvermögen eingelegt behandelt und sind nach § 6 Abs.1 Nr. 5a EStG mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

4. Begriff und Zeitpunkt der Gewinnrealisierung

Nach § 6 EStG, der die Vorschriften zur Bewertung von Wirtschaftsgütern enthält, erfolgt der Ansatz des Betriebsvermögens im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs grundsätzlich mit den Anschaffungs³³⁵- oder Herstellungskosten³³⁶. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stellen sich dabei als Bewertungsobergrenze dar³³⁷. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestimmt dies für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG für andere als in Nr. 1 genannten Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen³³⁸).

Die durch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten limitierte Bewertung führt dazu³³⁹, dass nur realisierte Gewinne, also Gewinne, die durch einen Verwertungsakt am Markt erzielt wurden, Eingang in den Betriebsvermögensver-

³³⁵ Nach § 255 Abs. 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB zählen zu den Anschaffungskosten auch die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten. Zum inhaltsgleichen Begriff der Anschaffungskosten im Einkommensteuerrecht vgl. Glanegger in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 81.

³³⁶ Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Zum inhaltsgleichen Begriff der Herstellungskosten im Einkommensteuerrecht vgl. Glanegger in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 170 ff.

³³⁷ Aus dem Realisationsprinzip folgt das Anschaffungskostenprinzip. Vermögensgegenstände sind stets höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, ohne Berücksichtigung von Wertsteigerungen. Dagegen sind Wertminderungen – über die Berücksichtigung durch reguläre Abschreibungen hinaus – als Ausdruck des Imparitätsprinzips beim Umlaufvermögen zwingend zu berücksichtigen (§ 253 Abs. 3 Satz 1 u. 2 HGB – strenges Niederstwertprinzip), beim Anlagevermögen können sie berücksichtigt werden (§ 253 Abs. 2 Satz. 3 HGB – gemildertes Niederstwertprinzip).

³³⁸ Im Handelsgesetzbuch findet sich keine ausdrückliche Definition des Begriffs „Umlaufvermögen“. Aus der Definition des Anlagevermögens in § 247 Abs. 2 HGB kann aber das Umlaufvermögen negativ abgegrenzt werden. Nach R 6.1 Abs. 2 EStRL 2005 gehören zum Umlaufvermögen die Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind. Gem. § 266 Abs. 2 B HGB wird das Umlaufvermögen in die vier Hauptgruppen Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere sowie liquide Mittel eingeteilt.

³³⁹ Vgl. dazu Burmester, Probleme der Gewinn und Verlustrealisierung, S. 25

gleich finden³⁴⁰. Der Besteuerung ist der realisierte Wert zu Grunde zulegen; dies ist, wie bereits angeführt, Ausfluss des Realisationsprinzips. Aus diesem Grund haben nicht realisierte Wertzuwächse, so genannte stille Reserven, keine Auswirkungen auf den Gewinn. Die gebildeten stillen Reserven werden erst im Veräußerungsfall oder im Fall der Entnahme des Wirtschaftsgutes besteuert. Anders als noch in § 12 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925³⁴¹ wird der (laufende) Wertzuwachs eines Wirtschaftsgutes *de lege lata* nicht besteuert.

Die Gewinnrealisierung ist daher zum einen durch einen Umsatzakt gegenüber einem Dritten und zum anderen durch einen Zufluss liquider oder illiquider Mittel charakterisiert. Unter Zufluss liquider Mittel ist dabei der Zufluss des Gegenwertes des Wirtschaftsguts in Form von Zahlungsmitteln wie Bargeld oder Buchgeld oder in Form von leicht zu verflüssigenden Mitteln, wie z.B. der Erwerb von Forderungen beim Verkauf auf Ziel zu verstehen. Der Zufluss nicht liquider Mittel beinhaltet den Zufluss des Gegenwertes des Wirtschaftsgutes in Form anderer nicht liquider Wirtschaftsgüter. Klassisches Beispiel hierfür ist der Tausch³⁴².

Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und damit Zeitpunkt zum Ansatz im Betriebsvermögensvergleich ist nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, welche auch im Steuerrecht grundsätzlich Geltung haben, der Zeitpunkt der Leistung³⁴³. Im Rahmen der Gewinnermittlungsart der

³⁴⁰ Burmester, Probleme der Gewinn und Verlustrealisierung, S. 19

³⁴¹ § 12 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925 lautete: „Der Gewinn (§ 7 Abs. 2 Nr. 1) ist der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des Mehrwerts oder abzüglich des Minderwerts der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs, der dem Betriebe dienenden Gebäude nebst Zubehör sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schluss des Steuerabschnitts gegenüber dem Stande am Schluss des vorangegangenen Steuerabschnitts.“

³⁴² Beisse, Gewinnrealisierung - Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, in Ruppe: Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 20; Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung im Steuerrecht, S. 31 f.

³⁴³ Realisierte Gewinne sind in der Bilanz auszuweisen, sobald der Leistungsverpflichtete seine Leistung (Veräußerung, Dienstleistung usw.) im wesentlichen erbracht hat (wirtschaftlich erfüllt hat) und deshalb sein Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung usw.) nicht mehr mit

Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG, sowie bei den übrigen Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4-7 EStG gilt das Zufluss- und Abflussprinzip gemäß § 11 EStG³⁴⁴. Hiernach gelten Einnahmen dann als bezogen, wenn sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind³⁴⁵.

5. Stille Reserven

Die Nichtberücksichtigung von (noch) nicht realisierten Wertzuwächsen im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs hat zur Folge, dass einzelne Wirtschaftsgüter nicht mit ihrem tatsächlich am Markt erzielbaren Wert angesetzt und bewertet werden. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem im Betriebsvermögensvergleich ausgewiesenen Wert, dem so genannten Buchwert, und dem tatsächlichen Wert (gemeiner Wert³⁴⁶ oder Teilwert³⁴⁷) des Wirtschaftsgutes wird als stille Reserven bezeichnet.

ungewöhnlichen Risiken belastet erscheint (vgl. dazu z.B. BFH v. 2.03.2004 – III B 114/ 03, BFH/ NV 2004, 1109 (1111): „so gut wie sicher“).

³⁴⁴ Vgl. dazu Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 192 und Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 256.

³⁴⁵ Das Zuflussprinzip beruht auf dem Zahlungsprinzip und stellt auf das Zufließen von Einnahmen ab. Maßgeblich ist dabei regelmäßig der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahmen erlangt. Das ist nach der Rechtsprechung des BFH (BFH v. 26.07.1983 – VIII R 30/82, BStBl. II 1983, 755; BFH v. 14.02.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; BFH v. 16.11.1984 – VI R 39/80, BStBl. II 1985, 136) der Zeitpunkt der Verfügungsmöglichkeit (Möglichkeit, den Leistungserfolg herbeizuführen) bzw. der Leistungshandlung, nicht unbedingt der Eintritt des Leistungserfolgs bzw. der Zeitpunkt der tatsächlichen Verfügung.

³⁴⁶ Der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes wird gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der gemeine Wert entspricht dem Verkehrswert. Vgl. hierzu Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rn. 12.

³⁴⁷ Der Teilwert eines Wirtschaftsguts ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, § 10 Satz 2 und 3 BewG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Zu den Begriffen Teilwert und gemeiner Wert im Zusammenhang mit einer Entnahme vgl. insbesondere auch die Ausführungen in Kapitel 2 C.

Stille Reserven entstehen – nach derzeit geltender Rechtslage³⁴⁸ - vorrangig dadurch, dass über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehende Wertzuwächse eines Wirtschaftsguts nicht berücksichtigt werden. Stille Reserven können darüber hinaus durch nicht der tatsächlichen Wertminderung des Wirtschaftsguts entsprechende Absetzung für Abnutzung (AfA) oder Substanzverringerung (AfS) gemäß § 7 EStG, erhöhten Absetzungen gemäß §§ 7b, 7c, 7d, 7h, 7i, 7k EStG oder durch Sonderabschreibungen (§§ 7f und 7g EStG) gebildet werden. Des Weiteren können stille Reserven durch zulässige Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 EStG, durch das Aktivierungsverbot selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter gemäß § 5 Abs. 2 EStG, inflationsbedingte Preissteigerungen und durch die Überbewertung von Schulden (z.B. bei Fremdwährungsverbindlichkeiten infolge von Abwertungen der Fremdwährung) entstehen³⁴⁹.

6. Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt

Abweichend von dem Grundsatz, dass eine Gewinnrealisierung immer einen Umsatzakt voraussetzt, kann es zu einer Besteuerung der stillen Reserven kommen, obwohl es an einem Umsatzakt gegenüber einem Dritten fehlt und dem Steuerpflichtigen keine Gegenleistung in Form von liquiden bzw. illiquiden Mitteln zufließt. Nach den verfassungsrechtlich geprägten Inhalten des Markteinkommens- und Realisationsprinzips stellt das Abwarten der Realisierung stiller Reserven eine eigentumsschonende Maßnahme dar. Das am Leistungsfähigkeitsprinzip als auch am Übermaßverbot ausgerichtete System ertragsteuerlicher Gewinnrealisierung vermeidet aber Besteuerungslücken, indem auch nicht realisierte Gewinne als ultima ratio im letztmöglichen Zeitpunkt

³⁴⁸ Reformvorschläge für ein „neues“ Einkommensteuerrecht haben u.a. zum Ziel, die Bildung stiller Reserven (im Steuerrecht) einzuschränken. Vgl. dazu beispielhaft Kirchhof, „Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragssteuerrechts“ in DStR Beihefter 5 zu Heft 37/ 2003

³⁴⁹ Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 210

dem steuerlichen Zugriff unterliegen³⁵⁰. Aus diesem Grund können, solange die Versteuerung der stillen Reserven gesichert ist, die Realisation abgewartet und die Buchwertfortführung zugelassen werden; erst im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerverstrickung sind als ultima ratio noch nicht realisierte Werte der Besteuerung zu unterwerfen³⁵¹. Das Einkommensteuergesetz kennt (allgemein) folgende Gewinnrealisierungstatbestände:

- die Veräußerung (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
- die Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)
- die Betriebsaufgabe als Globalveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG)
- die Betriebsaufgabe als Globalentnahme (§ 16 Abs. 3 EStG)

Dabei stellen die Entnahme und die Betriebsaufgabe als „Globalentnahme“ Gewinnrealisierungstatbestände ohne Umsatzakt dar. Während der Betriebszugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes entstandene stille Reserven bleiben unversteuert, solange nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung³⁵² kein gesetzlich normierter Gewinnrealisierungstatbestand verwirklicht ist.

³⁵⁰ Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 231

³⁵¹ Dieser Gedanke liegt auch der finalen Entnahmetheorie zu Grunde.

³⁵² Nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung dürfen Steuern nur erhoben werden, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (vgl. dazu § 3 Abs. 1 AO). Nach 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung kann indes nicht aus § 38 AO abgeleitet werden; § 38 AO regelt nur technisch, wann der Steueranspruch entsteht. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist eine spezielle Ausformung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der sich letztendlich aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ableitet.

Der BFH³⁵³ und ebenso die überwiegende Literaturmeinung³⁵⁴ haben – auf Basis der gegenwärtigen Rechtslage – wegen dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung einen allgemeinen Entstrickungstatbestand abgelehnt³⁵⁵, der es erlaubt, stille Reserven stets der Besteuerung zu unterwerfen, wenn sie andernfalls ohne Besteuerung der inländischen Steuerverhaftung entgehen würden³⁵⁶.

Zu den gesetzlichen Gewinnrealisierungstatbeständen (ohne Umsatzakt) zählen im klassischen Sinn - neben der Entnahme und der Betriebsaufgabe - die Liquidation und das Ausscheiden von Kapitalgesellschaften aus der unbeschränkten Steuerpflicht (§§ 11, 12, 13 KStG), die (rechtliche) Neu- und Umorganisation durch Umwandlung bzw. Einbringung von Betriebsvermögen ohne Sicherung der inländischen Besteuerung (§§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 11 Abs. 2 Nr. 2, § 20 Abs. 2 Nr. 3, § 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG i.d.F. nach dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006, BGBl.

³⁵³ Vgl. BFH v. 9.2.1972, I R 205/66, BStBl. II 1972, 455 = BFHE 105, 15; BFH v. 16.12.1975, VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 = BFHE 117, 563; BFH v. 14.6.1988, VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 = BFHE 154, 309

³⁵⁴ Vgl. z.B. Burmester, Probleme der Gewinn und Verlustrealisierung, S. 41; Beisse, Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen in: Ruppe: Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 17; Grund, Gibt es bereits de lege lata einen allgemeinen Grundsatz der „Steuerentstrickung“, BB 1972, 365 ff.; und auch Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 50 u. 316.

³⁵⁵ Mit § 4 Abs. 1 S. 3 EStG in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer rechtlicher Vorschriften (SEStEG) – BGBl. I 2006, S. 2782 hat der Gesetzgeber nun ein Entstrickungstatbestand für den Fall des Ausschlusses bzw. der Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts geschaffen, weil ein Besteuerungstatbestand in den genannten Fällen gerade nicht einschlägig war. Zum Inhalt des Gesetzes und seiner Auswirkungen vgl. Kapitel 2 B. III und Kapitel 4 C. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber mit Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. bestätigt, dass das EStG bislang keinen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz dergestalt beinhaltet hat, dass stille Reserven allgemein der Versteuerung unterliegen, wenn diese andernfalls der Besteuerung entgehen würden. Die Rechtsprechung des BFH – gestützt auf die finale Entnahmetheorie – dürfte sich nun auch in diesen Fällen überholt haben, da diese nun von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. gesetzlich geregelt sind, und gerade die Verlagerung von Wirtschaftsgütern „über die Grenze“ in den maßgeblichen Streitfällen eine Rolle gespielt haben.

³⁵⁶ BFH v. 10.02.1972, BStBl. II 1972, 455; BFH v. 16.12.1975, BStBl. II 1976, 246; Bordewin in Bordewin/Brandt, EStG, § 4 Rn. 829.

2006 I, S. 2782) und die Wohnsitzverlegung in das Ausland bei wesentlicher Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft (§ 6 AStG)³⁵⁷. Diese Tatbestände werden auch als sog. unechte Realisierungstatbestände bezeichnet. Sie führen – abweichend von der wirtschaftlichen und handelsrechtlichen Lage - ausschließlich aus steuerlichen Gründen zu einer Gewinnrealisierung, ohne dass ein Umsatzgeschäft mit entsprechendem Zufluss liquider bzw. illiquider Mittel vorliegt³⁵⁸. Die Besteuerung der stillen Reserven ohne Umsatzakt stellt eine Durchbrechung des (steuerrechtlichen) Realisationsprinzips dar und bedarf daher einer besonderen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Angesprochen ist hierbei insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip³⁵⁹.

7. Aufschub der Besteuerung von stillen Reserven

Unter bestimmten Voraussetzungen wird die Besteuerung der stillen Reserven trotz Realisation aufgeschoben, wenn stille Reserven auf ein anderes Wirtschaftsgut oder ein anderes Steuersubjekt übergehen. Der Besteuerungsaufschub gegenüber dem Steuerpflichtigen, der die stillen Reserven erwirtschaftet hat, verändert den Zeitpunkt der Besteuerung. Hierdurch entstehen Liquiditäts- und Zinsvorteile. Soweit stille Reserven auf ein anderes Steuersubjekt übergehen, stellt dies eine Durchbrechung des Individualsteuerprinzips dar³⁶⁰. Werden betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter durch gleichartige, die gleiche betriebliche Funktion erfüllende Wirtschaftsgüter ersetzt, so dienen diese Veräußerun-

³⁵⁷ Vgl. zu den bisherigen europarechtlichen Bedenken EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, DB 2004, 686 (Lasteyrie du Saillant) im Zusammenhang mit § 6 AStG bzw. in Reaktion auf diese Entscheidung auch BMF-Schreiben v. 08.06.2005, BStBl. I 2005, 714. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Probleme nun durch Neufassung des § 6 AStG, der - ebenso wie § 12 KStG n.F. und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. – am Tatbestandsmerkmal Ausschluss bzw. Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts anknüpft, zu lösen versucht; da auch weiterhin erhebliche europarechtliche Bedenken gegen diese Vorschriften (Kapitalverkehrsfreiheit, Niederlassungsfreiheit) bestehen, bleibt die weitere Entwicklung hier abzuwarten. Eine ähnliche Argumentation kann daher auch zu § 6 Abs. 5 EStG und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. vertreten werden.

³⁵⁸ Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 32,

³⁵⁹ Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung und zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Zusammenhang mit dem Entnahmetatbestand vgl. nachfolgend unter B.

³⁶⁰ Vgl. dazu Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rn. 211

gen nicht dem Zweck, Gewinne zu erwirtschaften. Der Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven dient in diesen Fällen der wirtschaftlich maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zur Erhaltung der Erwerbsgrundlage³⁶¹. Nach § 6b EStG³⁶² und z.B. auch nach R 6.6 EStR 2005³⁶³ dürfen gebildete stille Reserven unter bestimmten Voraussetzungen bei der Veräußerung des Wirtschaftsgutes oder seinem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen gegen Entschädigungsleistung unrealisiert bleiben und können auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut (Reinvestition bzw. Ersatzbeschaffung) übertragen werden.

8. Übergang stiller Reserven auf andere Steuersubjekte

Die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit (=Leistungsfähigkeitsprinzip) beinhaltet auch, dass jede natürliche Person ihr eigenes (zurechenbares) Einkommen versteuert. Daraus folgt, dass steuersystematisch die Übertragung stiller Reserven auf andere Rechtssubjekte prinzipiell nicht gerechtfertigt sein kann(= Subjektsteuerprinzip). Gleichwohl lassen § 6 Abs. 3, § 6 Abs. 5 EStG, und insbesondere auch das Umwandlungssteuerrecht die intersubjektive Übertragung stiller Reserven zu. Die Versteuerung der stillen Reserven wird in diesen Fällen durch die Buchwertverknüpfung sichergestellt. Im Ergebnis stellt dies aber eine Einschränkung des Prinzips der

³⁶¹ Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 211

³⁶² § 6b EStG gestattet, stille Reserven – den Einzelveräußerungsgewinn (Veräußerungserlös abzüglich Buchwert und Veräußerungskosten), die sich während längerer Zeit (6-Jahresfrist) in bestimmten Arten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gebildet haben und die anlässlich einer entgeltlichen Veräußerung aufgedeckt werden, innerhalb der in § 6b EStG genannten Fristen auf Reinvestitionen zu übertragen.

³⁶³ Scheidet ein Wirtschaftsgut „infolge höherer Gewalt oder infolge bzw. zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs“ aus dem Betriebsvermögen aus, darf die Gewinnrealisierung in der Weise vermieden werden, dass der Steuerpflichtige seine als Anschaffungskosten (oder Herstellungskosten) in Betracht kommenden Aufwendungen für ein im WJ des Ausscheidens (oder in bis zu 3 früheren WJ) angeschafftes (hergestelltes) Ersatz-Wirtschaftsgut um einen Betrag in Höhe des Buchwertes kürzt oder in Höhe des Buchgewinnes noch in diesem Wirtschaftsjahr gewinnmindernd eine Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE) bildet, die in angemessener Frist in einem der kommenden Wirtschaftsjahre auf ein Ersatz-Wirtschaftsgut übertragen oder aufgelöst werden muss (R 6.6 EStR 2005).

Versteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit dar. Es ist daher im Einzelfall und unter Abwägung mit dem Markteinkommensprinzip und dem Übermaßverbot zu prüfen, ob dies gerechtfertigt ist³⁶⁴.

B. Begriff und Zweck der Entnahmeregelung

I. Grundsätzliches

Durch die Korrektur des Buchführungsergebnisses um Einlagen und Entnahmen soll, dies ist an dieser Stelle noch einmal zu betonen, der Gewinn nur betriebliche Geschäftsvorfälle ausweisen, diese jedoch umfassend einschließlich stiller Reserven.

II. Die Abgrenzungs- und Neutralisierungsfunktion der Entnahme

Der Entnahmetatbestand dient daher zunächst dazu, die betriebliche von der außerbetrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen abzugrenzen³⁶⁵. Diese Abgrenzungsfunktion entspricht dem Wesen des allgemeinen Gewinnbegriffs, wonach steuerlich nur der Gewinn bzw. Verlust zu erfassen ist, der auch in dem jeweiligen Betrieb des Steuerpflichtigen erwirtschaftet wurde³⁶⁶. Außerbetrieblich veranlasste Vermögensabflüsse dürfen das Betriebsergebnis nicht mindern. Die Trennung des Betriebsvermögens vom Privatbereich ergibt sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, so dass die Entnahmevorschrift insoweit in gewisser Weise deklaratorische Züge aufweist.

³⁶⁴ Vgl. im Einzelnen zu § 6 Abs. 5 EStG: Kapitel 4 B.

³⁶⁵ Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 131

³⁶⁶ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 341 f.

Die Abgrenzung zwischen den einzelnen Betriebsvermögen verschiedenerer Betriebe eines Steuerpflichtigen lässt sich auf den Betriebsvermögensvergleich stützen, der die steuerliche Gewinnermittlung nur für jeden Betrieb gesondert vorsieht³⁶⁷. Auch in dieser Hinsicht hat der Entnahmetatbestand eine verdeutlichende Wirkung.

Die Funktion der Entnahme geht über die eines Abgrenzungstatbestandes hinaus, wenn sich der entnahmerelevante Vorgang zu Lasten des Betriebsergebnisses ausgewirkt hat. Sachentnahmen bewirken – bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich – eine Minderung des Jahreserfolges insoweit, als das entnommene Wirtschaftsgut im Endvermögen nicht mehr vorhanden ist. Dadurch wird die betriebliche Leistungsfähigkeit verzehrt, denn der Betrieb ist/war mit den Anschaffungskosten für das konkrete Wirtschaftsgut belastet, während dem Betriebsvermögen, wenn dieses Wirtschaftsgut jetzt entnommen wird, kein Gegenwert zufließt. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist daher gleichermaßen ein Korrekturatbestand. Die Minderung des Betriebsvermögens durch die Entnahme muss durch eine Hinzurechnung zum Gewinn wieder ausgeglichen werden. Die Entnahme ist folglich regulatives Instrument, um den betriebsfremden Vorgang zu neutralisieren³⁶⁸. Auch diese Korrekturfunktion geht schon aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hervor und findet in der Entnahmeregelung seine gesetzliche Bestätigung.

III. Die Entnahme als Ersatzrealisationstatbestand

Auf Grund der Teilwertbewertung der Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG erhält der Tatbestand eine über die reine Abgrenzung- und Neutralisierungsfunktion hinausgehende Bedeutung. Liegt der Teilwert des entnommenen Wirt-

³⁶⁷ Burmester, Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, S. 131

³⁶⁸ Rohner, Die Entnahmenvorschrift, S. 157 f.; Speich, Der Begriff der Entnahme im Einkommensteuerrecht, S. 23 f.

schaftsgutes im Zeitpunkt der Entnahme über dem Buchwert, entsteht ein Buchgewinn. Mit dem Teilwert soll der Wert angesetzt werden, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hatte³⁶⁹. Die Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert führt dazu, dass der Entnahmevorgang zu einer Aufdeckung etwaiger stiller Reserven (oder auch stiller Lasten) führt, die sich in dem betreffenden Wirtschaftsgut gebildet haben.

Die Besonderheiten der mit der Entnahme verbundenen Wertzuwachsbesteuerung sind vor dem Hintergrund der allgemeinen Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung zu sehen. Zu den systemtragenden Strukturprinzipien des deutschen Einkommensteuerrechts gehört das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit³⁷⁰. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Ausfluss des in Art. 3 GG verankerten verfassungsrechtlichen Gebots der Steuergleichheit und –gerechtigkeit und verkörpert den (heute allgemein anerkannten) fundamentalen Gerechtigkeitsmaßstab für eine rationale Aufteilung von Steuerlasten³⁷¹. Im Hinblick auf eine gerechte - der steuerlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden - Besteuerung müssen betriebliche Vermögensänderungen möglichst vollständig erfasst werden. So gesehen ist die Erfassung stiller Reserven bei verfassungsorientierter Auslegung ein eigenständiger Zweck der Entnahmeregelung³⁷².

Dies lässt sich auch aus der Entwicklung des Entnahmetatbestandes ableiten. Unter der Geltung des Einkommensteuergesetzes 1920 wurde die Entnahmenvorschrift als Veräußerungersatz betrachtet, mit deren Hilfe die betrieblichen

³⁶⁹ So auch bereits Becker E., *StuW* 1928, Sp. 1254

³⁷⁰ Zum Leistungsfähigkeitsprinzip ausführlich und mit weiteren Nachweisen Lang, *Bemessungsgrundlage*, S. 97 ff.; Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I, § 9, S. 479 ff., sowie Band II, § 12, S. 560 ff.; Drüen in Tipke/ Kruse, *Abgabenordnung*, § 3 Rn. 50.

³⁷¹ Vgl. z.B. BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 319, 343 ff.

³⁷² Burmester, *Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung*, S. 132

Wertsteigerungen zu erfassen seien³⁷³. Noch deutlicher wird dies bei einem Vergleich mit den Regelungen des Einkommensteuergesetzes 1925, nach welchen im Vordergrund der Entnahmevorschrift das Problem des Ausscheidens stiller Reserven und deren Erfassung durch Ansatz eines entsprechenden Wertansatzes steht³⁷⁴. Unter Geltung des Entnahmetatbestandes in der Fassung des Einkommensteuergesetzes 1934 fand dann diese Sichtweise in der sog. finalen Entnahmerechtsprechung des Bundesfinanzhofes seine weitere Ausgestaltung.

C. Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Besteuerung von stillen Reserven

I. Die verfassungsrechtliche Ausgangslage

Bezüglich der Besteuerung von stillen Reserven lassen sich zwei fundamentale verfassungsrechtliche Prinzipien erkennen: Das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 3 Abs. 1 GG) mit seinen daraus fließenden Subprinzipien und das Gebot der wirtschaftlich maßvollen Besteuerung.

Diese beiden Prinzipien stehen nicht nebeneinander, sondern beeinflussen sich gegenseitig. Stille Reserven sind daher regelmäßig erst bei einer Realisierung durch einen Umsatzakt am Markt aufzulösen und zu besteuern. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird dabei durch das Prinzip einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung, welches sich einfachgesetzlich in dem Realisationsprinzip und dem damit zusammenhängenden Markteinkommensprinzip niederschlägt, beeinflusst³⁷⁵.

³⁷³ RFH v. 30.06.1923, RFHE 12, 142; RFH v. 29.10.1924, RFHE 15, 47

³⁷⁴ Vgl. dazu Lion, StuW 1928, Sp. 1067 ff.

³⁷⁵ Geissler, Gewinnrealisierung am Ende eines Unternehmens, S. 33 ff.

Durch das Realisationsprinzip wird das Leistungsfähigkeitsprinzip, namentlich das Subjektsteuer- und Totalitätsprinzip³⁷⁶, eingeschränkt; es kann auch davon gesprochen werden, dass im Fall der Entnahme das Realisationsprinzip durchbrochen wird³⁷⁷: Um die vollständige Erfassung des Vermögenszuwachses bei einem Steuerpflichtigen zu gewährleisten, wird der nichtrealisierte Reinvermögenszugang spätestens dann der Besteuerung unterworfen, wenn andernfalls stille Reserven der Besteuerung zu entgehen drohen.

Dieser Entstrickungsgedanke in „Reinform“, geht zwar mit dem Subjektsteuer- und Totalitätsprinzip konform, kann aber nur in den Grenzen der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 GG) Wirksamkeit erlangen. Die Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven ohne Umsatzakt ist daher grundsätzlich nur dann zulässig, wenn ein einfachgesetzlicher „Ersatzrealisationsstatbestand“ dies anordnet oder eine zulässige (Gesetzes- oder Rechts-) Analogie eine Versteuerung zulässt. Die Versteuerung von stillen Reserven ohne Umsatzakt stellt eine Ausnahmebesteuerung dar³⁷⁸.

II. Verfassungsrechtliche Grundlagen des steuerlichen Realisationsprinzips

Im Rahmen der Bestimmung des Inhalts des Leistungsfähigkeitsprinzips geht es darum, ein sachgerechtes fundamentales Prinzip für eine sozial gerechte Besteuerung zu finden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, was als gerechter Maßstab für die Steuererhebung – bezogen auf den einzelnen Steuer-

³⁷⁶ Eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird nur dann erreicht, wenn ausnahmslos alle natürlichen Personen (Universalitätsprinzip) ihr gesamtes disponibles Einkommen versteuern müssen (Totalitätsprinzip) und der Staat effektiv für die Durchsetzung dieser Ziele sorgt (vgl. dazu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 1).

³⁷⁷ Tipke, Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, in Ruppe: Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 4; Lang, Gewinnrealisierung-Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in Ruppe: Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 66

³⁷⁸ In diesem Sinne auch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 269

pflichtigen - anzusehen ist: Nach welchem Maßstab soll der Einzelne etwas von seinem Einkommen bzw. Vermögen an den Staat abgeben? Es muss dabei ein gerechtes (sachgerechtes) System sein.

1. Das Kopfsteuerprinzip

Bei der Kopfsteuer, die es in der BRD seit langem nicht mehr gibt, erfolgt eine Steuerverteilung nach Köpfen. Das heißt im Ergebnis, dass jeder ungeachtet seines Einkommens gleich viel an Steuern zu bezahlen hat. Eine solche Steuer, die weder ein Existenzminimum noch die individuellen Verhältnisse berücksichtigt, wäre in der BRD im Lichte von Art. 3 GG nicht zu rechtfertigen³⁷⁹.

2. Das Äquivalenzprinzip

Dem Äquivalenzprinzip liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Steuer der Abgeltung der vom Staat erbrachten Leistungen an den Einzelnen dient. Demnach ist die Steuer gewissermaßen als „Preis“ für den jeweiligen Steuerbürger für die vom Staat gewährten Vorteile anzusehen. Um das Äquivalent bestimmen zu können, welches rechnerisch auf den Einzelnen entfällt, wurde entweder auf die Kosten, die dem Gemeinwesen entstanden sind, oder auf den Nutzen, den die staatliche Leistung hat, abgestellt³⁸⁰.

Neben der tatsächlichen Schwierigkeit, den tatsächlichen Nutzen des Gemeinwesens für den Einzelnen zu quantifizieren, scheidet das Äquivalenzprinzip für die Generalsteuern wie z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und auch die Umsatzsteuer aus, weil diese Steuern schon nicht auf bestimmte Nutznie-

³⁷⁹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 473 ff.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 86 „eine solche Steuer ist dem allgemeinen Gerechtigkeitsdenken völlig fremd, wie die heftigen Proteste gegen die Gemeindegeldsteuer (Poll Tax = Wahlsteuer) in England (U.K.) der Gemeindefinanzreform von Margret Thatcher gezeigt haben.“

³⁸⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 476; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 21

ßergruppen bezogen sind³⁸¹. Darüber hinaus wird dieses Prinzip schon vom Steuerbegriff des Art. 3 Abs. 1 AO nicht getragen, wonach Steuern, im Unterschied zu Gebühren und Beiträgen, gerade keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen³⁸². Hingegen kann nach Ansicht von *Lang* das Äquivalenzprinzip dort seine Berechtigung haben, wo Steuern einen Sondernutzen abgelten sollen. Dadurch lassen sich z.B. Umweltsteuern bzw. auch die Grund- und Kraftfahrzeugsteuern rechtfertigen. Auch zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer wird das Äquivalenzprinzip herangezogen³⁸³.

3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt anders als das Äquivalenzprinzip nicht auf den individuellen Nutzen von staatlichen Leistungen, sondern darauf ab, welchen Beitrag der Einzelne aus seinem Einkommen leisten kann, um dem Staat die Erfüllung seiner Aufgaben zu ermöglichen³⁸⁴. Das Einkommen ist dabei der Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit³⁸⁵. Das Leistungsfähigkeitsprinzip beherrscht als zentraler Grundsatz das Einkommensteuerrecht vieler Länder³⁸⁶. Es wird heute in der Literatur³⁸⁷ und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung³⁸⁸ als das Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung anerkannt. Dieser Gedanke wird aus dem Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gebot der Belastungsgleichheit entnommen³⁸⁹. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt den Ver-

³⁸¹ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 88

³⁸² So auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 477

³⁸³ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 88 m.w.N.

³⁸⁴ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 479

³⁸⁵ Vgl. dazu grundlegend u.a. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen; Jakob, Steuern vom Einkommen I, S. 34 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 81 ff.

³⁸⁶ Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 485 ff.

³⁸⁷ Absolut herrschende Meinung: vgl. für viele: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 479 ff. m.w.N.; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 153 ff.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 81 ff.

³⁸⁸ Vgl. exemplarisch: BFH v. 16.10.2002 – XI R 41/99, BStBl. II 2003, 179; BFH v. 15.10.2002 – IX R 58/01, BStBl. II 2003, 267; BFH v. 19.08.2002 – VIII R 17/02, BStBl. II 2003, 88

³⁸⁹ Ständige Rechtsprechung: BVerfG v. 24.06.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51; BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 = BStBl. II 1977, 135; BVerfG v. 11.10.1977 – 1

gleichsmaßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG im Rahmen des Steuerrechts dar³⁹⁰. Es findet seine verfassungsrechtlichen Wurzeln³⁹¹ aber nicht mehr nur im Gleichheitssatz des Art. 3 GG, sondern darüber hinaus auch im Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG³⁹²), im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG³⁹³) sowie der institutionellen Eigentumsgarantie (Art. 14 GG³⁹⁴) und der Berufsfreiheit (Art. 12 GG). Abgeleitet aus dem Gleichheitsgrundsatz und dem Sozialstaatsprinzip hat schließlich auch das Bundesverfassungsgericht das Leistungsfähigkeitsprinzip aufgegriffen und mittelbar mit Verfassungsrang³⁹⁵ ausgestattet. Nach *Jakob* ist das Leistungsfähigkeitsprinzip in einem Kernbereich vor gesetzespositivistischer Denaturierung geschützt³⁹⁶. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt im Einkommensteuerrecht Mehreres.

Nach dem sog. objektiven Nettoprinzip³⁹⁷ ist es vor allem geboten, dass die Erwerbsaufwendungen grundsätzlich von den Erwerbseinnahmen abgezogen werden können. Besteuerbar ist nur das Ist-Einkommen, nicht ein Solleinkom-

BvR 343/73, 83/74, 183, 428/75, BVerfGE 47, 1 = BStBl. II 1978, 174; BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 319 = BStBl. II 1982, 717; BVerfG v. 22.02.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 = BStBl. II 1984, 357

³⁹⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 500; Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag; Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319 ff.

³⁹¹ Anders als noch in Art. 134 Weimarer Reichsverfassung von 1919 und in zahlreichen ausländischen Verfassungen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip im Grundgesetz nicht ausdrücklich angesprochen. Vgl. dazu Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 488

³⁹² Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I,

³⁹³ Das Rechtsstaatsprinzip wird insbesondere durch das Übermaßverbot und das Verhältnismäßigkeitsgebot konkretisiert, Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 205 ff. und 417 ff.

³⁹⁴ Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319 ff.

³⁹⁵ Vgl. exemplarisch aus der Rechtsprechung des BVerfG: BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; BVerfG v. 5.2.2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 101, 151

³⁹⁶ *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 36 f.: „kein System konfiskatorischer Besteuerung mit anschließender Subventionierung aller; keine Progressionsverläufe mit unvertretbarer Belastung; keine massive Ausschaltung positiver oder negativer Leistungsfähigkeitsfaktoren.“

³⁹⁷ Zum objektiven Nettoprinzip vgl. insbesondere *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, S. 39

men³⁹⁸. Man spricht daher vom objektiven Nettoprinzip, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen, die mit der Erwerbserzielung in Zusammenhang stehen (=Erwerbsaufwendungen), zum Abzug bringen kann, damit nur die individuelle Mehrung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen der Besteuerung unterworfen wird.

4. Leistungsfähigkeitsprinzip und Entnahme

Im Bereich der Einkommensteuer ist anerkannt, dass das Einkommen geeignet ist, als Messgröße der Leistungsfähigkeit zu dienen³⁹⁹. Da Steuern nur aus dem gespeicherten Teil des Einkommens entrichtet werden können, muss das Leistungsfähigkeitsprinzip den Maßstab dafür liefern, welcher Teil des Einkommens besteuert wird. Einkommen im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips ist der Reinvermögenszugang. Seiner Erfassung sind durch das Praktikabilitätsprinzip Grenzen gesetzt, daher muss das Reinvermögenszugangsprinzip auf das Markteinkommensprinzip reduziert werden. Zu erfassen ist dabei nicht der Nominalwert, sondern der Realwert des Vermögenszugangs⁴⁰⁰.

Bezogen auf die Entnahmetatbestände (Sachentnahme/Nutzungsentnahme) bedeutet dies, dass jeweils genau zu untersuchen ist, ob die Entnahme eines Wirtschaftsgutes, einer Nutzung bzw. Leistung zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen führt, bzw. präziser formuliert, welche Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit beim Steuerpflichtigen bezogen auf die Meßgröße Einkommen tatsächlich ankommt und damit auch der Besteuerung unterworfen werden kann⁴⁰¹.

³⁹⁸ Vgl. dazu Jakob, EStG 2. Auflage, § 1 Rn. 8 ff., Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, § 10, Jüptner, Leistungsfähigkeit u. Veranlassung, § 18

³⁹⁹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 502

⁴⁰⁰ Vgl. dazu Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, § 18; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 500

⁴⁰¹ Vgl. dazu die weiterführende Untersuchung am Beispiel des privat veranlassenen Unfalls mit einem Betriebs-PKW in Kapitel 5.

D. Ergebnis/Zusammenfassung

Das einkommensteuerliche System der Gewinnermittlung begünstigt das Entstehen und die Bildung stiller Reserven. Die angesammelten stillen Reserven werden – in diesem System – vorrangig bei einem Veräußerungsvorgang der Steuer unterworfen. Auf Grund der personalistischen Struktur des Einkommensteuerrechts, das modellhaft von einem Einzelunternehmer ausgeht, sind die stillen Reserven von dem Steuersubjekt zu versteuern, dem das einkommensteuerliche Gewinnermittlungssystem die Bildung gestattet hat. Da auch Personengesellschaften für Zwecke der Einkommensteuer personalistisch betrachtet werden⁴⁰², kommt es auch insoweit auf das jeweilige Steuersubjekt, somit den Gesellschafter an⁴⁰³. Dieser hat (anteilig) die stillen Reserven zu versteuern, auch wenn die Ansicht vertreten werden könnte, dass die stillen Reserven nicht dem Gesellschafter, sondern dem jeweiligen Wirtschaftsgut zugeordnet sind. Das Gesetz selbst hält sein System nicht konsequent durch, wenn z.B. im Rahmen von Umstrukturierungsvorgängen das „Überspringen“ von stillen Reserven zugelassen wird. Weiteres Korrektiv ist die Entnahmeregung, welche die stillen Reserven als ultima ratio bei Übergang in die Privatsphäre bzw. der betriebsfremden Sphäre der Besteuerung unterwirft. Diese finale Besteuerung der stillen Reserven ist in Art. 3 GG angelegt.

Dieses Entstrickungsprinzip ist auch Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips als maßgebendes Fundamentalprinzip. Zwar sieht das durch das Leistungsfähigkeitsprinzip dirigierte Realisierungsprinzip vorrangig die Besteuerung realisierter, somit durch einen Umsatzakt am Markt ausgewiesener Gewinne vor. Dies beinhaltet aber gleichzeitig auch die finale Versteuerung der in Wirt-

⁴⁰² Der Gewinnanteil eines Gesellschafters einer Personengesellschaft wird einheitlich und gesondert festgestellt, soweit dies in § 180 AO bestimmt ist (§ 179 Abs. 1 AO). Der Feststellungsbescheid ist dann Grundlagenbescheid für den auf ihm beruhenden Steuerbescheid des Gesellschafters (=Folgebescheid).

schaftsgütern angesammelten stillen Reserven, wenn sie also ansonsten der Besteuerung entgehen würden. Die Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der Teilwertbewertung der Entnahmevorschriften stellt eine Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips dar⁴⁰⁴. Unabhängig von den angedeuteten Bedenken wird nachfolgend noch zu untersuchen sein, ob ein solches Entstrickungsprinzip auch der gesetzgeberischen Konzeption der Nutzungsentnahme zu Grunde liegt, wie dies nun der VIII. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss⁴⁰⁵ an den Großen Senat des BFH angedeutet hat⁴⁰⁶.

⁴⁰³ Das System der Steuersubjektbezogenheit stiller Reserven lässt auch der Hinweis in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auf mögliche Ergänzungsbilanzen erkennen.

⁴⁰⁴ Vgl. dazu auch Zeilhofer, Perspektiven einer allgemeinen Entstrickungsnorm für das Einkommensteuerrecht, der ausführlich erläutert, dass sich die Definitionen des Entstrickungsbegriffes inhaltlich an der Begründung für die Rechtfertigung des steuerlichen Realisationsprinzips orientieren (vgl. S. 67 f.). Im Hinblick auf den hohen Wert des steuerlichen Realisationsprinzips als Subprinzip des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzips, ist das Vorliegen eines Entzugs der stillen Reserven aus der Besteuerung im Einzelfall genauestens zu überprüfen. Nach Zeilhofer kann die Durchbrechung des steuerlichen Realisationsprinzips nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Versteuerung der stillen Reserven ultima ratio sei, weil ansonsten ein Steuerausfall hinsichtlich der stillen Reserven eintritt. Auf Grund der Vorschriften der §§ 17 und 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG erfolgt auch im Privatvermögen eine umfassende Besteuerung der stillen Reserven. Dies führe im Ergebnis dazu, dass die gesetzlich angeordnete Sofortversteuerung der stillen Reserven wegen Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

⁴⁰⁵ BFH v. 23.01.2001, a.a.O.

⁴⁰⁶ vgl. dazu ausführlich Kapitel 5

KAPITEL 4 : EXKURS: Auslegung des Tatbestandsmerkmals „betriebsfremder Zweck“ durch die Rechtsprechung – im Sinne des finalen Entnahmebegriffes und seiner Bestätigung durch den Gesetzgeber

A. Überleitung/Einführung

Der durch die Rechtsprechung im Rahmen der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „betriebsfremder Zweck“ in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG entwickelte „finale Entnahmebegriff“ und die daraus abgeleiteten Grundsätze sind zwischenzeitlich mit § 6 Abs. 5 EStG und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. durch den Gesetzgeber bestätigt und zumindest für die Sachentnahme teilweise gesetzlich kodifiziert worden. Es stellt sich daher die grundsätzliche Frage, ob sich die finale Entnahmerechtsprechung damit überholt hat bzw. allenfalls noch als Auslegungshilfe herangezogen werden kann.

Der VIII. Senat des BFH hat in seinem Vorlagebeschluss an den Großen Senat des BFH⁴⁰⁷ die Frage aufgeworfen, ob auch in die Bewertung der Nutzungsentnahme - zumindest dann, wenn die private bzw. betriebsfremde Nutzung zu einer Zerstörung bzw. wesentlichen Beschädigung des Wirtschaftsgutes führt – die in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven mit einzubeziehen sind. In diesem Fall komme die Nutzungsentnahme in ihrer tatsächlichen Wirkung der Sachentnahme gleich oder jedenfalls nahe, denn auch hier wird die Substanz des Wirtschaftsgutes zur Gänze oder jedenfalls zum großen Teil entzogen und dem Privatvermögen zugeführt⁴⁰⁸. Die aufgezeigte Annäherung an die Sachentnahme erfordert nach Auffassung des VIII. Senats des BFH, dass dem

⁴⁰⁷ BFH v. 23.01.2001, a.a.O.

⁴⁰⁸ BFH v. 23.01.2001, a.a.O. unter Hinweis auf Woerner, DStZ-A 1959, 181

in der (Sach-) Entnahmebewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zum Ausdruck gelangten Rechtsgedanken⁴⁰⁹ bei teleologischer Ausfüllung der in Bezug auf die Bewertung der Nutzungsentnahme bestehenden Gesetzeslücke Geltung zu verschaffen sei. Will der VIII. Senat des BFH nun aber die Nutzungsentnahme wie oder zumindest ähnlich einer Sachentnahme bewerten, so stellt sich die Frage, ob 1.) die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Sachentnahme vorliegen und 2.) die bisherige Rechtsprechung zur finalen Entnahmelehre und die dazu entwickelten Grundsätze entsprechend angewandt werden können. Es sind daher die Grundsätze der finalen Entnahmerechtsprechung des BFH herauszuarbeiten. Im Anschluss daran wird auf § 6 Abs. 5 EStG und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. einzugehen sein. Mit diesen Vorschriften hat der Gesetzgeber die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur Versteuerung von stillen Reserven bei der Sachentnahme (abschließend ?) kodifiziert.

B. Die finale Entnahmelehre

I. Der Inhalt der finalen Entnahmelehre und ihre Kritik

Nach dem im Beschluss des BFH GrS 1/73 v. 7.10.1974 (a.a.O.) erstmals entwickelten finalen Entnahmebegriff war eine Entnahme nicht schon dann gegeben, wenn ein Wirtschaftsgut innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere steuerliche Erfassung der im Buchansatz für dieses Wirtschaftsgut vorhandenen stillen Reserven gesichert bleibt⁴¹⁰. Die Rechtsprechung versuchte zunehmend den Begriff der Entnahme im Sinne eines allgemeinen Entstrickungsprinzips

⁴⁰⁹ Bemessung dieser Wertabgabe aus dem betrieblichen in den privaten Bereich nicht an Hand des Buchwerts, sondern auf Basis des tatsächlichen Aufwands (unter Einbeziehung der im Buchwertansatz nicht enthaltenen stillen Reserven).

⁴¹⁰ Vgl. aus der jüngeren Rechtsprechung BFH v. 25.06.2003 – X R 72/98, BStBl. II 2004, 403; BFH v. 16.06.2004 - X R 34/03, BStBl. II 2005, 378

auf Fälle, in denen die Besteuerung (der stillen Reserven) gefährdet erschien⁴¹¹, auszudehnen. Trotz dieser funktionalen Auslegung des Entnahmebegriffes – als Teil eines gesetzlichen Konzepts, welches nicht nur die Bildung stiller Reserven erlaubt, sondern auch deren spätere Erfassung sicherstellen will – sieht der BFH in ständiger Rechtsprechung die Entnahmehandlung bzw. in Ausnahmefällen einen (substituierenden) Vorgang als unverzichtbares Element des Entnahmetatbestandes an⁴¹². Aus diesem Grund hat der BFH⁴¹³ einen allgemeinen Grundsatz (Entstrickungsgrundsatz) des Inhalts abgelehnt, dass stille Reserven stets aufzudecken seien, wenn ein Wirtschaftsgut nicht mehr in die Gewinnermittlung einzubeziehen sei. Dies könnte nur Aufgabe des Gesetzgebers sein⁴¹⁴.

Die vom BFH entwickelte finale Entnahmelehre wurde von der Fachliteratur überwiegend abgelehnt, wobei nicht die Ergebnisse dieser Rechtsprechung (Hinausschieben des Realisierungszeitpunktes der stillen Reserven), sondern nur die Begründung kritisiert wird. Die Kritik hat sich früher dagegen gerichtet, dass die Rechtsprechung mit Blick auf die Rechtsfolge der Entnahme (Gewinnrealisierung) nicht von einem einheitlichen Betriebsbegriff ausgegangen ist. Dies könne dazu führen, dass eine Entnahme auch dann vorliegt, wenn das Wirtschaftsgut im Betrieb des Steuerpflichtigen verbleibe, aber die steuerliche Erfassung der stillen Reserven nicht gewährleistet sei. Dies war z.B. der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut aus einer inländischen Betriebsstätte in einen DBA-Staat (unter Anwendung der Freistellungsmethode) überführt wurde. Es sei nicht nachvollziehbar, warum es für den Entnahmetatbestand relevant sein soll-

⁴¹¹ Zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen der Besteuerung von stillen Reserven ohne Umsatzakt vgl. Kapitel 3 C.

⁴¹² Vgl. Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 Rn. 477; zu den Voraussetzungen der Entnahmehandlung allgemein Kapitel 2 B. IV.

⁴¹³ Vgl. aus der Rechtsprechung BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175; BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; BFH v. 14.6.1988 - VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; in der Literatur wird dieser Grundsatz fast einhellig geteilt: vgl. dazu Tipke, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung“, StuW 1972, 264; Friauf, Gewinnrealisierung und Entnahme, StBJb 1975/1976, 369 (383 ff.), Debatin, Die sog. Steuerentstrickung und ihre Folgen, BB 1990, 826 für viele.

⁴¹⁴ Zu den Auswirkungen von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG n.F. vgl. nachfolgend D.

te, ob zwischen zwei Betriebsteilen des Steuerpflichtigen eine Staatsgrenze verlaufe. Hierin wurde eine steuerverschärfende Analogie⁴¹⁵ gesehen, die vom Wortsinn des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht mehr gedeckt sei⁴¹⁶. Die Bewertung der Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, die zur Gewinnrealisierung – auf Grund der Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert – führe, sei lediglich Rechtsfolge des objektiv verwirklichten Entnahmetatbestandes. Aus dieser Rechtsvorschrift dürfe daher nicht abgeleitet werden, ob der Entnahmetatbestand erfüllt sei. Die Rechtsprechung des BFH – so der Vorwurf – mache folglich die Rechtsfolge zur Tatbestandsvoraussetzung.

II. Entnahme und Bewertung als Teil eines gesetzlichen Systems

Der Sinn und Zweck der Entnahmeregelung erschließt sich, wie bereits ausführlich erläutert, nicht nur aus § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG selbst, sondern hängt auch ganz entscheidend mit der Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zusammen, die als (Bewertungs-) Ansatz den Teilwert bestimmt. Das Bewertungsproblem bei Entnahmen ist im Ausgangspunkt entscheidend von der finalen Entnahmetheorie geprägt. Diese versucht, eine wirtschaftlich vernünftige Lösung in der Diskrepanz zwischen dem Gesetzeswortlaut und der Entnahmedefinition einerseits und der Zielsetzung (Telos) der Gesetzesregelung andererseits zu finden.

⁴¹⁵ In Anlehnung an das in Art. 103 Abs. 2 GG verankerte strafrechtliche Analogieverbot wurde vor dem zweiten Weltkrieg ein Verbot steuerverschärfender Analogie entwickelt, das bis etwa Anfang der 80er Jahre die herrschende Meinung bildete. Das Verbot steuerverschärfender Analogie wurde seitdem zunehmend zurückgedrängt (vgl. zum gegenwärtigen Meinungsstand Tipke, Steuerrechtsordnung Band I., S. 177-204). Es ist mittlerweile (wohl) allgemein anerkannt, dass es auch im Steuerrecht analogiefähige Prinzipien gibt (vgl. BFH, BStBl. 1990, 423; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 58 ff.). Grenze einer möglichen Analogie ist aber immer der Wortsinn des Gesetzes, wie er im Gesetz selbst einen hinreichend klaren Ausdruck gefunden hat (BVerfGE 11, 130; 13, 268; 54, 268 f.; 62, 45)

⁴¹⁶ Vgl. dazu Plückerbaum in Kirchhof/ Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B231; zur Kritik insgesamt an der finalen Entnahmetheorie Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 189 ff.; Beisse in Ruppe: Gewinnrealisierung: Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, DStjG 1981, 13: charak-

Ausgangspunkt der finalen Entnahmelehre ist u.a., dass bei der Entnahme von bilanzierbaren (oder selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern) der Teilwertansatz der Versteuerung der stillen Reserven auf der Grundlage einer vorgestellten Veräußerung aus der betrieblichen in die private Sphäre dient. Bei Kapitalgesellschaften tritt an die Stelle der Entnahme in der Regel die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)⁴¹⁷. Nach dem Zweck des sowohl die Sach-, als auch die Nutzungsentnahme umfassenden Entnahmetatbestandes des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sollen Wertabgaben aus dem Betriebsvermögen an den nichtbetrieblichen Bereich bei letzter sich bietender Gelegenheit erfasst und damit eine mit der privat oder betriebsfremd veranlassten Minderung des Betriebsvermögens einhergehenden (künftigen oder gegenwärtigen) Gewinneinbuße neutralisiert werden⁴¹⁸.

Diese (Korrektur-) Funktion des Entnahmetatbestandes liegt u.a auch darin, zu verhindern, dass die im Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven der Besteuerung nicht entzogen werden. Stille Reserven können sich aber nur in bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern abbilden. Allein durch die private Nutzung eines Wirtschaftsgutes werden stille Reserven nicht in das Privatvermögen überführt. Auch bei Nutzungen zu Zwecken eines anderen Betriebes wird das Wirtschaftsgut nicht aus dem Betriebsvermögen gelöst, geschweige denn kommt es zu einer Gefährdung von stillen Reserven. Das privat oder zu betriebsfremden Zwecken genutzte Wirtschaftsgut bleibt Betriebsvermögen, solange der betriebliche Zusammenhang nicht eindeutig gelöst wird („Beständigkeit des Betriebsvermögens“) – entnommen werden die Nutzungen⁴¹⁹.

terisiert die Entnahmelehre des BFH teils als teleologische Einschränkung teils als teleologische Erweiterung, ohne dies aber im Einzelnen zu begründen.

⁴¹⁷ Vgl. dazu BFH GrS 2/86 BStBl. II 1988, 348 und Ausführungen in Kapitel 2 F. m.w.N.

⁴¹⁸ Vgl. dazu BFH v. 23.01.2001 – VIII R 48/98, DStR 2001, 740; Heinicke in Schmidt § 4 Rn. 300

⁴¹⁹ Vgl. dazu Jakob, Einkommensteuer, § 4 Rn. 811

Die Versteuerung von stillen Reserven setzt regelmäßig voraus, dass das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, sei es durch Übertragung auf einen anderen Rechtsträger (Veräußerung, Betriebsveräußerung) oder sei es durch Lösung des betrieblichen Zusammenhangs (Entnahme, Betriebsaufgabe).

C. Überführung und Übertragung eines Wirtschaftsgutes gem. § 6 Abs. 5 EStG

I. Überholung des Mitunternehmererlasses und der finalen Entnahmetheorie

Soweit der BFH und die finale Entnahmetheorie unter „betriebsfremd“ eine Verwendung verstehen, bei der die stillen Reserven des überführten Wirtschaftsgutes der Besteuerung entgehen, sofern man sie nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG bei der Loslösung des Wirtschaftsgutes von seinem bisherigen Betrieb erfasste, liegt darin eine Auslegung des Gesetzes im Rahmen des Wortlauts des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG unter Berücksichtigung des systematischen Zusammenhangs und dem Telos des Gesetzes⁴²⁰.

Der ursprünglichen Kritik an der finalen Entnahmerechtsprechung kann auch aus dogmatischen Gründen nicht zugestimmt werden. Die von den Kritikern der finalen Entnahmetheorie oftmals angebotene Ersatzlösung, die Besteuerung der stillen Reserven durch Einschränkung der Bewertung der Entnahme sicherzustellen, überzeugt nicht. Dies stellt methodisch eine Einschränkung des klaren Wortlauts von § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG dar, der allenfalls dann zulässig wäre, wenn § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht entsprechend dem Gesetzeszweck ausgelegt werden könnte⁴²¹. Dem BFH kann hier nur methodisch eine gewisse Inkonse-

⁴²⁰ Vgl. dazu Plückebaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 239

⁴²¹ Vgl. Plückebaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 Rn. B 240

quenz vorgeworfen werden, dass er auf der Grundlage dieser Rechtsprechung einen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz – dies aber im Ergebnis mangels Besteuerungstatbestand zu Recht - abgelehnt hat. Die Entscheidung über die (frühere) Berechtigung der finalen Entnahmelehre⁴²² kann aber heute dahinstehen. Der Gesetzgeber hat ihr nun auch mit Einführung des § 6 Abs. 5 EStG und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. den wesentlichen Anwendungsbereich (zumindest für den Bereich der Sachentnahme) entzogen.

1. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG

Mit Einführung des § 6 Abs. 5 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 wurde die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Gesamthandsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft und den Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter sowie zwischen den einzelnen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter derselben Personengesellschaft erstmalig kodifiziert⁴²³. Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG⁴²⁴ ist die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen, in sein eigenes Sonderbetriebsvermögen oder zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zu Buchwerten vorzunehmen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Nach der Übertragung ist das Wirtschaftsgut objektiv einem anderen Gewinnermittlungssubjekt zuzuordnen; es bleibt aber (subjektiv) weiterhin demselben Steuerpflichtigen zivilrechtlich zugeordnet.

⁴²² Die Finanzverwaltung hatte sich, wie unter Kapitel 2 B. III. 3 ausgeführt, im Mitunternehmererlass der Rechtsprechung des BFH angeschlossen, und dem Steuerpflichtigen ein Bewertungswahlrecht (Buchwert/Teilwert) eingeräumt.

⁴²³ Vgl. dazu auch Ausführungen unter Kapitel 2 B. II. 3.

⁴²⁴ § 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG in der Fassung des StEntlG entspricht auch der Fassung nach dem UntStFG; insoweit hat der Gesetzgeber keine Änderung vorgenommen. Im weiteren Gesetzgebungsverfahren wurde nur § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geändert.

In den Fällen, in denen ein Rechtsträgerwechsel nicht stattfindet, wird auf die Besteuerung der stillen Reserven durch Ansatz des Buchwertes verzichtet. Voraussetzung für den Buchwertansatz ist stets, dass die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Nur in den Fällen, in denen die Besteuerung der stillen Reserven z.B. durch Überführung des Wirtschaftsgutes in ein im Ausland gelegenes Betriebsvermögen gefährdet ist, soll nach dem Gesetzeswortlaut die Teilwertbewertung zum Tragen kommen. Hintergrund des vom Gesetzgeber vorgegebenen Buchwertansatzes ist auch, dass die stillen Reserven weiterhin bei demselben Steuerpflichtigen verhaftet bleiben. Insoweit hat der Gesetzgeber die finale Entnahmetheorie des BFH bestätigt⁴²⁵.

2. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002

Eine Abkehr vom Mitunternehmererlass und eine Einschränkung der finalen Entnahmelehre stellte die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung nach dem StEntlG 1999/2000/2002 dar. Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 sollten die Grundsätze der finalen Entnahmelehre keine Anwendung finden, soweit es zu einem Rechtsträgerwechsel und damit zu einem Überspringen von stillen Reserven kam. Die stillen Reserven waren daher in diesen Fällen aufzudecken und zu versteuern, selbst wenn die Besteuerung der stillen Reserven im Einzelfall durch Ergänzungsbilanzen⁴²⁶ sichergestellt werden konnte.

⁴²⁵ Vgl. dazu Meurer in Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, § 4 Rn. 349; so auch Wacker in BB Beilage 5 zu Heft 16, S. 5

⁴²⁶ Die Gesellschaftsbilanz stellt das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft dar. Sondervorgänge, wie z.B. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer nach § 6 Abs. 5 Sätze 3-5 EStG oder Eintritt eines neuen Gesellschafters, sowie personenbezogene Regelungen (wie z.B. Steuervergünstigungen) können dazu führen, dass die in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen Wertansätze zu korrigieren sind. Dies geschieht in einer sog. Ergänzungsbilanz. Die Ergänzungsbilanz ist Teil der Gesellschaftsbilanz. In der Ergänzungsbilanz können z.B. stille Reserven einem Gesellschafter (Mitunternehmer) zugewiesen werden, so dass dadurch im Ergebnis dem Subjektsteuerprinzip Rechnung getragen werden kann.

Die Regelung des § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 knüpfte unter Verwendung des zivilrechtlichen Begriffs des „Gesamthandsvermögens“ an die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse bei Personengesellschaften an⁴²⁷ und differenzierte streng zwischen dem Gesamthandsvermögen als Vermögensmasse der Personengesellschaft und dem Einzel- und Sonderbetriebsvermögen als Vermögensmasse der Gesellschafter. Das Überspringen stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen stellt eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips dar, welche nur in wenigen gesetzlich vorgeschriebenen Ausnahmefällen mit dem durch das Markteinkommensprinzip konkretisierten Übermaßverbot akzeptiert wird⁴²⁸. Sowohl dem BFH auf der Grundlage der finalen Entnahmelehre als auch der herrschenden Ansicht in der Literatur lag - vor Kodifikation von § 6 Abs. 5 EStG – der Gedanke zu Grunde, dass einzelne Wirtschaftsgüter ausnahmsweise ohne Aufdeckung der stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt nicht nur von irgendeinem Steuerpflichtigen versteuert werden, sondern gerade von demjenigen, in dessen Betriebsvermögen sie entstanden sind. Gleichwohl wurde aber unter Geltung des Mitunternehmererlasses das Überspringen von stillen Reserven akzeptiert⁴²⁹.

Das Überspringen von stillen Reserven bereitet grundsätzlich keine Probleme, solange es sich um ein (anderes) Einzelunternehmen desselben Steuerpflichtigen handelt. Probleme mit dem Subjektsteuerprinzip entstehen erst dann, wenn es um die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafter und dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft geht. Dies hat zur Folge, dass stille Reserven bei

⁴²⁷ BT-Drs 14/443,24; Brandenburg, JbFStR 1999/2000, 363

⁴²⁸ Schön in FS Widmann, S. 531 ff.

⁴²⁹ Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG war in der Literatur auf erhebliche Kritik gestoßen. Umstrukturierungsmaßnahmen dienen hauptsächlich der Verbesserung der Leistungsfähigkeit des jeweiligen Unternehmens. Aus diesem Grund müssten sie in einem an der Besteuerung der Leistungsfähigkeit ausgerichteten (einkommensteuerlichen) System grundsätzlich steuerneutral bleiben (vgl. dazu Breidenbach/v. Lishaut DB 1999, 1234 ff.; Brönner in FS für Bezenberger, S. 71). Die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F.d. StEntlG hat daher nach dieser Ansicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen.

ihrer Realisation letztlich nicht von demjenigen versteuert werden, bei dem sie entstanden sind, sondern bei einem anderen Steuerpflichtigen. Zweck der Entnahmereglung soll es aber nicht nur sein, stille Reserven überhaupt der Besteuerung zu unterwerfen, sondern eine Besteuerung gerade bei dem Steuerpflichtigen herbeizuführen, bei dem sie entstanden sind. Dies ist Ausdruck des Subjektsteuerprinzips, welches als einkommensteuerliches Subprinzip wiederum auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zurückgeht⁴³⁰. Nach dem Subjektsteuerprinzip hat jeder Steuerpflichtige das selbst erwirtschaftete Einkommen zu versteuern⁴³¹. Das geltende Einkommensteuerrecht will nicht nur Einkünfte an sich ziehen, sondern gem. § 2 Abs. 1 EStG gerade die vom jeweiligen Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte besteuern (sog. Personalstruktur des EStG)⁴³². Im Regelfall sind stille Reserven bei der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes aufzudecken und zu versteuern. Die stillen Reserven müssen aber auch dann aufgedeckt werden, wenn sie durch Entnahme aus der Steuerverhaftung bei dem Steuerpflichtigen ausscheiden, insbesondere also, wenn das Wirtschaftsgut auf ein anderes Steuersubjekt übertragen wird. Die Einführung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 wurde daher hauptsächlich damit begründet, dass damit eine konsequente Umsetzung des Subjektsteuerprinzips erfolge⁴³³, und allein die Tatsache, dass die Besteuerung der stillen Reserven bei irgendeinem Steuerpflichtigen besteuert werde, die Gewinnneutralität eines Übertragungsvorgangs nicht begründen könne. Darüber hinaus war es die Absicht des Gesetzgebers, die bisherigen Grundsätze der finalen Entnahmetheorie einzuschränken⁴³⁴.

⁴³⁰ V. Lishaut, DB 2000, 1784; Biergans in: FS für L. Schmidt, S. 75

⁴³¹ Thiel/ Rödder, FR 1998, 401

⁴³² Reiß, StuW 1986, 232

⁴³³ Vgl. dazu Weber-Grellet, StuB 1999, 1289, Brandenburg: in FS Widmann, S. 185; Thiel J, Stbg 2001, 1; a.A.: Rödder in Schaumburg/ Rödder, Unternehmensteuerreform 2001, 259; Reiß, StuW 2000, 399, jeweils unter Hinweis darauf, dass ein Überspringen von stillen Reserven auch durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verhindert werden kann.

⁴³⁴ Vgl. Kapitel 2 B. II. 4.

II. § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung nach dem UntStFG

1. Regelungsgehalt

Im Vermittlungsverfahren zum Steuersenkungsgesetz 2001⁴³⁵ wurde auf Drängen von Vertretern der Wirtschaft eine Neufassung des § 6 Abs. 5 Sätze 3-5 EStG mit dem Ziel einer Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses erarbeitet. Anstatt die vor dem 01.01.1999 geltende Rechtslage durch Streichung des § 6 Abs. 5 EStG wieder herzustellen, hatte sich der Gesetzgeber des StSenkG 2001 dazu entschlossen, die alte Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des StEntlG. 1999/2000/2002 beizubehalten und für Übertragungen nach dem 01.01.2001 lediglich die entgegengesetzte Rechtsfolge anzusetzen.

Die Korrektur des Gesetzeswortlautes durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG⁴³⁶) betraf sodann die sprachliche Klarstellung des Gesetzestextes, dass § 6 Abs. 5 EStG Lex specialis zu § 6 Abs. 6 EStG ist, wenn Wirtschaftsgüter gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen werden. Die nachfolgende Übersicht soll verdeutlichen, in welchen Fällen § 6 Abs. 5 EStG die Buchwertfortführung gestattet und wann der Teilwertansatz gesetzlich angeordnet wird:

⁴³⁵ BT-Drs. 14/3760

⁴³⁶ BGBl. I 2001, 3858

Tabelle 1: § 6 Abs. 5 S. 3 EStG in der Fassung des UntStFG

| Übertragung von Einzel-WG aus dem ⁴³⁷ | in das | | Ansatz ab 01.01.2001 |
|--|--------|---|----------------------|
| BV d. Mitunternehmer | GHV | der MU | BW |
| GHV | BV | der Mut | BW |
| GHV | SBV | innerhalb derselben MU | BW |
| SBV | GHV | innerhalb derselben MU | BW |
| SBV | SBV | innerhalb derselben MU | BW |
| GHV | GHV | einer anderen MU, an der der Übertragende beteiligt ist | TW |
| GHV | SBV | einer anderen MU, an der der Übertragende beteiligt ist | BW |
| SBV | GHV | einer anderen MU, an der der Übertragende beteiligt ist | BW |
| GHV | SBV | eines MU bei einer anderen MU, an der der Mitunternehmer beteiligt ist | BW |
| SBV | SBV | eines anderen MU bei einer anderen MU | TW |
| BV des MU | SBV | eines anderen MU | TW |
| SBV | BV | eines anderen MU | TW |

BV: Betriebsvermögen

BW: Buchwert

SBV: Sonderbetriebsvermögen

TW: Teilwert

GHV: Gesamthandsvermögen

MU: Mitunternehmerschaft

⁴³⁷ Tabelle angelehnt an Tischvorlage der OFD Münster Stand 02/ 2003 „aktuelle Steuerrechtsänderungen im Bereich der Personengesellschaften“.

Auf Grund dieser Übersicht stellt sich die Frage, ob die Fälle, in denen das Gesetz den Teilwertansatz anordnet, vor dem Hintergrund der Entwicklung dieser Vorschrift und der beabsichtigten Umsetzung der finalen Entnahmelehre gerechtfertigt erscheinen. Stellen diese Regelungen Teil eines gesetzlichen Systems dar, die auf der einen Seite die Bildung der stillen Reserven zulassen, auf der anderen Seite aber auch deren Versteuerung fordern ?

2. Gesetzlich nicht geregelte Tatbestände

Gesetzgeberisches Ziel des § 6 Abs. 5 EStG war es, für die Zeit ab 2001 die durch die finale Entnahmelehre geprägte Rechtslage weitgehend wiederherzustellen. Mit dem Teilwert angesetzt werden die Übertragungen aus einem Sonderbetriebsvermögen in ein Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft. Unter Berücksichtigung des Subjektsteuerprinzips scheint dies zunächst gerechtfertigt zu sein, da das Wirtschaftsgut von einem Steuersubjekt auf ein anderes übergeht.

Dagegen spricht jedoch, dass § 6 Abs. 5 EStG gleichwohl Übertragungen, bei denen ebenfalls ein Steuersubjektwechsel erfolgt, mit dem Buchwertansatz begünstigt. So ist z.B. beim Übergang aus einem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft der Buchwert anzusetzen, obwohl auch hier ein anderer Rechtsträger das Wirtschaftsgut erhält, es somit zum einem partiellen Überspringen der stillen Reserven kommt. Als argumentative Rechtfertigung wird hier angeführt, dass die innerbetriebliche Umstrukturierung gefördert werden soll, welche bei Sonderbetriebsvermögen innerhalb einer Mitunternehmerschaft darin bestehen kann, dass Unternehmensübertragungen von einer Generation auf die andere erleichtert werden⁴³⁸.

⁴³⁸ Vgl. Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6 Rn. 1175

So kann der Vater ein Wirtschaftsgut aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen seines mitunternehmerisch beteiligten Sohn gewinnneutral übertragen. Andere Ansätze scheinen dagegen (überhaupt) keinen objektiv nachvollziehbaren Grund zu haben. So findet bei der Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Sonderbetriebsvermögen in die Gesamthand einer Mitunternehmerschaft ebenfalls ein Steuersubjektwechsel statt, welcher aber nicht zum Teilwertansatz führt.

Eine Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften, die ebenfalls der Umstrukturierung dienen können, wird hingegen vom Gesetz gar nicht erst erfasst. Ausweislich der Materialien zum UntStFG⁴³⁹ soll es sich bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aber um eine abschließende Aufzählung handeln, so dass eine Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften – abweichend von der Rechtslage vor 1999⁴⁴⁰ - nur zum Teilwert erfolgen⁴⁴¹ kann.

Demgegenüber ist es die „herrschende“ Ansicht, dass eine solche Übertragung analog § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG in Verbindung mit dem Transparenzgebot zulässig und geboten ist, (zumindest) soweit die Schwester-Personengesellschaften gesellschafter- und anteilsidentisch sind, da dann auch kein Steuersubjektwechsel vorliegt⁴⁴².

⁴³⁹ BT-Drs 14/7343, S. 4; zunächst war im Gesetzgebungsverfahren noch die Möglichkeit der Übertragung zu Buchwerten zwischen Schwesterpersonengesellschaften vorgesehen gewesen (BR-Drucks. 638/01), wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens aber nicht weiter verfolgt.

⁴⁴⁰ BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 m.w.N.

⁴⁴¹ Vgl. BT-Drs 14/7343, aus der Literatur vgl. z.B. Brandenburg DSStZ 2002, 551

⁴⁴² In diesem Sinne Wacker in Schmidt, EStG § 15 Rn. 683 m.w.N. insbesondere auch Niehus FR 2005, 278; Groh DB 2002, 1904; weitergehend Kloster GmbH 2002, 717: der von der Möglichkeit einer Buchwertübertragung auch bei unterschiedlichen Anteilsverhältnissen ausgeht. In der steuerlichen Praxis zwingt diese Regelung die Steuerpflichtigen zu wirtschaftlich unsinnigen und haftungsträchtigen Ausweichstrategien: So werden die Wirtschaftsgüter zunächst unentgeltlich (oder auch teilentgeltlich) aus dem Gesamthandsvermögen der (übertragenden) Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter übertragen und von dort in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft gem. § 6 Abs. V Satz 3 Nr. 2 EStG zu Buchwerten übertragen. Haftungsträchtig kann diese Konstruktion deswegen sein, weil es dabei arbeitsrechtlich zu einem Betriebsübergang gem. § 613a BGB auf die Gesellschafter kommen kann.

III. Zusammenfassung/ Ergebnis

Im Ergebnis zeigt sich, dass das Gesetz auch nach mehrmaligen Korrekturen das erklärte gesetzgeberische Ziel, die Rechtslage unter Geltung des Mitunternehmererlasses wiedereinzuführen, nur unzureichend verwirklicht. Auch vor dem Hintergrund des Subjektsteuerprinzip scheint die vom Gesetzgeber vorgegebene Kasuistik des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG eher von Zufall als von Gesetzesystematik geprägt zu sein. Zwar versucht der Gesetzgeber, die Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips mit der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu rechtfertigen. Diese Regelung ist schon systematisch nicht befriedigend und hat gerade in der Praxis zu erheblichen Problemen und nicht zur Vereinfachung unternehmerischer Strukturmaßnahmen geführt.

Nach Ansicht des Verfassers wäre der Gesetzgeber gut beraten gewesen, an Stelle dieser kasuistisch vorgegebenen Regelung lieber einen allgemeinen Entstrickungstatbestand zu schaffen. Dies wäre auch vor dem Hintergrund der gesetzlichen Intention, die finale Entnahmerechtsprechung wieder einzuführen, konsequent gewesen.

Zur Unterstützung von wirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierungsmaßnahmen ist es grundsätzlich auch möglich, stille Reserven durch Ergänzungsbilanzen bzw. vergleichbare Aufzeichnungen dem jeweiligen Steuersubjekt zuzuordnen, soweit man dem Subjektsteuerprinzip zur Durchsetzung verhelfen möchte. Ist es im Ergebnis aber nicht gleichgültig, bei wem stille Reserven besteuert werden, wenn man sich auf den Standpunkt stellt, dass es nur darauf ankommt, sie überhaupt zu erfassen?

In der Tat lag diese Vorstellung § 20 Abs. 2 EStG1925 zu Grunde. Die Vorschrift räumte bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen ein Wahlrecht zwischen der Besteuerung der stillen Reserven beim Übertragenden und der Buchwertfortführung ein. Dies mag man heute als rechtsstaatlich bedenklich

ansehen, da die Besteuerung auf den ersten Blick in die Disposition der Beteiligten gestellt wird. Vertritt man aber die Rechtsansicht, dass stille Reserven nicht an die Person des Betriebsinhabers, sondern an die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gebunden sind, ist es wenig folgerichtig, wenn man das in § 20 Abs. 2 EStG1925 vorgesehene Wahlrecht heute nicht mehr anerkennen möchte⁴⁴³. Im Ergebnis sollte man es dem Steuerpflichtigen überlassen, in welcher Weise er Umstrukturierung für wirtschaftlich sinnvoll oder notwendig erachtet, da sie anerkanntermaßen der Leistungsfähigkeitssteigerung dienen. Stille Reserven sollen unter Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gebots einer maßvollen Besteuerung im letztmöglichen Zeitpunkt, d.h. wenn sie andernfalls der Besteuerung entgehen würden, zu versteuern sein. Alternativ hierzu ist sicherlich auch der z.B. von Kirchhof vorgeschlagene Ansatz zu überprüfen, die Bildung stiller Reserven im Steuerrecht allgemein einzuschränken⁴⁴⁴.

D. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

I. Einführung

In Rechtsprechung und Literatur war bisher anerkannt, dass das geltende Einkommensteuerrecht keinen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz dahingehend kannte, die stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes aufzulösen und zu versteuern, wenn das Wirtschaftsgut nicht mehr in die Gewinnermittlung einzubezie-

⁴⁴³ Vgl. dazu Trzaskalik, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen von Betrieben und Mitunternehmerteilen, in Ruppe: Gewinnrealisierung im Steuerrecht DStJG 1980, 158

⁴⁴⁴ Vgl. dazu Kirchhof, Das EStGB - ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, DStR 2003, Beihefter 5 zu Heft 37

hen ist⁴⁴⁵. Für eine solche Besteuerung bedarf es vielmehr einer spezialgesetzlichen Regelung. Insoweit kamen in der Vergangenheit, wie dargestellt, insbesondere der Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG – im Sinne der Auslegung des BFH durch die finale Entnahmetheorie - sowie der Tatbestand der Betriebsaufgabe (als Fall der Totalentnahme) in Fällen der Beendigung der Steuerpflicht oder der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem betrieblichen in den privaten bzw. betriebsfremden Bereich in Betracht⁴⁴⁶. Die Finanzverwaltung entwickelte diese Rechtsprechung durch den sog. Betriebsstättenerlass fort⁴⁴⁷.

Allerdings fehlte es bei einer Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts häufig an einer Entnahmehandlung. Die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte wurde durch § 6 Abs. 5 EStG nicht erfasst, so dass sich der Gesetzgeber – in Reaktion auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH – veranlasst sah, für diese Fälle einen Entstrickungstatbestand in der Gestalt von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. zu schaffen. Die Finanzverwaltung ging dabei offensichtlich auch bisher schon – in offensichtlichem Widerspruch zu der herrschenden Meinung - davon aus, dass auf der Grundlage der finalen Entnahmerechtsprechung des BFH der Entnahmetatbestand im Sinne eines Entstrickungstatbestandes auszulegen sei⁴⁴⁸.

⁴⁴⁵ Aus der Rechtsprechung: BFH v. 9.2.1972 – I R 205/88, BStBl. II 1972, 455; BFH v. 14.06.1988 – VIII R 387/83, BStBl. 1989, 187 - aus der Literatur: Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. Rn. 316; Kulosa in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 16 Rn. 437; Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. B 231

⁴⁴⁶ Bisher fanden sich nur vereinzelt Normen, die an das Ende des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland anknüpften. Zu nennen ist hier die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG und die Norm des § 12 KStG, die die Folgen der Verlagerung der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft ins Ausland regelt.

⁴⁴⁷ Vgl. dazu Ausführungen in Kapitel 2 B. II. 3. lit. a unter Hinweis auf BMF-Schreiben v. 24.12.1999, a.a.O.

⁴⁴⁸ BT-Drucks. 16/2710, 28 unter Hinweis auf die Stellungnahme des BdF in BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175

Nach der – insoweit unzutreffenden - Gesetzesbegründung zum SEStEG liegt daher nur eine „Klarstellung“ zum „geltenden,, Recht vor, weswegen eine (verfassungsrechtlich und europarechtlich bedenkliche) rückwirkende Anwendung ab dem VZ 2006 angeordnet wird^{449 450}.

⁴⁴⁹ Die rückwirkende Anwendung ab dem VZ 2006 ist verfassungsrechtlich und auch europarechtlich, jedenfalls hinsichtlich der Einbeziehung von DBA-Staaten ohne Freistellungsmethode und von Nutzungsüberlassungen, bedenklich, insbesondere auch wegen der (rückwirkenden) Schlechterstellung der Steuerpflichtigen im Vergleich zu der bisherigen Rechtsanwendung nach dem Betriebsstättenerlass (BMF v. 24.12.1999, a.a.O.). Der Betriebsstättenerlass sah bislang bei Anlagevermögen und Umlaufvermögen ein Wahlrecht mit Aufschub der sofortigen Gewinnrealisierung im Billigkeitswege bis zu 10 Jahre vor. Im Anschluss an das EuGH-Urteil Rs C-9/02 „Lasteyrie du Saillant“, DStR 2004, 551 hatte der Gesetzgeber – wegen des von der Europäischen Kommission eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens – im Zusammenhang mit der Bestimmung in § 6 Abs. 4 EStG eine Stundungsmöglichkeit bei der Wegzugsbesteuerung geschaffen (vorher bereits BMF v. 8.06.2005, BStBl I 2005, 714). Die EU-Rechtmäßigkeit von § 4g EStG muss daher vor diesem Hintergrund angezweifelt werden, insbesondere auch da inländische Verlagerungen nach § 6 Abs. 5 EStG ohne Gewinnrealisierung möglich sind. Der EuGH hat - nach Ansicht des Verfassers - ganz klar die Vorgabe erteilt, dass im Grundsatz eine Verlagerung von Wirtschaftsgütern innerhalb der EU nicht anders beurteilt werden darf als eine inländische Verlagerung. Es bleibt daher abzuwarten, wie der EuGH in diesen Fällen entscheiden wird. Die deutsche Finanzverwaltung ist dabei bemüht, die unterschiedlichen Besteuerungskonsequenzen mit dem Vollzugsdefizit bzw. der ungenügenden Amtshilfe bei der Durchsetzung von Steueransprüchen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu rechtfertigen. Vgl. allgemein zur Entstrickungsbesteuerung und EU-Recht Hahn, Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG, IStR 2006, 797 m.w.N.

⁴⁵⁰ Wie unter Kapitel 2 A. V. ausgeführt, waren die bisherigen gesetzgeberischen „Versuche“ einen „allgemeinen“ Entstrickungstatbestand zu schaffen, nicht von Erfolg gekrönt. Der Gesetzgeber hat nun diesen „alten“ Vorschlag aufgegriffen, offensichtlich in der Hoffnung damit den vermeintlichen „Problemen“ des deutschen Fiskus im Zuge der „Europäisierung“ von Teilbereichen des Ertragsteuerrechts zu begegnen. Es bleibt abzuwarten, wie der EuGH gegebenenfalls diese Regelungen bewerten wird, die zumindest als europarechtlich bedenklich einzustufen sind (s. auch FN. 449).

II. Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F.

1. Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts

Die erste Tatbestandsalternative von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG verhängt eine Gewinnrealisierung beim Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts. Danach soll zu den Entnahmen aus betriebsfremden Zwecken insbesondere auch die Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören, wenn auf diese Weise die Besteuerung der stillen Reserven ausgeschlossen wird (z.B. bei Bestehen eines DBA mit Freistellungsmethode)⁴⁵¹.

2. Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Die Entstrickung wird nicht mehr nur im Zusammenhang mit der Beendigung der deutschen Besteuerungsrechte angenommen. Ausreichend ist nunmehr (und steuerverschärfend) auch eine Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts (kein DBA bzw. DBA mit Anrechnungsmethode) ohne Veräußerung oder Entnahmehandlung, was einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleichgestellt wird (Entnahmefiktion). Im Gegensatz zur bisherigen Verwaltungspraxis ist die neue Entstrickungsregelung auch anzuwenden, wenn ein Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte eines Staates gebracht wird, mit dem Deutschland im Rahmen der Besteuerung dieser Gewinne die Anrechnungsmethode

⁴⁵¹ Fraglich war stets, ob es in diesem Fall zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kommt (vgl. dazu auch Kapitel 2 B. II. 3. lit a) Die derzeit herrschende Meinung geht davon aus, dass die Tatbestandsvoraussetzung (Ausschluss des Besteuerungsrechts) in diesem – in der Gesetzesbegründung zum SEStEG – beschriebenen Fall vorliegen (vgl. dazu z.B. Rödder/ Schumacher, DStR 2006, 1481; Körner, IStR 2006, 469 und Blumenberg/ Schäfer, SEStEG, S. 46 m.w.N.). Nach m.E. zutreffender Ansicht von Wassermeyer (DB 2006, 1176) tritt bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische (Freistellung-) Betriebsstätte ein Verlust oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nicht ein, da Deutschland in diesen Fällen das Recht an der Besteuerung der bis zur Überführung entstandenen stillen Reserven – nach Abkommensrecht - behält.

thode vereinbart hat⁴⁵². Die Beschränkung des deutschen Steuerrechts soll bereits dann vorliegen, wenn eine ausländische Steuer theoretisch anzurechnen ist. Denkbar ist auch, dass ein Wechsel in der Besteuerungsmethodik innerhalb der Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. Wechsel von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode) zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts und damit im Ergebnis zur Entstrickung führt, obwohl der Steuerpflichtige jedwede Handlung unterlässt⁴⁵³.

3. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 EStG

Nach der Einführung des § 6 Abs. 5 EStG wurde unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung⁴⁵⁴ die Auffassung vertreten, dass sich daraus nunmehr die Pflicht zur Sofortversteuerung der stillen Reserven bei Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte ergebe. Diese Ansicht konnte sich jedoch nicht durchsetzen, da eine Betriebsstätte kein „anderes Betriebsvermögen“⁴⁵⁵ im Sinne von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist und auch nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA kein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven entsteht⁴⁵⁶.

⁴⁵² Vgl. zur bisherigen Rechtslage insoweit Tz. 2.6.1 des BMF-Schreibens v. 24.12.1999, a.a.O.

⁴⁵³ Im Ergebnis unter Bezugnahme auf die Regierungsbegründung zu § 12 Abs. 1 KStG, wonach die Gewährung einer Steuerbefreiung in Ausübung des Besteuerungsrecht erfolge, abzulehnen; vgl. dazu Hagemann/Jakob/Ropohl/Viebrock, SEStEG – Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes, NWB Sonderheft 1/ 2007, S. 2 – a.A. Blumenberg/ Schäfer, Das SEStEG, S. 49; Rödder/ Schumacher, DStR 2006, 1481

⁴⁵⁴ BT-Drucks. 14/23, 173

⁴⁵⁵ Entgegen der ständigen BFH-Rechtssprechung (BFH v. 16.07.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175; BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; BFH v. 30.05.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187) bilden Stammhaus und Betriebsstätte ein einheitliches Betriebsvermögen (so Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 7 MA Rn. 243). Es kommt nicht darauf an, ob die Erfassung der stillen Reserven gewährleistet ist – so aber Tz. 2.6.1 im BMF-Schreiben v. 24.12.1999, a.a.O.

⁴⁵⁶ Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 7 MA Rn. 243

Wird dagegen ein Wirtschaftsgut in ein anderes Betriebsvermögen im Ausland überführt, z.B. bei Überführung in ein anderes Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen im Ausland, stellt sich die Frage, wann die Besteuerung der stillen Reserven im Sinne von § 6 Abs. 5 EStG nicht mehr sichergestellt ist. Dies ist der Fall, wenn nach dem einschlägigen DBA die Einkünfte aus diesem Betriebsvermögen von der deutschen Besteuerung freigestellt sind. Im Fall der Anrechnungsmethode sollte die Besteuerung der stillen Reserven bislang nicht gefährdet sein. Dies soll grundsätzlich auch nach dem SEStEG gelten⁴⁵⁷. Dies ist allerdings nicht zwingend, da der Gesetzgeber offensichtlich davon ausgeht, dass auch im Anrechnungsfall eine Besteuerung der stillen Reserven zu erfolgen hat. Zu prüfen ist daher das Konkurrenzverhältnis von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG, insbesondere da beide Normen unterschiedliche Rechtsfolgen anordnen (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG = § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG – gemeiner Wert/ § 6 Abs. 5 EStG = Teilwert). Im Ergebnis dürfte § 6 Abs. 5 EStG die speziellere Norm darstellen und daher vorrangig anzuwenden sein⁴⁵⁸.

4. Nutzungsüberlassung

Wirtschaftsgüter können – z.B. im Verhältnis zwischen einer Mutter- und Tochtergesellschaft – entweder dauerhaft übertragen werden, insbesondere durch Eigentumsübertragung oder Abtretung, oder zur Nutzung überlassen werden, etwa im Wege der Vermietung oder Verpachtung. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. regelt nunmehr auch die Rechtsfolgen des Ausschlusses oder Beschränkung des Besteuerungsrechts im Fall der Nutzungsüberlassung. Der Gesetzgeber hatte allerdings offensichtlich mehr die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsgutes vom inländischen Stammhaus an eine ausländische Betriebsstätte vor Augen. Dem ist hinzuzufügen, dass Nutzungsüberlassungen zwischen

⁴⁵⁷ Hruschka, StUB 2006, 584

⁴⁵⁸ Zustimmend Stadler/Elser, Das SEStEG, S. 50; ebenso Hruschka, StuB 2006, 584

Stammhaus und Betriebsstätte logisch ausgeschlossen sind. Stammhaus und Betriebsstätte bilden unselbständige Teile desselben Rechtsträgers, die untereinander keine Verträge abschließen können. Stammhaus und Betriebsstätte nutzen Wirtschaftsgüter auf der Grundlage des Rechts, das das Gesamtunternehmen an den Wirtschaftsgütern innehat⁴⁵⁹. Gleichwohl wird auch im Verhältnis Stammhaus – Betriebsstätte zwischen einer dauerhaften Überlassung mit Zuordnungswechsel (Überführung) und einer nur vorübergehenden Überlassung zur Nutzung unterschieden. Der Gewinn aus der nur vorübergehenden Nutzung oder der gleichzeitigen Nutzung durch eine ausländische Betriebsstätte muss mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung in der BRD versteuert werden.

Beispiel aus der Praxis:

Ein Patent des deutschen Stammhauses wird auch in der französischen Betriebsstätte zur Produktion von Waren verwendet. Den Verkauf der Waren besteuert der Betriebsstättenstaat Frankreich. In Deutschland muss gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG n.F. eine fiktive Lizenzgebühr versteuert werden⁴⁶⁰.

In diesem Zusammenhang ist die Frage aufzuwerfen, ob die Nutzungsüberlassung zur Entnahme des überlassenen Wirtschaftsgutes oder nur der Nutzung bzw. des Nutzungsrechts selbst führt. Der objektive Gesetzeswortlaut spricht dem ersten Anschein nach für eine Entstrickung der stillen Reserven in diesen Fällen⁴⁶¹.

⁴⁵⁹ Vgl. auch Wassermeyer, DB 2006, 2420

⁴⁶⁰ Noch nicht abschließend geklärt ist das Verhältnis zu den Regelungen eines DBA. Nach dem OECD-Musterabkommen (Art. 7 OECD-MA) wird bei der Nutzung von Wirtschaftsgütern in einer ausländischen Betriebsstätte lediglich der anteilige Betriebsausgabenabzug für das Wirtschaftsgut korrigiert. Ein Gewinnaufschlag ist nicht vorzunehmen.

⁴⁶¹ Wassermeyer, DB 2006, 2420

Indessen: Der Gesetzgeber wollte die bisherigen Grundsätze der finalen Entnahmerechtsprechung fortgesetzt (besser: erweitert) wissen. Der Gesetzesbegründung und der Formulierung in § 4g EStG, der von „Wert eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens“ spricht, ist eine Versteuerung der stillen Reserven, auch bei einer längerfristigen Überlassung gegen Verrechnung von Nutzungsgebühren, nicht zu entnehmen⁴⁶². Die Aufdeckung der stillen Reserven in den Fällen der Nutzungsentnahme müsste im Gesetz einen eindeutigen Niederschlag gefunden haben. Der Gesetzgeber muss klar ausdrücken, was er tatsächlich meint, insbesondere wenn er die Versteuerung von stillen Reserven anordnen möchte, was nur auf Grund einer hinreichend bestimmten Rechtsgrundlage zulässig ist. Es kann daher unterstellt werden, dass der Gesetzgeber nur die (fingierte) Entnahme der Nutzung als solche regeln wollte, wie sie bereits im bisher geltenden Recht praktiziert wurde und auch im Bereich der privaten Nutzung von Betriebsvermögen anerkannt ist. Hieraus folgt, dass es ohne Zuordnungswechsel des Wirtschaftsguts von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte nur zu einer steuerpflichtigen Nutzungsentnahme kommt. Der künftige Ansatz von Nutzungsentnahmen mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG) wird jedoch zu einer (systemwidrigen) Steuer-mehrbelastung des inländischen Stammhauses führen. Auch dies ist unter europarechtlichen Gesichtspunkten als bedenklich anzusehen.

E. Zusammenfassung/Ergebnis

Die von der Rechtsprechung im Rahmen der Auslegung der „betriebsfremden Zwecke“ in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG entwickelte sog. finale Entnahmebegriff und die daraus abgeleiteten Grundsätze, sind – wie dargestellt – durch das StEntlG 1999 ff. (§ 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG) und durch das SEStEG (§ 4 Abs. 1 Satz 3 u. 4 EStG n.F.) weitgehend gesetzlich kodifiziert worden. Inhalt-

⁴⁶² So auch Rödder/ Schumacher, DStR 2006, 1481; a.A. Werra/ Teiche, DB 2006, 1455

lich entsprechen die Regelungen des § 6 Abs. 3 und 5 EStG sowie des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Fassung des SEStEG dem Kernbereich der finalen Entnahmerechtsprechung⁴⁶³. Der Gesetzgeber hat nun (für einen begrenzten Anwendungsbereich) einen gesetzlichen Entstrickungstatbestand geschaffen, der in ähnlicher Form bereits seit langem zur systemgerechten Lösung der Sachentnahmeproblematik gefordert wurde.

§ 6 Abs. 5 EStG findet auf die Entnahme von Nutzungen keine Anwendung. Voraussetzung ist die Überführung einzelner Wirtschaftsgüter⁴⁶⁴. An dieser Kernaussage, die auch nach bisherigem Verständnis der finalen Entnahmetheorie zu Grunde lag, hat der Gesetzgeber nichts geändert. Auch das SEStEG sieht eine Versteuerung stiller Reserven im Fall der Nutzungsentnahme nicht vor. Im Kernbereich sind der finalen Entnahmetheorie – insoweit durch den Gesetzgeber bestätigt – zur Frage der Versteuerung von stillen Reserven folgende Aussagen abzuleiten:

Voraussetzung der Versteuerung von stillen Reserven ist zum einen, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Sachentnahme Anwendung finden. Nur auf den Tatbestand der Sachentnahme findet die finale Entnahmerechtsprechung Anwendung. Zum anderen muss zwingend ein Rechtsträgerwechsel vorausgehen, der zu einer Änderung des Steuersubjekts führt. Steuerdogmatisch bleibt daher noch die Frage zu klären, ob die finale Entnahmelehre auch auf Nutzungsentnahmen angewendet werden kann, wie dies im Vorlagebeschluss des VIII. Senats des BFH aufgeworfen wird.

⁴⁶³ So auch Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rn. 476

⁴⁶⁴ Vgl. Glanegger in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 512

KAPITEL 5 : Auswirkungen des finalen Entnahmebegriffes auf die Bewertung der Nutzungsentnahme (in systematischer Abgrenzung zur Sachentnahme) am Beispiel des gemischtgenutzten Personenkraftwagens

A. Einleitung

Der Alltagsfall des Unfalls mit einem betrieblichen PKW während einer Privatfahrt hatte den VIII. Senat des BFH dazu veranlasst, dem Großen Senat des BFH die Frage vorzulegen, ob in die Bewertung der Nutzungsentnahme die im Buchwertansatz des PKW ruhenden stillen Reserven einzubeziehen sind, wenn der PKW durch einen Unfall zerstört oder erheblich beschädigt wird⁴⁶⁵. Die Nutzungsentnahme soll – nach Auffassung des VIII. Senats - in dieser Ausnahmekonstellation in ihrer tatsächlichen Wirkung der Sachentnahme gleich oder jedenfalls nahe kommen, denn auch hier wird die Substanz des Wirtschaftsgutes dem Betriebsvermögen ganz oder jedenfalls zum großen Teil entzogen und dem Privatvermögen zugeführt⁴⁶⁶. Der Beschluss des BFH hatte eine heftige Debatte⁴⁶⁷ wiederbelebt, die in ähnlicher Form bereits Ende der

⁴⁶⁵ BFH v. 23.01.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395; ebenso Wacker in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 Rn. 330

⁴⁶⁶ Vgl. dazu BFH v. 23.01.2001, a.a.O., unter 1. am Ende

⁴⁶⁷ Vgl. dazu Wassermeyer, Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; Beiser, Entnahmen und Einlagen – Eine systematische Betrachtung zur Trennung von Aufwand und Nutzen, DB 2003, 15; Ismer/ Beiser, Privater Unfall mit einem Betriebs-PKW, DB 2003, 2197; Urban, Die Behandlung von Unfallkosten bei der Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DStZ 2004, 741; Meurer, Totalschaden eines betrieblichen PKW bei einer privaten Unfallfahrt, BB, 503; Gschwendtner, Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassten Verkehrsunfall, DStR 2004, 1638; Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811, Paus, Der Unfall auf einer privaten Fahrt mit einem betrieblichen PKW, FR 2001, 1045

sechziger und Anfang der siebziger Jahre - als sich der PKW zum Massenverkehrsmittel entwickelte - geführt worden war⁴⁶⁸. Die wissenschaftliche Debatte verstummte allerdings relativ schnell wieder.

Dies mag zum einen daran liegen, dass der VIII. Senat seinen Vorlagebeschluss zwischenzeitlich aus verfahrensrechtlichen Gründen (Verbot der *reformatio in peius*) wieder aufgehoben hat⁴⁶⁹ - mit Hinweis darauf, dass auch auf der Grundlage des Vorlagebeschlusses die Klage keinen Erfolg haben könne, entschied der VIII. Senat im Anschluss in der Sache selbst⁴⁷⁰. Der VIII. Senat hält aber an seiner Linie fest und erwägt eine erneute Vorlage an den Großen Senat, wenn wieder ein geeigneter Fall zur Entscheidung ansteht.

Zum anderen ereignete sich der vom VIII. Senat zu entscheidende Sachverhalt im Jahr 1990 und war demnach noch nach „altem Recht“ zu beurteilen. Bekanntlich wurde die Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996⁴⁷¹ mit Wirkung ab dem VZ 1996 gesetzlich neu geregelt. Mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 (BGBl. I 2006, 1095) ist zwischenzeitlich eine weitere Gesetzänderung - mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 - in Kraft getreten, wodurch sich aber der theoretische Anwendungsbereich der vom VIII. Senat vorgeschlagenen Rechtsprechungsänderung wieder erweitert haben dürfte. Die zu Grunde liegenden Streitfragen haben daher an Aktualität gewonnen. Soweit der VIII. Senat in seinem Beschluss aus rechtssystematischer Sicht und im Rahmen einer „ökonomischen“ Analyse des der Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhaltes eine Bewer-

⁴⁶⁸ Vgl. dazu für viele beispielhaft: Söffing, Privatunfall mit Betriebs-PKW, DStZ/A 1972, 313, Montag, Zur Entnahme von „Nutzungen“, StuW 1979, 35; Plückebaum, Einkommensteuerliche Behandlung der Unfallschäden an Betriebsfahrzeugen, die auf einer Privatfahrt entstehen, StBp 1965, 182, Runge, Totalschaden eines Betriebsfahrzeugs als Entnahme?, BB 1972, 1181

⁴⁶⁹ BFH v. 14.10.2003 – VIII ER –S-02/03, BFH/NV 2004, 331

⁴⁷⁰ BFH v. 16.03.2004 – VIII R 48/98, DStR 2004, 1076

⁴⁷¹ JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1996, 438

tung der Nutzungsentnahme mit dem vollständigen durch die private Nutzung hervorgerufenen Werteverzehr für sachgerecht hält – er bestehe in der Differenz zwischen den tatsächlichen Werten (Teilwerten) des beschädigten Wirtschaftsgutes vor und nach dem Unfall - schränkt er dies mittlerweile allerdings mit dem Zusatz ein, es sei zu überlegen, den Wertansatz auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des beschädigten Wirtschaftsgutes zu begrenzen⁴⁷².

Das „Abebben“ der wissenschaftlichen Diskussion erstaunt auch, weil die durch den VIII. Senat des BFH vorgelegte Frage bei genauerer Analyse nicht nur für die konkret vorgelegte Sachverhaltskonstellation – die Zerstörung oder wesentliche Beschädigung eines betrieblichen PKW auf einer Privatfahrt, die für sich genommen eine überragende Praxisbedeutung aufweist - von Bedeutung ist. Zu denken ist hier z.B. auch an die Privatnutzung von Flugzeugen. Muss ein Unternehmer, der seine „neue“ Bekanntschaft mit einem Cappuccino in Mailand beeindrucken möchte und dabei sein Betriebsflugzeug benutzt⁴⁷³, einen (somit privat veranlassten) Absturz gegebenenfalls nicht nur mit seinem Leben bezahlen, sondern auch (gegebenenfalls in Gestalt seiner Erben) mit der Versteuerung der stillen Reserven⁴⁷⁴, weil sonst die Versteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist?

Von der Finanzverwaltung ursprünglich mit dem Ziel angestrengt, im Revisionsverfahren eine Antwort auf die Frage nach der steuerlichen Behandlung von Leistungen der Vollkaskoversicherung auf Grund eines privat veranlassten Unfalls zu finden, ging der Vorlagebeschluss weit über dieses Ziel hinaus. Die

⁴⁷² BFH v. 16.03.2004, a.a.O

⁴⁷³ Es wird unterstellt, dass es sich um ein gemischt-genutztes Flugzeug handelt, das sowohl für betriebliche als auch private Flüge zum Einsatz kommt. Ob der Unternehmer das Flugzeug geleast oder angeschafft hatte, spielt dabei keine Rolle (vgl. insoweit FG Köln v. 08.12.2004 – 14 K 2612/03 rkr., hinsichtlich Leasing eines Betriebs-PKW).

⁴⁷⁴ Zur Nutzung eines Flugzeugs des Betriebsvermögens für private Flüge vgl. bisher BFH v. 26.07.1979-IV R 170/74, BStBl. 1980, 176 (Aufteilung sämtlicher Aufwendungen einschließ-

Grundlagen der Nutzungsentnahme werden u.a. vor dem Hintergrund des Veranlassungsprinzips hinterfragt und (neu ?) entwickelt. Im Ergebnis will der VIII. Senat des BFH die finale Entnahmerechtsprechung (in nunmehr modifizierter Form) auf das Rechtsinstitut der Nutzungsentnahme übertragen. Unabhängig von der Frage, ob die konkrete Vorlagefrage überhaupt fähig war dem Großen Senat vorgelegt zu werden⁴⁷⁵, versucht der Verfasser im Folgenden, eine dogmatisch stimmige Lösung zu entwickeln – dies in Abgrenzung zu den bereits herausgearbeiteten Prinzipien der Sachentnahme und unter Berücksichtigung der neueren Tendenzen der Rechtsprechung. Dabei wird auch auf die Auswirkungen der zwischenzeitlich vollzogenen Gesetzesänderungen einzugehen sein.

B. Sachverhalt

I. Der Vorlagebeschluss des VIII. Senats des BFH

Die Klägerin – eine gewerblich tätige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die eine Gastwirtschaft und eine Metzgerei betreibt – ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zu ihrem Anlagevermögen gehörte ein PKW, der im Streitjahr 1990 auf der Privatfahrt eines Angehörigen eines Gesellschafters ohne Fremdeinwirkung eines Dritten zerstört und anschließend veräußert wurde. Der Veräußerungserlös belief sich auf DM 2.631,00. Von der Vollkaskoversicherung der Klägerin wurde eine Ersatzleistung in Höhe von DM 16.717,00 (DM 17.637,00 [Wiederbeschaffungswert = Zeitwert] ./. DM 650,00 [Selbstbeteiligung]) an die Gesellschaft bezahlt. Der Restbuchwert zum Zeitpunkt des Unfalls in Höhe von DM 6.067,00 wurde erfolgsneutral aus dem Betriebsvermögen ausgebucht.

lich der fixen Kosten nach dem Verhältnis der betrieblich und privat zurückgelegten Flugminuten)

⁴⁷⁵ Kritisch hierzu Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811

Das zuständige Finanzamt vertrat die Rechtsauffassung, dass sowohl der Veräußerungserlös (DM 2.631,00) als auch - nach Abzug des Restbuchwerts (DM 6.067,00) - die Versicherungsleistung (DM 16.717,00) als Betriebseinnahme zu erfassen sei, und rechnete dem Gewinn insgesamt DM 13.281,00 (= DM 2.631,00 + DM 16.717,00 ./. DM 6.067,00) hinzu. Der Gewinn der Klägerin wurde daraufhin in dem angefochtenen Feststellungsbescheid 1990 mit DM 116.988,00 festgesetzt. Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos.

Die Klägerin begehrte mit der hiergegen erhobenen Klage den Gewinn 1990 auf DM 103.707,00 (= DM 116.988,00 [Gewinn laut Feststellungsbescheid] ./. DM 13.281,00) festzustellen. Die Klage wurde wie folgt begründet: Die Ersatzleistung aus der Kaskoversicherung sei keine Betriebseinnahme, da der Schadensvorgang nicht betrieblich veranlasst gewesen sei. Nachdem der Restbuchwert in Höhe von DM 6.067,00 den Verkaufserlös in Höhe von DM 2.631,00 übersteige, ergäbe sich buchungstechnisch ein außerordentlicher Aufwand in Höhe von DM 3.436,00, der aber wegen des privat veranlassten Unfalls nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfe. Das Finanzgericht München hatte der Klage stattgegeben⁴⁷⁶. Das Gericht war der Ansicht, die Leistungen aus der Kaskoversicherung seien privat veranlasst und deshalb nicht als Betriebseinnahmen zu erfassen, weswegen der Gewinn um die Versicherungsleistung von DM 16.717,00 zu kürzen sei; in Höhe von (DM 6.067,00 ./. DM 2.631,00 =) DM 3.436,00 liege eine Nutzungsentnahme vor, die dem Gewinn hinzuzurechnen ist.

Mit der Revision hat das Finanzamt die Verletzung materiellen Rechts gerügt:

Entgegen der Ansicht des Finanzgerichtes seien Ersatzleistungen aus einer Vollkaskoversicherung im Falle des Unfalls auf einer Privatfahrt mit einem zum Betriebsvermögen gehörenden PKW als Betriebseinnahmen zu behandeln. Durch die Versicherungsleistung sei im Ergebnis ein Wirtschaftsgut des Be-

⁴⁷⁶ FG München v. 23.04.1998 – 6 K 3590/93, EFG 1998, 1384

triebsvermögens ersetzt worden. Die Ersatzleistung aus der Kaskoversicherung sei an Stelle des betrieblichen Wirtschaftsgutes getreten (sog. stellvertretendes commodum: *Anmerkung des Verfassers: im Sinne von § 285 BGB [früher § 281 BGB]*). Die Versicherungsleistung sei daher betrieblich veranlasst gewesen. Dies ergebe sich aus der Tatsache, dass die Versicherung in Bezug auf ein unteilbares, voll dem Betriebsvermögen zuzuordnendes Wirtschaftsgut abgeschlossen worden sei. Veräußere ein Steuerpflichtiger ein zu seinem Betriebsvermögen gehörenden, teilweise auch privat genutzten Vermögensgegenstand, so sei der dabei erzielte Buchgewinn ebenfalls nach allgemeiner Auffassung in vollem Umfang als Betriebseinnahme zu erfassen. Dabei sei unerheblich, ob und inwieweit ein Teil des Betrages für Absetzung für Abnutzung (AfA) als Privateinnahme angesetzt worden sei.

II. Divergierende Beurteilung durch den I. und VIII. Senat des BFH

Nach einhelliger und zutreffender Auffassung des I. und des VIII. Senats des BFH führt die zu privaten Zwecken ausgeführte Unfallfahrt nicht zu einer (Sach-) Entnahme des PKW aus dem Betriebsvermögen der Klägerin⁴⁷⁷, die zweifelsohne mit dem Teilwert des Wirtschaftsguts zu bewerten wäre (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Eine solche Sachentnahme würde die - im Streitfall zu verneinende - Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen unter unmissverständlicher Lösung seiner Verknüpfung mit dem Betriebsvermögen voraussetzen⁴⁷⁸.

⁴⁷⁷ vgl. z.B. BFH vom 24.05.1989 - I R 213/85, BStBl II 1990,8, unter II. B. 2. mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung; ebenso Vorlagebeschluss des BFH v. 23.01.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395

⁴⁷⁸ vgl. BFH vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl II 1988, 260; BFH vom 21.10.1998 – IV B 142/86, BFH/NV 1998, 705

Der VIII. Senat ging daher zunächst - wie schon der I. Senat⁴⁷⁹ in einem vergleichbaren Sachverhalt - davon aus, dass der privat veranlasste Unfall eine Nutzungsentnahme aus dem Betriebsvermögen der Klägerin zur Folge habe und dass die Bewertung der Nutzungsentnahme gesetzlich nicht geregelt sei⁴⁸⁰. Nicht einig waren sich die Senate jedoch in der Frage, wie diese Lücke zu schließen sei.

Der I. Senat des BFH und die (bisher) herrschende Meinung⁴⁸¹ nimmt eine Bewertung zu Selbstkosten⁴⁸² auf Buchwertbasis vor. Die Nutzungsentnahme habe lediglich eine Korrektur der Minderung des Buchwerts zur Folge. Stille Reserven seien dabei nicht zu erfassen, da diese bei einer Nutzungsentnahme nicht in das Privatvermögen überführt werden. Dagegen sei ein eventueller Erlös aus der Veräußerung des PKW und die Versicherungsleistung als Betriebseinnahmen anzusetzen, da diese als „stellvertretendes commodum“ des untergegangenen (betrieblichen) Wirtschaftsgutes anzusehen seien. Dabei wurde durch den I. Senat offen gelassen, ob die Versicherungsleistungen mit der Minderung des buchmäßigen Betriebsvermögens zu verrechnen sind⁴⁸³.

⁴⁷⁹ BFH v. 24.05.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8

⁴⁸⁰ Der Teilwertansatz des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG soll sich nur auf die Entnahme von Wirtschaftsgütern beziehen, da § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG nur von der „Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter“ spricht. Insoweit besteht nach der herrschenden Auffassung für die Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen eine Gesetzeslücke. Bei der Entnahme von bilanzierbaren (einschließlich selbstgeschaffener immaterieller) WG dient der Teilwertansatz der Versteuerung stiller Reserven auf der Grundlage einer vorgestellten Veräußerung aus der betrieblichen in die private Sphäre. Zweck der Leistungs- und Nutzungsentnahme ist die zutreffende Trennung der betrieblichen von der privaten Sphäre.

⁴⁸¹ Vgl. dazu Kapitel 2 C. I und FN. 480

⁴⁸² Zu den tatsächlichen Selbstkosten gehören die als Betriebsausgaben im Rahmen der Minderung des buchmäßigen Betriebsvermögens abgezogenen (Gesamt-) Aufwendungen einschließlich der sog. festen Kosten und der Absetzung für Abnutzung für Abnutzung in der in Anspruch genommenen Höhe (vgl. dazu BFH v. 26.01.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353; BFH v. 14.01.1998 – X R 57/93, DStR 1998, 888). Zu den Selbstkosten sind daher auch die anteiligen Material- und Lohnkosten zuzüglich der darauf anfallenden Gemeinkostenzuschläge sowie die Finanzierungskosten (BFH v. 18.02.1992 – VIII R 9/87, BFH/NV 1992, 590) zu zählen. Vgl. auch Kapitel 2 C.

⁴⁸³ Dies entspricht aber der herrschenden Auffassung vgl. dazu z.B. Jakob, Einkommensteuer, § 4 Rn. 813

Der VIII. Senat des BFH⁴⁸⁴ hält demgegenüber eine Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem Teilwert unter Einbeziehung stiller Reserven für erforderlich. Dies ergebe sich bei der gebotenen wertenden Betrachtung aus dem Vergleich mit der Sachentnahme; hier sieht § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG die Bewertung mit dem Teilwert vor. Auch bei einer Nutzungsentnahme sei nicht nur der Buchwert zu korrigieren, es komme vielmehr zu einer gewinnwirksamen Erfassung der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert des KfZ im Zeitpunkt des Unfalls und damit im Ergebnis zu einer steuerlichen Erfassung der stillen Reserven. Zur Begründung wird auf das gesetzgeberische Ziel der Entnahmeregelung (sachgerechte Besteuerung) und den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG Bezug genommen. Zur Erläuterung und Begründung seiner Rechtsansicht bildet der VIII. Senat des BFH folgenden Vergleichsfall⁴⁸⁵:

Ein Gesellschafter einer Personengesellschaft erleidet mit einem dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zuzuordnenden Fahrzeug einen Unfall auf einer privat veranlassten Fahrt, ohne dass Ansprüche gegen eine Versicherung oder dritte Personen begründet werden. In dieser Konstellation besteht regelmäßig ein Schadensersatzanspruch der Gesellschaft gegen den Gesellschafter (z.B. aus § 823 Abs. 1 BGB sowie aus §§ 598, 604 Abs. 1 BGB i.V.m. § 280 BGB). Auf dem Boden der herrschenden Meinung führt dieser (in der Gesellschaftsbilanz zu aktivierende) Anspruch zu einem betrieblichen Ertrag der Gesellschaft (Betriebseinnahme), wenn er die durch den Unfall ausgelöste Buchwertminderung übersteigt. Die Höhe des Anspruchs orientiert sich am Wiederbeschaffungswert des Fahrzeugs. Der Unfall führe daher auch nach herrschender Ansicht in diesem Fall zu einer Aufdeckung der stillen Reserven. Auch ein Verzicht der Personengesellschaft auf den entstandenen Schadensersatzanspruch mag daran nichts mehr zu ändern, weil dieser zu einer (verdeckten) Entnahme führen würde. Bei einem Einzelunternehmer demgegenüber könnte sich eine solche Gewinnerhöhung nicht einstellen.

⁴⁸⁴ BFH v. 23.01.2001, a.a.O.

⁴⁸⁵ BFH v. 23.01.2001, a.a.O. unter IV. 4.

Der Lösungsvorschlag des VIII. Senats des BFH (Bewertung der Nutzungsentnahme in Höhe der unfallbedingten Minderung des Teilwerts vor und nach dem Unfall) soll hier zu einer systemgerechteren Gleichbehandlung führen. Der Schadensersatzanspruch der Gesellschaft gegen den Mitgesellschafter wäre – so der VIII. Senat des BFH –, auch soweit er den Buchwert des PKW vor dem Unfall übersteigt, nicht als außerordentlicher Ertrag, sondern – erfolgsneutral – als Einlage zu erfassen.

Dieser Lösungsansatz führe – nach Ansicht des VIII. Senats – darüber hinaus auch dann zu zutreffenden Ergebnissen, wenn sich der Unternehmer entschließt, das beschädigte Fahrzeug reparieren zu lassen. Zwar stehen nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre⁴⁸⁶ Reparaturkosten im Fall eines auf einer privaten Fahrt eingetretenen Unfalls keine Betriebsausgaben dar – die Nutzungsentnahme sei in diesen Fällen lediglich mit der durch den privaten Unfall bewirkten Minderung des PKW-Buchwerts zu erfassen. Aber – so der VIII. Senat – die betriebliche Veranlassung der nachfolgenden Reparaturaufwendungen sei nach Veranlassungsgesichtspunkten gegeben. Der Veranlassungszusammenhang werde nicht durch den vorausgehenden privaten Unfall unterbrochen. Vielmehr sei die Reparaturrechtsentscheidung des Steuerpflichtigen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen, da der PKW nach wie vor im Betriebsvermögen verhaftet sei und allein dies sei unter Veranlassungsgesichtspunkten entscheidend. Die Reparatur bewirke eine (wenn auch buchmäßig nicht in Erscheinung tretende) Erhöhung des Werts des PKW, der sich bei einer späteren Veräußerung bzw. (Sach-) Entnahme in einem ohne die betriebliche Reparatur nicht erzielbaren Buchgewinn niederschlage. Zur Unterstützung seiner Argumentationslinie führt der VIII. Senat des BFH weiter folgendes Beispiel an:

⁴⁸⁶ Grundlegend: BFH, BStBl. III 1964, 453; BFH, BStBl. II 1978, 212; Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 4 Rn. E 645 ff. m.w.N.

Der Teilwert eines bereits „voll abgeschrieben“ PKW (Erinnerungswert: DM 1,00) beträgt vor dem Unfall DM 20.000,00 und nach dem Unfall DM 5.000,00. Der Steuerpflichtige lässt das Fahrzeug mit einem Aufwand von DM 10.000,00 reparieren und veräußert es anschließend zum Preis von DM 16.000,00.

Nach Auffassung des VIII. Senats ergeben sich folgende Gewinnauswirkungen:

| | |
|--|--------------------------------------|
| Nutzungsentnahme 20.000 ./ 5.000= | + 15.000 |
| Reparaturaufwand (Betriebsausgabe) | ./ 10.000 |
| Veräußerungsgewinn 16.000 ./ 1 (16.000./ 1 ./ 10.000) ⁴⁸⁷ | + 15.999 (+ 5.999) |
| Gewinnerhöhung | + 20.999 (+ 10.999) |

Nach der herrschenden Meinung ergibt sich folgende Gewinnauswirkung:

| | |
|---|-------------------------------------|
| Nutzungsentnahme | 0 |
| Reparaturaufwand (keine Betriebsausgabe) | 0 |
| Veräußerungsgewinn 16.000 ./ 1 (16.000./ 1 ./ 10.000) | 15.999 (+5.999) |
| Gewinnerhöhung | + 15.999 (+ 5.999) |

⁴⁸⁷ Nach Auffassung von Wassermeyer, Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616, ist dem Veräußerungsgewinn von 15.999 der Reparaturaufwand von 10.000 gegenüberzustellen und – vorbehaltlich eines Schadensersatzanspruches gegen den Schädiger – allenfalls die Differenz in Höhe von 5.999 zu versteuern. Vgl. dazu auch III. 5 dieses Kapitels

Nach Ansicht des VIII. Senats des BFH zeigt dieses Beispiel, dass es auf der Grundlage der herrschenden Meinung eine „ökonomische“ Fehlentscheidung wäre, den Wagen reparieren zu lassen. Hätte der Steuerpflichtige den Wagen unrepariert zum tatsächlichen Wert des Unfallwagens (DM 5.000,00) veräußert und stattdessen einen *Neuwagen* angeschafft, hätte er – nach h.M. – nur mehr einen um (DM 5.000,00 *.l.* DM 1,00 =) DM 4.999,00 höheren Gewinn zu versteuern. Die Anschaffungskosten des *neuen PKW* könnte er dennoch – verteilt auf die Nutzungsdauer – als künftigen betrieblichen Aufwand abziehen. Die besagte unternehmerische Fehlentscheidung beruhe dabei allein auf steuerlichen Gründen, nicht auf ökonomischen; denn die Reparatur würde im Beispielsfall zu einer Erhöhung des PKW-Werts (DM 16.000,00 *.l.* DM 5.000,00 =) DM 11.000,00 bei Kosten in Höhe von nur DM 10.000,00 führen, d.h. zu einer Nettowertsteigerung von DM 1.000,00.

Der VIII. Senat des BFH sieht darüber hinaus den Unfall auf einer Privatfahrt – anders als der I. Senat des BFH – (nach dem Veranlassungsprinzip) auch hinsichtlich der Versicherungsleistungen aus der Kaskoversicherung als (ausschließlich) privat veranlasst an, auch wenn der PKW selbst Betriebsvermögen darstellt. Die Zuordnung zur Privatsphäre des Entnehmenden hat damit zur Folge, dass Entschädigungszahlungen Dritter – insbesondere also die Versicherungsleistung aus der Kaskoversicherung – in das Privatvermögen des Entnehmenden fallen und bei diesem erfolgsneutral zu erfassen sind⁴⁸⁸.

⁴⁸⁸ Vgl. dazu auch Gschwendtner, Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassten Verkehrsunfall, DStR 2004, 1638 ff. (1639)

III. Urteil des VIII. Senats des BFH vom 16.03.2004

Mit Beschluss vom 14.10.2003⁴⁸⁹ hat der VIII. Senat des BFH seinen Vorlagebeschluss an den Großen Senat des BFH aufgehoben. Er hat mit dem Hinweis darauf, dass auch auf der Grundlage des Vorlagebeschlusses die Klage keinen Erfolg haben könnte, mit Urteil vom 16.03.2004⁴⁹⁰ in der Sache selbst entschieden. Der Senat ging dabei davon aus, dass es ihm wegen des Verbots der *reformatio in peius* verwehrt sei, die angefochtenen Bescheide zu Lasten der Klägerin zu ändern.

Daher wird die Streitfrage in der Sache selbst durch den Großen Senat des BFH bis auf weiteres nicht entschieden werden. Der VIII. Senat des BFH hat in seinem Urteil allerdings noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die bisher (herrschende) Rechtsprechung im Sinne des Vorlagebeschlusses korrigiert werden sollte. Soweit aber bisher durch den VIII. Senat des BFH ausgeführt worden ist, dass für den Fall der Zerstörung oder erheblichen Beschädigung des PKW die Nutzungsentnahme wegen ihrer Nähe zur Sachentnahme mit dem Teilwert zu bewerten sei, wird nun ergänzend hinzugefügt, es sei zu überlegen, den Wertansatz auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des beschädigten Wirtschaftsgutes zu beschränken⁴⁹¹.

⁴⁸⁹ BFH v. 14.10.2003 – VIII R 48/98, BFH/NV 2004, 331

⁴⁹⁰ BFH v. 16.03.2004 – VIII R 48/98, DStR 2004, 1076

⁴⁹¹ Vgl. dazu BFH v. 16.03.2004 a.a.O.

IV. Weitere Tendenzen in der Rechtsprechung

Der BFH hat zwischenzeitlich auch mit Urteilen vom 29.04.1999⁴⁹² und vom 19.12.2002⁴⁹³ seine Rechtsprechung zur Nutzungsentnahme (hier die verbilligte Vermietung einer betrieblichen Wohnung an einen nahen Angehörigen) fortentwickelt. In der Entscheidung vom 19.12.2002 hat der BFH Stellung zur Bewertung der Nutzungsentnahme genommen. Die Nutzungsentnahme sei zwar grundsätzlich mit den (anteiligen) Kosten der außerbetrieblichen Nutzung zu bewerten, jedoch höchstens mit dem (anteiligen) Marktwert der Nutzung. Darüber hinaus sollen Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen, die zu einer „substantiellen Teilwerterhöhung“ führen, über einen Zeitraum von 10 Jahren pro rata temporis den laufenden Kosten für das Wirtschaftsgut (maximal bis zur Höhe des Marktwertes der Nutzung) hinzuzurechnen sein. Nach Auffassung des BFH⁴⁹⁴ ist von einer solchen substantiellen Teilwerterhöhung auszugehen, wenn der Teilwert durch sämtliche Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen um mindestens 10 % gesteigert wird⁴⁹⁵.

C. Das Problem in der Diskussion - Lösungsansätze

I. Ältere Literatur und Rechtsprechung

Rechtsprechung und Literatur beschäftigte das Problem der steuerlichen Abzugsfähigkeit von KfZ-Unfallkosten naturgemäß erst, als sich der PKW zu einem Massenverkehrsmittel entwickelt hatte. Nachdem die Rechtsprechung die

⁴⁹² BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999,652

⁴⁹³ BFH v. 19.12.2002 – R 46/00, DStRE 2003, 773

⁴⁹⁴ BFH v. 19.12.2002, a.a.O.

⁴⁹⁵ Vgl. dazu auch Briese, Korrektur der außerbetrieblich veranlassten, verbilligten Überlassung von Betriebsvermögen durch Nutzungsentnahme und vGA, DStR 2004, 249

KfZ-Nutzung zunächst vollständig dem privaten Bereich zugeordnet hatte⁴⁹⁶, war man sich schnell einig, dass es für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Unfallkosten entscheidend darauf ankommt, ob sich der Unfall auf einer durch die steuerbare Tätigkeit veranlassten Fahrt ereignet hatte⁴⁹⁷. Die Rechtsprechung urteilte in Schadensfällen mit einer typisierenden Betrachtung und argumentierte mit einer bewussten Risikoübernahme des Steuerpflichtigen. Wer seinen Betriebs-PKW zu Privatfahrten einsetze, riskiere im Schadensfall sein Betriebsvermögen auf Kosten seiner Privatsphäre. Daher sollte im Ergebnis der Steuerpflichtige seine Unfallkosten nicht steuermindernd als Betriebsausgaben geltend machen dürfen.

Diese (ältere) Auffassung scheint zunächst überzeugend zu sein: Angenommen der Steuerpflichtige mietet sich einen PKW für seine Privatfahrt, käme niemand auf die Idee, die Unfallkosten in irgendeiner Form steuermindernd zu berücksichtigen. Auf Grund dieses vorherrschenden Veranlassungsgedankens stützte der BFH seine Rechtsansicht früher zunächst auch nicht auf das Rechtsinstitut der Nutzungsentnahme, sondern unmittelbar auf § 4 Abs. 4 EStG⁴⁹⁸.

Teile des (älteren) Schrifttums sahen später den wesentlichen Ansatzpunkt zur Lösung der Streitfragen in der Zugehörigkeit des PKW zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Der Anteil, der auf die betriebliche Nutzung entfällt, ist nach dieser Auffassung auch bei einem privat veranlassten Unfall Betriebsau-

⁴⁹⁶ RFH v. 14.11.1934-VI A 195/34, RStBl. 1934, 823: "Der Weg eines Arztes zu seinem Patienten – und der auf diesem Weg verursachte Unfall – gehört nicht zu dem steuerlich relevanten Bereich. Die Benutzung eines KfZ sei nicht nur für Ärzte, sondern ganz allgemein ein übliches Verkehrsmittel".

⁴⁹⁷ Vgl. z.B. RFH v. 14.12.1938-VI 739/38, RStBl. 1939, 212 mit ausdrücklichem Bezug auf Arbeitnehmer und Selbständige

⁴⁹⁸ BFH v. 13.03.1964 - IV 158/61, BStBl. III 1964, 455. Nach dieser vom BFH zunächst vertretenen Auffassung liegt keine Wertabgabe an der Grenze Betriebsvermögen-Privatvermögen vor, sondern alle auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen fallen von vornherein im privaten Bereich an.

gabe, der Rest „Privatvergnügen“⁴⁹⁹. In dieser oder ähnlicher Form wird das „Problem“ des Unfalls mit einem Betriebs-PKW auf einer Privatfahrt auch heute noch in vielen anderen Ländern gelöst bzw. ist dort herrschende Auffassung⁵⁰⁰.

II. Beispielfälle

1. Beispielfall 1

Der Unternehmer Dr. W. (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG) befindet sich mit seinem Betriebs-PKW (notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen) – Buchwert € 20.000,00 / Teilwert € 30.000,00 – auf einer Urlaubsfahrt in Südfrankreich, und der PKW wird durch einen Unfall zu Schrott (Restwert und Teilwert nach dem Unfall: € 0) gefahren. Der Schaden ist nicht durch eine Versicherung gedeckt.

Lösung (auf der Grundlage der derzeit herrschenden Meinung):

Im Fall einer privaten Nutzung des betrieblichen Wirtschaftsgutes PKW wird das Risiko der Beschädigung oder Zerstörung – entsprechend der Veranlassung des schadensauslösenden Ereignisses – in den privaten Bereich verlagert. Die Reparaturkosten und bei seiner Zerstörung der Restbuchwert (AfaA im Sinne von § 7 Abs. 1 S. 7 EStG⁵⁰¹) dürfen den (betrieblichen) Gewinn nicht mindern, so dass im Beispiel der Gewinn des Betriebes außerbilanziell um eine Privatentnahme (=Nutzungsentnahme) in Höhe von € 20.000,00 (= Korrektur der

⁴⁹⁹ Vgl. Roller, Schäden an betrieblich genutzten Kraftfahrzeugen auf einer Privatfahrt, BB 1980, 360; Schmidt, Unfallschaden bei privater Nutzung eines Betriebsfahrzeugs, DStZ/A 1967, 68

⁵⁰⁰ Vgl. dazu Mende, Die Abzugsfähigkeit von KfZ-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht, S. 167 m.w.N.

⁵⁰¹ AfaA – Absetzung für außergewöhnliche (technische oder wirtschaftliche) Abnutzung. Die außergewöhnliche technische Absetzung setzt eine Beeinträchtigung der Substanz des Wirt-

AfaA auf den Restbuchwert) zu korrigieren ist⁵⁰² ⁵⁰³. Zu einer Versteuerung der stillen Reserven kommt es nach der der bisher herrschenden Ansicht nicht, da § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auf die Nutzungsentnahme keine Anwendung findet⁵⁰⁴.

Der Vorlagebeschluss des BFH setzt genau hier an. Die Bewertung der Nutzungsentnahme enthalte in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG eine Gesetzeslücke. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die ökonomische Vernunft verlange es die stillen Reserven (in Höhe von € 10.000,00), ggfs. begrenzt auf die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, in die Entnahmebewertung mit einzubeziehen. Im Ergebnis kommt der VIII. Senat in diesem Fall somit zu einer Gewinnerhöhung von € 30.000,00 (Teilwert vor dem Unfall: 30.000,00 ./ Teilwert nach dem Unfall 0)

2. Beispielfall 2

Wie Fall 1. Allerdings bezahlt nun die Kaskoversicherung den Zeitwert (vor dem Unfall) von € 30.000,00)

In dieser Fallkonstellation führt die Rechtsauffassung des VIII. Senats des BFH im Vergleich zur Lösung des I. Senats des BFH zu keinem anderen Ergebnis,

schaftgutes voraus. Typischerweise handelt es sich um Fälle der Zerstörung, Beschädigung oder des Verlusts eines Wirtschaftsgutes (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, § 7 Rn. 122).

⁵⁰² Nach h.M. erfasst die Pauschalregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG neben den gewöhnlichen auch die außergewöhnlichen Kosten, wie z.B. einen Unfall auf einer Privatfahrt. Vgl. dazu FG Köln v. 8.12.2004 – 14 K 2612/03 rkr. m.w.N., so auch die Verwaltungsauffassung OFD Erfurt v. 26.01.1999 – S 2177 A-01-St 324, DStR 1999, 594; a.A. Mende, Die Abzugsfähigkeit von KfZ-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht, S. 169, der entgegen dem Zitat im Vorlagebeschluss des VIII. Senats, a.a.O., davon ausgeht, dass eine Pauschalregelung ein außergewöhnliches Ereignis, wie einen Unfall, nicht berücksichtigen kann bzw. diese Absicht des Gesetzgebers in den Beratungen zum Ausdruck gebracht hätte werden müssen, was nicht der Fall sei (mit Hinweis auf BT-Drucks 13/1686, S. 8. ; vgl. im übrigen m.w.N. FN 561 und 562

⁵⁰³ Daraus folgt, dass bei Anwendung der 1 %-Regelung der durch die AfaA entstehende Buchverlust mit abgegolten ist, es kommt insoweit nicht mehr zu einer Entnahme, und die Gewinnminderung wird endgültig.

da der VIII. Senat des BFH, wie ausgeführt, die Entschädigungszahlung als privat veranlasst ansieht, und daher nicht als Betriebseinnahme wertet. Auch nach der herrschenden Ansicht werden die stillen Reserven im Ergebnis mittelbar ganz oder teilweise aufgedeckt, wenn die Reste des PKW – er ist auch nach dem Unfall Betriebsvermögen geblieben – verwertet werden oder Entschädigung z.B. durch eine Kaskoversicherung geleistet wird⁵⁰⁵. Dies bedeutet im Ergebnis: Wird durch eine Versicherung (z.B. Kaskoversicherung) oder dem Schädiger eine Entschädigung (Schadenersatz) in Höhe von € 30.000,00 geleistet⁵⁰⁶, wird die zuvor vorgenommene AfaA-Buchung überkompensiert und im Saldo des GuV-Kontos bilden sich somit die (aufgedeckten) „stillen Reserven“ in Höhe von € 10.000,00 ab.

⁵⁰⁴ Vgl. dazu R. 4.7 EStRL 2005. Dies erkennt auch der VIII. Senat des BFH im Grundsatz an.

⁵⁰⁵ Nach R 4.7 Abs. 1 Satz 5 EStRL 2005 ist eine Schadensersatzforderung für das während der privaten Nutzung zerstörte Wirtschaftsgut als Betriebseinnahme zu erfassen, wenn und soweit sie über den Restbuchwert hinausgeht.

⁵⁰⁶ Aus Gründen der Vereinfachung wurde eine ggfs. bestehende Selbstbeteiligung vernachlässigt, sowie unterstellt, dass der Teilwert des PKW gleich dem Zeitwert (=Versicherungsleistung) entspricht.

3. Beispielfall 3

Nehmen wir an, der Unternehmer Dr. W. (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG) befindet sich mit seinem Betriebs-PKW (notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen) wieder auf einer Urlaubsfahrt in Südfrankreich und der PKW wird durch einen Unfall erheblich beschädigt. Der PKW hat einen Restbuchwert von € 10.000,00; der Zeitwert (= Teilwert) betrug vor dem Unfall € 40.000 und nach dem Unfall € 10.000. Dr. W veräußert den Wagen nach einer Reparatur (Kosten: € 10.000) für € 22.000 und schafft einen Neuwagen (Neupreis € 50.000) an. Die Vollkaskoversicherung erstattet einen Betrag von € 25.000,00.

Lösung VIII. Senat des BFH:

| | |
|---|-----------------|
| Nutzungsentnahme 40.000 \cdot 10.000= | + 30.000 |
| Reparaturaufwand (Betriebsausgabe) | \cdot 10.000 |
| Veräußerungsgewinn 22.000 \cdot 10.000 | + 12.000 |
| Gewinnerhöhung | + 32.000 |

Nach der herrschenden Meinung ergibt sich folgende Gewinnauswirkung:

| | |
|---|-----------------|
| Versicherungsleistung = Betriebseinnahme 25.000,00 \cdot 10.000 (Restbuchwert) | + 15.000 |
| Reparaturaufwand (keine Betriebsausgabe) | 0 |
| Veräußerungsgewinn 22.000 \cdot 10.000 | + 12.000 |
| Gewinnerhöhung | + 27.000 |

Die Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH will in Fortentwicklung der finalen Entnahmerechtsprechung auch die (vermeintlich) der Besteuerung entgehenden stillen Reserven einer Besteuerung unterworfen. Die stillen Reserven stellen sich als Differenz zwischen dem Zeitwert (=Teilwert) vor und nach dem Unfall dar. Die Versicherungsleistung wird von der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH als privat veranlasst angesehen, weswegen steuerlich keine Auswirkungen entstehen. Steuerlich ist dann noch der Veräußerungsgewinn in Höhe von € 12.000,00 zu erfassen. Die Lösung nach der vorgeschlagenen Rechtsauffassung des VIII. Senats des BFH führt daher (in diesem Fall) zu einem um € 5.000 höheren Gewinnausweis und damit zu einer Steuerverschärfung⁵⁰⁷.

III. Lösungsansätze der neueren (herrschenden) Literatur

1. Der Ansatz von Beiser

Beiser⁵⁰⁸ folgt im Grundsatz dem VIII. Senat des BFH. Im Beispielfall 1 geht dem Betrieb Potential an künftig verbrauchbaren Aufwand in Höhe des Teilwerts des PKW (vor dem Unfall) verloren. Ohne den privat veranlassten Unfall könnte der Betrieb dieses im Wirtschaftsgut „PKW“ gespeicherte Aufwandspotential zur betrieblichen Einkunftserzielung nutzen. In der Entnahmebewertung soll sich nicht der für den Betrieb (erst in Zukunft) zu realisierende Nutzen, sondern der Aufwand, den sich der Betrieb ohne PKW-Unfall erspart hätte, niederschlagen. Dies führt nach Ansicht Beisers zur Bewertung mit dem Teilwert. Durch die Teilwertkonzeption erfolge eine exakte Trennung der Markteinkommenserzielung einerseits und der privaten Einkommensverwendung andererseits.

⁵⁰⁷ Zur Fortsetzung der Lösung vgl. D. 3.

Die Ersatzleistung aus der Versicherung sei in voller Höhe Betriebseinnahme. Nur soweit die Versicherung nicht den gesamten Schaden in Höhe des Teilwerts decke, entstehe daher Aufwand, der durch eine Entnahmebuchung zu neutralisieren sei. Betrachtet man den Beispielsfall 1 und unterstellt, dass der PKW repariert und nicht weiter betrieblich genutzt wird, bedeutet dies, dass der Reparaturaufwand und eine gegebenenfalls trotz Reparatur verbleibende Teilwertminderung als (Nutzungs-) Entnahme zu behandeln sind. Zahlt nun eine Kaskoversicherung den Unfallschaden, wird nunmehr nur die Differenz zwischen Teilwert(minderung) und Versicherungsleistung als Entnahme behandelt.

Im Ergebnis will Beiser eine Aufwandsentnahme in Höhe des den Buchwert übersteigenden Betrages ansetzen. Er bewegt sich daher m.E. wieder auf dem Boden der herrschenden Meinung, gibt dem Kind aber einen anderen Namen.

2. Der Ansatz und die Kritik von Ismer

Nach Ismer⁵⁰⁹ ist der Ansatz des VIII. Senats des BFH zutreffend, auch wenn er sonst überwiegend auf Ablehnung gestoßen sei⁵¹⁰. So besteuere die Lösung des VIII. Senats des BFH insbesondere die individuelle Leistungsfähigkeit. Selbst wenn man eine Beeinträchtigung dieses Prinzips annehmen wollte, ergebe sich daraus nur eine Prinzipienkollision mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, dem der Ansatz der Nutzungsentnahme mit dem Buchwert zuwiderlaufe. Diese Prinzipienkollision zwingt lediglich zur Abwägung, welchem Prinzip im konkreten Fall der Vorrang gebühre. Auch Entnahmewille und Entnahmehandlung lägen vor, wenn man an die Ingebrauchnahme des PKW vor dem Unfall anknüpfe: Obwohl der Steuerpflichtige mangels Willenskomponente regelmäßig keinen *dolus eventualis* in Bezug auf die Zerstörung habe, billige er doch

⁵⁰⁸ Beiser, DB 2003, 15

⁵⁰⁹ Ismer, Privater Unfall mit einem Betriebs-PKW, DB 2003, 2197

⁵¹⁰ Meurer, BB 2002, 503; Jüptner, DStZ 2001, 811; Paus, FR 2001, 1045; i.E. auch Mende, Die Abzugsfähigkeit von KfZ-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht

mit der Ingebrauchnahme das Risiko einer Zerstörung. Die Ersatzleistung eines Dritten oder einer Versicherung sollen nach der Zugehörigkeit der versicherten Gefahren aufgeteilt werden. Bei einem Privatunfall würden dann die Versicherung und damit auch die Ersatzleistung zur Privatsphäre gehören. Auch die umgekehrte Konstellation der betrieblich veranlassten Zerstörung eines Privat-PKW auf einer Betriebsfahrt sei mit dem System des VIII. Senats des BFH lösbar. Es entsteht betrieblicher Aufwand in Höhe des Teilwerts des PKW⁵¹¹.

Nicht unproblematisch⁵¹² stellt sich allerdings vor diesem Hintergrund die pauschalierte private KfZ-Nutzung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (1 %-Regelung) da. Denn nach h.M. ist der Privatunfall damit abgegolten⁵¹³. Andererseits müsste die Auffassung des VIII. Senats wohl konsequenter Weise dazu führen, die Realisierung der stillen Reserven trotz dieser Pauschalierung „irgendwie“ durchschlagen zu lassen⁵¹⁴. Bezogen auf den Beispielsfall 3 (abgewandelt)⁵¹⁵ würde dies eine steuerneutrale Vereinnahmung der Versicherungsleistung in Höhe von € 25.000,00 und zugleich einen betrieblichen Aufwand von 30.000,00 € bedeuten. Demgegenüber ist Ismer der Auffassung dieses Problem lasse sich nur dadurch lösen, dass die Zahlung der Versicherung in voller Höhe als Betriebseinnahme behandelt wird, somit die Zahlung der Zuordnung des Aufwands folgt, und der Aufwand für Reparatur oder Ausscheiden des PKW zum Buchwert gegenzurechnen ist.

⁵¹¹ Zu beachten ist dabei die Beschränkung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 2 EStG

⁵¹² Nach Ansicht von Paus, FR 2001, 1045 sind diese Probleme nicht überzeugend lösbar.

⁵¹³ Vgl. dazu FN 561 und 562

⁵¹⁴ Vgl. dazu Jüptner, DStZ 2001, 811

⁵¹⁵ Lediglich unter Berücksichtigung der Nutzungsentnahme und der Versicherungsleistung, ohne Berücksichtigung der Reparatur und der Veräußerung

3. Die Auffassung von Meurer

Nach Auffassung von Meurer⁵¹⁶ ist die Rechtsansicht des VIII. Senats des BFH abzulehnen. Wenn der VIII. Senat des BFH die Grundsätze der Sachentnahme anwenden möchte, müssten auch deren Voraussetzungen vorliegen. Die Entnahme eines Wirtschaftsgutes setze aber tatbestandlich eine Entnahmehandlung, getragen von einem Entnahmewillen, voraus⁵¹⁷. An beiden Tatbestandselementen fehle es bei der Zerstörung oder wesentlichen Beschädigung des Fahrzeugs anlässlich der privaten Nutzung.

Werde ein dem - notwendigen oder gewillkürten - Betriebsvermögen zugeordneter PKW für private Fahrten genutzt, bleibe die vermögensmäßige Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen objektiv erkennbar bestehen. Eine Sachentnahme könne auch nicht deswegen angenommen werden, weil der Steuerpflichtige damit rechnen müsse, dass das Fahrzeug durch einen Unfall beschädigt oder zerstört werden könne⁵¹⁸. Wäre dies richtig, müsste das Fahrzeug nach jeder privaten Nutzung eingelegt und neu bewertet werden, selbst dann, wenn sich die latente Unfallgefahr nicht verwirklicht habe.

Wenn der VIII. Senat des BFH also trotz fehlender Tatbestandsvoraussetzungen die Vorschriften über die Bewertung der Sachentnahme anwenden wolle, führe dies zu einer (unzulässigen) steuerverschärfenden Analogie⁵¹⁹. Seine Auffassung, die Nutzungsentnahme komme im Fall der Zerstörung bzw. wesentlichen Beschädigung des PKW einer Sachentnahme gleich oder jedenfalls nahe⁵²⁰, setze sich somit in Gegensatz zu den Prinzipien der tatbestandsmäßigen Bestimmtheit der Besteuerung. So möge vielleicht noch die Zerstörung als ein

⁵¹⁶ Meurer, Totalschaden eines betrieblichen PKW bei einer Unfallfahrt, BB 2002, 503

⁵¹⁷ Vgl. dazu Kapitel 2 B. IV

⁵¹⁸ A.A. Ismer, BB 2003, 2197

⁵¹⁹ Zum Analogieverbot insbesondere Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, § 7, 4

⁵²⁰ BFH v. 23.01.2001, a.a.O., zu B. IV. 1. a.E.

punktuelles Ereignis angesehen sein, auf Grund dessen das Wirtschaftsgut seinen betrieblichen Funktionen nicht mehr genügen könne. Es stelle sich aber die Frage, was als wesentliche Beschädigung anzusehen sei. Sei dies gleichzusetzen mit einem Totalschaden des PKW im wirtschaftlichen Sinn? Vor allem ließe sich die Auffassung des VIII. Senats des BFH nicht nur auf die Beschädigung eines betrieblichen Fahrzeugs bei einem Verkehrsunfall beschränken. Sie wäre vielmehr in allen Fällen anzuwenden, in denen ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut anlässlich einer privaten Nutzung durch ein punktuelles Ereignis beschädigt oder zerstört werde. Dies würde im Ergebnis zu einem völlig veränderten Entnahmeverständnis führen.

Meurer untersucht sodann die Feststellung des VIII. Senats des BFH, dass der Buchwert eine willkürliche Größe darstellt, da er von Zufälligkeiten bestimmt sei, insbesondere wenn der Steuerpflichtige erhöhte Abschreibungen bzw. Sonderabschreibungen geltend gemacht hat. Es wird zutreffend herausgearbeitet, dass Sonderabschreibungen bei einem PKW nur unter den Voraussetzungen des § 7g EStG möglich sind. Aber wie dem auch sei - dem Gesetz sei kein allgemeiner Grundsatz zu entnehmen, dass Sonderabschreibungen von der späteren Versteuerung von stillen Reserven abhängig seien.

Unklar bleibe auch, warum nur bei einem privat veranlassten Unfall stille Reserven aufzudecken seien. Wenn nach Auffassung des VIII. Senats des BFH der Buchwert keine aussagekräftige Größe sei, müsste auch ein betrieblich veranlasster Unfall zu einer Nutzungsbewertung mit dem Teilwert führen. Im Ergebnis reiche das „steuerliche Instrumentarium“ nicht für einen Teilwertansatz aus, auch wenn die durch den Unfall ausgelösten Ersatzansprüche gegen eine Versicherung im Sinne eines „Ersatzrealisationstatbestandes“ gewürdigt werden. Soweit Ansprüche gegen eine Versicherung nicht bestehen, gebe die Minderung des Betriebsvermögens in Höhe des Buchwerts des Fahrzeugs die Vermögenslage zutreffend wieder.

4. Die Auffassung von Urban

Die Vorlagefrage des VIII. Senats des BFH, ob bei einer wesentlichen Beschädigung oder Zerstörung des betrieblichen KfZ durch einen privat veranlassten Unfall stille Reserven aufzudecken sind, hat sich nach Ansicht von Urban⁵²¹ durch die gesetzlichen Regelungen über die Nutzungswertbesteuerung überholt. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG bestimmen abschließend, in welchem Umfang Nutzungsentnahmen anzusetzen sind. Die Aufdeckung stiller Reserven ist dabei nicht vorgesehen und damit (Anmerkung des Verfassers: zumindest in diesen Fällen) ausgeschlossen. Die Vorlagefrage bleibe daher nur für die Fälle relevant, die nicht der gesetzlichen Nutzungswertbesteuerung unterliegen.

Für die Ermittlung der Nutzungsentnahme sei es unerheblich, ob ein KfZ-Unfall sich bei einer betrieblichen oder privaten Fahrt oder einer Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. auf einer Familienheimfahrt ereignet hat. Ebenso sei unerheblich, ob der Nutzende ein Verschulden an einem Unfall trage. Die Regelungen zum individuellen Nutzungswert (Fahrtenbuchregelungen) seien einheitlich auszulegen. Maßgebend seien die gesamten Kraftfahrzeugkosten im Verhältnis zu den betrieblich gefahrenen Kilometern. Eine veranlassungsbezogene Zurechnung oder Aufteilung von Einzelkosten sei ausgeschlossen. Ersatzleistungen Dritter einschließlich Versicherungsleistungen seien in voller Höhe Betriebseinnahmen.

⁵²¹ Urban, Die Behandlung von Unfallkosten bei Besteuerung des privaten Nutzungswerts, DStZ 2004, 752

5. Die Auffassung von Gschwendtner

Gschwendtner⁵²² - selbst Mitglied des VIII. Senats - stellt auf die steuerrechtliche Bedeutung des Entnahmetatbestandes ab. Mit der nach § 4 Abs. 1 EStG gebotenen Korrektur des durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn um die Entnahmen und Einlagen würden unterschiedliche Ziele verfolgt. Dies sei zum einen die Neutralisierungs- und zum anderen die Ersatzrealisierungsfunktion⁵²³. Der besondere Fall, dass ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut anlässlich seiner privaten Nutzung zerstört oder erheblich beschädigt wird, mache es erforderlich, die (bisherige) Rechtsprechung noch einmal zu überdenken. Den Ausführungen des VIII. Senats sei immanent, auch wenn er dies nicht so deutlich herausstelle, dass die Rechtsfolgen der privaten Nutzung des Wirtschaftsgutes nicht nur nach der Neutralisierungsfunktion, sondern auch nach der Ersatzrealisationsfunktion der Entnahme zu bewerten sei.

Gschwendtner wirft sodann die Frage auf, ob es aus diesem Grund geboten sei, die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG in ihrer vollen Tragweite anzuwenden. Die uneingeschränkte Anwendung dieser Vorschrift würde bedeuten, dass der Teilwert des genutzten Wirtschaftsgutes auch dann anzusetzen wäre, wenn die Differenz zwischen Buchwert und Teilwert nicht darauf beruht, dass die bisherigen Abschreibungen des tatsächlichen Werteverzehr übersteigen, sondern darauf, dass die Ursache in anderen werterhöhenden Umständen (z.B. gestiegene Wiederbeschaffungskosten) liegt; damit unterlägen auch stille Reserven in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungskosten und höherem Teilwert der Besteuerung.

⁵²² Gschwendtner, Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassten Verkehrsunfall, DStR 2004, 1638

⁵²³ Vgl. dazu ausführlich Kapitel 3 B.

Im Übrigen sei in diesem Fall eine stärkere Akzentuierung der Neutralisierungsfunktion gegenüber der Ersatzrealisationsfunktion zu überlegen. Aus diesem Grund wären nur die stillen Reserven in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und steuerlichen Anschaffungskosten steuerlich zu erfassen; denn dem Betrieb seien „tatsächliche Selbstkosten - im Sinne von tatsächlichen „Aufwendungen“ – nur in Höhe der Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes entstanden. Bei diesem Ausgangspunkt diene die Nutzungsentnahme nicht in jeder Hinsicht der ersatzweisen Gewinnrealisierung, sondern nur noch der Korrektur eines überhöhten Betriebsausgabenabzugs in den Vorjahren. Eine Definition der „Selbstkosten“ im Sinne von „erzielbarem Verkaufswert“ oder „aufzuwendenden Wiederbeschaffungskosten“ oder „entgangenen Gebrauchsmöglichkeiten⁵²⁴“ bzw. „erspartem zukünftigen Aufwand⁵²⁵“ wäre mit Rücksicht auf die fehlende Rechtsgrundlage der Bewertung der Nutzungsentnahme rechtlich bedenklich.

6. Die Auffassung von Wassermeyer

Nach Wassermeyer⁵²⁶ - seinerzeit Vorsitzender des I. Senats - zeigen die dargestellten Ausführungen von Ismer und Beiser überdeutlich, dass der Streit um die maßgebliche Veranlassung sehr stark von subjektiven Betrachtungen abhängig ist. So sei es eine schlagwortartige Rechtsbehauptung, wenn Ismer meine, bei einer Nutzungsentnahme gehe der Wert stiller Reserven graduell in die Privatsphäre über. Richtigerweise – so Wassermeyer – gehen bei einer Nutzungsentnahme keine stillen Reserven in die Privatsphäre über. Bei der Nutzungsentnahme gehe es um die Bewertung eines Nutzungsvorteils und nicht um die Bewertung des Gegenstandes als solchen.

⁵²⁴ Vgl. dazu Ismer, DB 2001, 2197

⁵²⁵ Cgl. Dazu Beiser, DB 2003, 15

⁵²⁶ Wassermeyer, Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616

Für Entnahmen sieht § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG die Bewertung mit dem Teilwert vor. Diese Vorschrift gilt indes nur für Wirtschaftsgüter; die Nutzung ist kein Wirtschaftsgut. Dies würde von Paus⁵²⁷ übersehen, der eine planwidrige Gesetzeslücke in diesem Zusammenhang verneine. Die Gesetzeslücke könne durch eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG geschlossen werden, wenn Nutzungen und Leistungen etwas Teilwertähnliches hätten. Die Anwendung des Teilwerts könnte sich jedoch immer nur auf den Nutzungsvorteil beziehen. Dies löse noch keine Besteuerung des Buchwerts oder der stillen Reserven aus.

Wenn Paus vorschläge, Nutzungen und Leistungen mit ihrem Fremdvergleichspreis zu bewerten, entspreche dies zwar dem Rechtsgedanken des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, nicht aber dem Teilwertgedanken. Ein gedachter Erwerber des gesamten Betriebes würde für die Möglichkeit, einen Betriebs-PKW auch privat nutzen zu können, nur die anteiligen Selbstkosten und nicht den Preis zahlen, den eine Autovermietung für die Dauer der Privatnutzung verlangt. Wenn die Rechtsprechung heute Nutzungs- und Leistungsentnahmen mit den anteiligen tatsächlichen Selbstkosten des Betriebes bewerte, so entspreche dies der Tatsache, dass der Teilwert zwar dem Fremdvergleichspreis entsprechen könne; er könne aber auch deutlich unter dem Fremdvergleichspreis liegen.

Soweit der VIII. Senat des BFH im Fall der Zerstörung oder wesentlichen Beschädigung eines betrieblichen Wirtschaftsgutes während einer privat veranlassenen Nutzung die Grundsätze der Sachentnahme anwenden möchte, müsse die Richtigkeit dieser Aussage bezweifelt werden. Die Zerstörung oder Beschädigung des Fahrzeugs bewirke keine Umschichtung von Betriebs- in Privatvermögen. Allein aus diesem Grund stehe sie einer Sachentnahme nicht gleich. Im Übrigen sieht auch Wassermeyer hierin eine (unzulässige) steuerverschärfende

⁵²⁷ Paus, der Unfall mit dem Betriebs-PKW auf einer Privatfahrt, FR 2001, 1045

Analogie. Paus verkenne auch das Wesen der Sachentnahme, wenn er argumentiere, dass der private Unfall sehr wohl eine Sachentnahme darstellen könne, da der PKW aus privaten Gründen aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Die Sachentnahme bestehe aus der Überführung eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen oder in ein anderes Betriebsvermögen. Entscheidend in dem vorliegenden Fall sei die Tatsache, dass der PKW als Sache im Privatvermögen oder einem anderen Betriebsvermögen nicht ankomme. Er werde im Betriebsvermögen und als Betriebsvermögen zerstört. Eine eventuelle Entnahme vollziehe sich gegebenenfalls erst später, wenn z.B. entschieden wird, dass eine Reparatur sich wirtschaftlich nicht lohnt. Erst ab diesem Zeitpunkt stehe fest (Entwidmung), dass der PKW endgültig nicht mehr betrieblich genutzt wird. Die von Paus vertretene Auffassung hätte zur Folge, dass eine Sachentnahme nur bei einem wirtschaftlichen Totalschaden anzunehmen wäre. Ebenso abzulehnen sei die Ansicht von Beiser, wonach Entnahmegegenstand nicht die Nutzung, sondern ein betrieblicher Aufwand sein soll. Die Nutzungsentnahme werde seit Jahrzehnten mit den anteiligen Kosten der betrieblichen Nutzung, jedoch höchstens mit dem Marktwert der Nutzung (=marktübliche Miete) bewertet⁵²⁸. Für diese Auffassung spreche auch die Analogie der entsprechenden Nutzungsüberlassung bei einer Körperschaft. Die Ersatzleistung eines Schädigers bzw. einer Versicherung führe zu 100 % zu Betriebseinnahmen. Entscheidend sei, dass entweder das Unternehmen den Versicherungsvertrag abgeschlossen habe oder Ersatz für einen Schaden im Betriebsvermögen geleistet werde. Beides sei betrieblich veranlasst⁵²⁹. Auf die private Veranlassung der Unfallfahrt komme es nicht an.

⁵²⁸ Vgl. dazu auch BFH v. 19.12.2002 – IV R 46/00, a.a.O.

⁵²⁹ Wassermeyer bemüht dabei das Beispiel einer vGA auf Kapitalgesellschaftsebene: Der Buchwert des PKW löst zu 100 % eine AfaA aus. Insoweit ist die AfaA und damit betrieblicher Aufwand abzusetzen. Eine Aufteilung findet nicht statt. Dies habe auch der I. Senat des BFH in seinem Urteil vom 24.5.1989 entschieden. Er habe dabei mit dem Gedanken eines „stellvertretenden commodum“ operiert, was eine Aufteilung ausschließe. Der allgemeine Veranlassungsgedanke führe daher nicht weiter.

7. Die Auffassung von Jüptner

Der VIII. Senat des BFH führt nach Auffassung von Jüptner⁵³⁰ das Regelstatut der Nutzungsentnahme an das der Sachentnahme heran. Anstatt die Besonderheiten der Nutzungsentnahme herauszuarbeiten, würde die Sichtweise auf den Begriff der „Entnahme“ verengt.

Richtig sei zwar, dass dem Betriebsvermögen durch Zerstörung wie durch Sachentnahme Substanz entzogen werde. Ob und was allerdings auf der Seite des Privatvermögens ankomme, sei Frage einer „tatsächlichen“ Wirkung, die nicht durch die Unterscheidung Privat-/ Betriebsvermögen getroffen werden könne: Diese sei allein eine endogen steuerrechtliche Unterscheidung und habe keine Abbildung in der tatsächlichen Welt. Wenn der VIII. Senat des BFH im Ausgangspunkt auf den Zweck des Statuts der Entnahmeregelungen abstelle, sei dies zutreffend, bedenklich sei aber, wenn er sich dann nur in der Systematik der (Sach-) Entnahme bewege.

Fundamentales Prinzip des Einkommensteuergesetzes sei das Leistungsfähigkeitsprinzip. Voraussetzung der Besteuerung sei eine Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen⁵³¹. So gesehen verwirkliche das Regelungsstatut der Sachentnahme das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn und weil es den Zugang von „Vermögen“, das Leistungsfähigkeit vermittelt (sei es unmittelbar oder dadurch, dass Aufwendungen erspart bleiben), steuerlich berücksichtige - technisch durch die Korrektur des Buchführungsergebnisses um „betriebsfremde“ Geschäftsvorfälle. Die Leistungsfähigkeitssteigerung bemesse sich nach dem Reinvermögenszugang, also nicht nach steuerlichen Buchwerten. Über den Marktwert = Teilwert würden die stillen Reserven „aktiviert“ = realisiert. Bei der Nutzungsentnahme komme es zu dieser Leistungsfähigkeitssteigerung

⁵³⁰ Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811 und FS f. Wolfgang Jakob 2001, 137

nur insoweit, als Kosten erspart werden. In Bezug auf die Sache selbst komme es bei der Nutzungsentnahme gerade nicht zu einem Vermögenszugang. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen werde gerade nicht gesteigert: Sein „Vermögen“ werde nicht mehr, schon gar nicht durch einen Wert „vor dem Unfall“, den der PKW nach dem Unfall gar nicht mehr habe. Die Rechtsauffassung des VIII. Senats des BFH führe daher im Ergebnis zur Versteuerung fiktiven Einkommens. Sie entspreche nicht den Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips.

Soweit der VIII. Senat des BFH den Gleichheitssatz bemühe, da es bei wirtschaftlich gleichgelagerten Sachverhalten zu unterschiedlichen ertragsteuerlichen Ergebnissen kommen könne, je nachdem mit welchem Buchwert der PKW in der Bilanz erfasst sei, sei auch dem nicht zuzustimmen⁵³². Der VIII. Senat des BFH stelle hier auf die „zu Unrecht“ erlangten Zins- und Liquiditätsvorteile durch (vorwerfbare?) Geltendmachung von (möglichst hohen) Abschreibungsmöglichkeiten ab.

Im Ergebnis sei dann wohl eine wirtschaftliche, nicht aber eine rechtliche Ungleichbehandlung gemeint. Rechtlich sei dies schon keine Privilegierung, da der Gesetzgeber sie – sachlich gerechtfertigt – angeordnet habe. Im Übrigen gebe es kein allgemeines Verstrickungsprinzip⁵³³. Dort wo der Gesetzgeber das rechtliche Ergebnis nicht akzeptiert, müsse eine Rechtsgrundlage geschaffen werden. Die Auffassung des VIII. Senats des BFH scheine gerade vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes problematisch. Stehe z.B. der PKW nur noch mit dem Erinnerungswert in der Bilanz und passiere der Unfall auf einer be-

⁵³¹ Vgl. dazu insbesondere auch Kapitel 3 C.

⁵³² Ebenso z.B. Wassermayer, Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616 u. Meurer, Totalschaden eines betrieblichen PKW bei einer privaten Unfallfahrt, BB 2002, 503

⁵³³ Dies gilt auch nach Inkrafttreten von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F.

trieblichen Fahrt⁵³⁴, würde im Ergebnis der Charakter dieser einzelnen Fahrt über das (steuerliche) Schicksal der stillen Reserven⁵³⁵ entscheiden.

IV. Rechtslage in Österreich – Vergleichende Betrachtung

§ 4 des österreichischen Einkommensteuerrechts⁵³⁶ lautet in der geltenden Fassung wie folgt:

„Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbeitrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter ...“

Der Gewinnbegriff des Ö-EStG bezieht sich dabei jeweils auf den einzelnen Betrieb⁵³⁷. Mehrere Betriebe sind auch dann nicht für Zwecke der Gewinnermittlung zusammenzufassen, wenn auf sie die gleichen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden sind und sie zur gleichen Einkunftsart gehören (enger Betriebsbegriff). Überführungen von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen sind daher nach österreichischem Recht wie Entnahmen und Einlagen zu behandeln. Die Bewertung erfolgt in beiden Fällen daher grundsätzlich mit dem Teilwert⁵³⁸. Eine Buchwertfortführung ist dem Gesetz nicht zu entnehmen; durch die Entnahme werden

⁵³⁴ Dann sollen stille Reserven steuerlich nicht zu erfassen sein.

⁵³⁵ Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, a.a.O., bezweifelt, ob dieses Ergebnis dem Gleichheitssatz noch entsprechen würde.

⁵³⁶ (Österreichisches) Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988), zuletzt geändert BGBl. I 102/ 2004

⁵³⁷ Vgl. Ö-EStR 2000 Rz. 409

⁵³⁸ Nach § 6 Nr. 4 Ö-EStG sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

die stillen Reserven aufgedeckt⁵³⁹. Mehrere Betriebe sind nur dann zu einem einheitlichen Betrieb zusammenzufassen, wenn sie organisatorisch, wirtschaftlich oder technisch als einheitlicher Betrieb anzusehen sind⁵⁴⁰.

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertritt damit – konträr zur finalen Entnahmerechtsprechung des BFH – einen engen Betriebsbegriff und eine kausale Auslegung des Entnahmebegriffs. Jede Entnahme von Wirtschaftsgütern bedeutet eine Minderung des Betriebsvermögens; erfolgt die Entnahme aus außerbetrieblichen (privaten Motiven), so darf der Vermögensverlust steuerlich nicht wirksam werden. Mit der Entnahme werden gleichzeitig auch die stillen Reserven gewinnwirksam⁵⁴¹. Es kommt nicht darauf an, ob deren Versteuerung zu einem späteren Zeitpunkt noch möglich wäre.

Auch die Nutzung von Betriebsvermögen für außerbetriebliche Zwecke bewirkt eine Entnahme (Nutzungsentnahme). Dabei ist grundsätzlich nicht die Nutzung aus der Sicht des Benutzers maßgeblich (diese wäre mit dem Mietwert zu bewerten); zu bewerten sind die Aufwendungen des Unternehmers, die im Zusammenhang mit der privaten Nutzung entstehen: „Es sind die Vorgänge im Betriebsvermögen“ zu neutralisieren, soweit sie der privaten Nutzung zuzuordnen sind. Dem wird durch die Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem entsprechenden Anteil an den Betriebsausgaben entsprochen.⁵⁴² Dies soll im Ergebnis dem Teilwert entsprechen, der mit den durch die private Nutzung entstandenen Kosten übereinstimmt. Stille Reserven werden dabei nicht aufgedeckt, da keine Überführung des Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen erfolgt⁵⁴³. Dies entspricht im Ergebnis der herrschenden Meinung in Deutschland, wie sie auch vom VIII. Senat des BFH geteilt wird. Wird Be-

⁵³⁹ Mayr in Doralt, Ö-EStG, § 6 Rn. 353 unter Hinweis auf Entscheidungen des VwGH v. 3.1.1981, 2919/80, 1982, 194 und v. 22.09.1992, 92/14/0064, 1993, 133

⁵⁴⁰ Vgl. dazu Mayr in Doralt, Ö-EStG, § 4 Rn. 27 f.

⁵⁴¹ Vgl. Mayr in Doralt, Ö-EStG, § 6 Rn. 327 f.

⁵⁴² VwGH v. 18.2.1999, 98/15/0192, 1999, 532; ebenso Ö-EStR 2000 Rz. 2477

triebsvermögen während der Nutzung zerstört, dann soll dieser Fall allerdings – im Ergebnis der Argumentation des VIII. Senats des BFH entsprechend - mit einer Sachentnahme gleichzusetzen sein: *„Die vorübergehende Nutzungsentnahme wird im Zeitpunkt des Unfalls zur (endgültigen) Sachentnahme, die mit dem Teilwert bewertet wird. Wird das Wirtschaftsgut nur beschädigt, sollen sich die Kosten der Nutzungsentnahme nur um die Reparaturkosten erhöhen. Wird der privat ausgelöste Schaden durch eine betriebliche Versicherung abgedeckt, liegt insoweit eine Einlage vor (die Zahlung der Versicherung ist durch einen außerbetrieblichen Vorgang ausgelöst worden). Die gleichen Grundsätze müssen umgekehrt auch im Fall des Untergangs (Beschädigung) von Privatvermögen während der betrieblichen Nutzung gelten: Wird Privatvermögen während des betrieblichen Einsatzes zerstört, dann ist der Verlust des Wirtschaftsgutes betrieblich veranlasst; die Höhe des betrieblichen Schadens ergibt sich aus dem Teilwert des Wirtschaftsgutes vor der betrieblich verursachten Zerstörung.⁵⁴⁴“*

Die Rechtsprechung ist zu diesem Punkt in Österreich ebenfalls nicht einheitlich: Im allgemeinen bewertet der VwGH⁵⁴⁵ die Entnahme zwar mit dem Teilwert der Nutzung, geht also davon aus, dass im Fall des Untergangs von Betriebsvermögen während der privaten Nutzung die stillen Reserven aufzudecken sind; in einer anderen Entscheidung⁵⁴⁶ erfolgt die Entnahmebewertung nur in Höhe der buchmäßigen außerordentlichen Abnutzung.

⁵⁴³ Vgl. dazu (österreichische) EStR 2000 Rz. 2477

⁵⁴⁴ Vgl. dazu Mayr in Doralt, Ö-EStG, § 6 Rn. 331

⁵⁴⁵ VwGH v. 29.1.1975, 1919/74, 1975, 125

⁵⁴⁶ VwGH v. 5.3.1969, 1622/68, 1969, 101

D. Eigener Lösungsvorschlag

Ein Irrgarten hat sich also aufgetan – gibt es einen Weg, den PKW wieder „mit Würde durch die einkommensteuerrechtliche Landschaft“ fahren zu lassen? Hierzu wollen wir zunächst auf einige der hier gewonnenen Ergebnisse als Ausgangsprämissen zurückgreifen.

I. Ausgangslage und Prämissen der weiteren Prüfung

Bei der Abgrenzung des Betriebsvermögens gibt es, wie bereits ausgeführt, drei Vermögensarten: Das notwendige Betriebsvermögen, das notwendige Privatvermögen und das gewillkürte Betriebsvermögen⁵⁴⁷. Ein als Betriebs-PKW eingesetztes KfZ steht in der Bilanz bzw. auch in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) mit seinem Buchwert, auch wenn es zugleich privat genutzt wird⁵⁴⁸. Dies ist Folge der einheitlichen Behandlung der selbständigen beweglichen⁵⁴⁹ Wirtschaftsgüter hinsichtlich ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Rechtliche und praktische Schwierigkeiten treten immer dann auf, wenn das Wirtschaftsgut gemischt genutzt wird.

Ziel dieser Arbeit ist es, eine Lösung auf der Grundlage des geltenden deutschen Einkommen- und Bilanzsteuerrechts zu entwickeln. Durch die Erfassung als Entnahme sollen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennende Wertänderungen der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens neutralisiert werden. Zu einer „Ersatzrealisation“ durch Aufdeckung von stillen Reserven kann es (unmittel-

⁵⁴⁷ Vgl. dazu Kapitel 2 B. II. 1.

⁵⁴⁸ Wie bereits ausgeführt besteht erst bei Unterschreitung eines Nutzungsanteils von weniger als 10 % keine rechtliche Möglichkeit mehr, das gemischt genutzte Wirtschaftsgut bilanzmäßig darzustellen. Vgl. Wacker in Blümich, EStG § 4 Rn. 164, BFH v. 23.05.1991 – IV R 58/90, BStBl. II 1991, 798

⁵⁴⁹ Grundstücke/Gebäude können in einen betrieblich und einen privat genutzten Anteil aufgeteilt werden.

bar) nicht kommen, da kein Rechtsträgerwechsel stattfindet⁵⁵⁰. Herausgearbeitet wurde, dass die Versteuerung von stillen Reserven ein Loslösen vom Betriebsvermögen und einen Rechtsträgerwechsel voraussetzt. Aus diesem Grund können die anerkannten Grundsätze der Sachentnahme und eine daraus folgende Teilwertbewertung des Wirtschaftsgutes im Rahmen der Nutzungsentnahme nicht entsprechend angewandt werden.

Auf Grund des Veranlassungsprinzips ist vorgegeben, dass nur die betrieblich veranlassten Aufwendungen den Gewinn mindern dürfen⁵⁵¹. Im Übrigen sind Aufwendungen, die auf betriebliche bzw. private Ursachen zurückgehen, im Grundsatz derart aufzuteilen, dass die Aufwendungen zu einem bestimmten Betragsteil nur betrieblich und im übrigen nur privat veranlasst sind – bei PKW-Aufwendungen ist dies nach den zu § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG vom Großen Senat des BFH⁵⁵² aufgestellten Grundsätzen nur im Wege der Schätzung möglich. Daher müssen die Aufwendungen entsprechend in einen Betriebsausgaben- und einen Privatausgabenanteil aufgeteilt werden⁵⁵³. Für die Fallgruppe des Unfalls mit einem Betriebs-PKW ist eine Aufteilung der Unfallkosten in einen betrieblich veranlassten Teil in Höhe der „normalen“ betrieblichen Nutzung des PKW und in einen privat veranlassten nichtabzugsfähigen Teil nicht möglich.

Der Betriebs-PKW als einheitliches Wirtschaftsgut scheidet, obwohl privat bzw. betriebsfremd genutzt, auf Grund der Beständigkeit des Betriebsvermö-

⁵⁵⁰ Vgl. dazu auch Wassermeyer, Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen, a.a.O.

⁵⁵¹ Diese Prämissen bestreiten Heinrich, Gewinnminderung durch Schäden an Betriebsvermögen anlässlich privater Nutzung, BB 1965, 1354, und Judeich, Verlust oder Beschädigung eines betrieblichen Kraftwagens auf einer Privatfahrt, BB 1960, 82, nach deren Auffassung würde dies keine Stütze im Gesetz finden. Die vom Gesetzgeber geforderte betriebliche Veranlassung habe bereits bei der „Anschaffung oder Herstellung des Gegenstandes für das Betriebsvermögen vorgelegen.“

⁵⁵² BFH v. 19.10.1970, GrS 2/1970, BStBl. II 1970, 17

⁵⁵³ Vgl. grundlegend BFH v. 27.11.1978-GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213

gens auch bei seiner Zerstörung bzw. Beschädigung nicht aus dem Betriebsvermögen aus⁵⁵⁴. Die Nutzung eines betrieblichen PKW für private Zwecke von nicht ganz untergeordneter Bedeutung⁵⁵⁵ stellt eine Nutzungsentnahme im Sinne von § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, aber keine Sachentnahme dar⁵⁵⁶. Es wird folglich nicht die Nutzung, sondern die auf Grund der Nutzung erfolgte Wertabgabe aus dem betrieblichen Bereich entnommen⁵⁵⁷. Mit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG⁵⁵⁸ für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, Familienheimfahrten und sonstige Privatfahrten hat der Gesetzgeber eine typisierende Bewertung der Nutzung eines betrieblichen Kfz durch den Steuerpflichtigen eingeführt⁵⁵⁹. Zur Nutzung zählt auch der Totalverlust des PKWs⁵⁶⁰. Es sind demzufolge auch der privat veran-

⁵⁵⁴ Vgl. dazu z.B. Jakob, Einkommensteuer, Rn. 663 bzw. 811: Der PKW bleibt Betriebsvermögen, solange der betriebliche Zusammenhang nicht eindeutig gelöst wird - Beständigkeit des Betriebsvermögens – entnommen werden die Nutzungen.

⁵⁵⁵ Eine Bagatellgrenze für den Ansatz einer Nutzungsentnahme soll auf der Grundlage des BFH-Beschlusses vom 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 anerkannt sein, wenn die Förderung des Betriebes bei weitem überwiegt und die Lebensführung ganz in den Hintergrund tritt.

⁵⁵⁶ Eine („Sach“-) Entnahme liegt, wie bereits ausgeführt, nach ganz herrschender Auffassung zunächst nicht vor, denn das Wirtschaftsgut PKW ist einheitlich zu behandeln, vgl. BFH v. 26.10.1987-GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 24.05.1989-I R 213/85, BStBl. II 1990, 8, BFH v. 26.01.1994-1/92, BStBl. II 1994, 353 und so auch der VIII. Senat BFH v. 23.01.2001-VIII R 48/98, BStBl. II 2001,395; Aus der Literatur vgl. z.B. für viele Paus, Der Unfall mit dem Betriebs-PKW auf einer Privatfahrt, FR 2001, 1045.

⁵⁵⁷ BFH v. 26.10.1987-GrS 2/86, BStBl. II 1988, 514; Groh, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, DB 1988, 514 – dagegen für eine Entnahme der Nutzung selbst BFH v. 24.05.1989 - I R 213/85, BStBl. II 1990, 8 ebenso Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 Rn. 456

⁵⁵⁸ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 wurde durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652) aufgehoben und mit Wirkung ab dem VZ 2007 durch § 4 Abs. 5a EStG ersetzt. Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten sind, wie bisher, keine Betriebsausgaben und mit der 1%-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG noch nicht abgegolten. Die Regelung stellt eine Folgeänderung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 a.F. = § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 n.F. EStG dar. Kfz im gewillkürten Betriebsvermögen, die zu 50 % oder weniger betrieblich genutzt werden, können demnach weder die 1%-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG noch die Pauschalregelung für Fahrten zwischen Wohnung u. Arbeitsstätte in Höhe von 0,03 % (bzw. 0,02 % für Familienheimfahrten) des Listenpreises in Anspruch nehmen; sie dürfen die auf die Fahrten Wohnung/Betrieb (und Familienheimfahrten) entfallenden tatsächlichen Aufwendungen nicht pauschal, sondern nur in Höhe der – ab 2007 – begrenzten Entfernungspauschale als Betriebsausgaben absetzen.

⁵⁵⁹ Vgl. dazu insbesondere auch BT-DruckS. 13/1686, 8

⁵⁶⁰ Glanegger in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 420

lasste Buchverlust im Fall eines Unfalls mit abgedeckt⁵⁶¹. Zur Nutzung zählt nach der Rechtsprechung auch der Totalverlust eines betrieblichen KfZ durch einen Unfall auf einer Privatfahrt⁵⁶². § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG enthält eine Spezialregelung der Bewertung der Nutzungsentnahme. In diesem Zusammenhang ist es ohne Bedeutung, ob man die Bewertung der Nutzungsentnahme als solche – mangels Wirtschaftsguteigenschaft der Nutzungen – als gesetzlich nicht geregelt ansieht⁵⁶³ oder ob auf Grund des Gesetzeswortlauts angenommen wird, die Nutzungsentnahme sei in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG unmittelbar geregelt⁵⁶⁴.

Die Vorlagefrage des VIII. Senat des BFH ist daher für diejenigen Steuerpflichtigen von Bedeutung, die an Stelle der sog. 1%-Regelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG n.F. die auf die private Nutzung entfallenden Aufwendungen im Einzelnen durch Belege oder Fahrtenbücher nachweisen. Mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28.04.2006 (BGBl. I S.

⁵⁶¹ Vgl. FG Berlin v. 05.10.2005 – 6 K 6402/02, EFG 2006, 253; FG Köln – 14 K 2612/03, EFG 2005, 589 rkr.; OFD Erfurt v. 26.01.1999, S 2177 A-01-St324, DStR 1999, 594; OFD Koblenz v. 28.4.1999 – S 2177 A- St 31 1, FR 1999, 769; OFD Kiel v. 19.7.2001 – S 2177 A – St 233, StuB 2001, 1230; vgl. auch R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStRL 2005; Glanegger in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 420; Cattelaens in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, § 6 Rz. 366; Urban, Die Behandlung von Unfallkosten bei der Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugkosten, DStZ 2004, 741; Mayer-Wegelin in Bordewin/ Brandt, EStG, § 6 Rn. 556; Nolte in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 6 Rn. 1203 – a.A. Mende, Die Abzugsfähigkeit von Kfz-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht, S. 169 f; Wacker in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 Rn. . 495 „Verlust“ § 6 Rn. 1013c – „Mit dem pauschalen Ansatz der privaten Kfz-Nutzung in Höhe von 1 % sind nur solche tatsächlichen KfZ-Kosten abgegolten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des KfZ zu dienen bestimmt sind“.

⁵⁶² Vgl. dazu bereits BFH v. 24.05.1989, a.a.O.; und aus der Literatur Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 815; Paus, Der Unfall mit dem Betriebs-PKW auf einer privaten Fahrt, FR 2001, 1046; Ismer, Privater Unfall mit einem Betriebs-PKW, DB 2003, 2197, Meurer, Totalschaden eines betrieblichen PKW bei einer privaten Unfallfahrt, BB 2002, 503 – a.A. Wacker in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 Rn. 1013 c Rn; Mende, Die Abzugsfähigkeit von Kfz-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht, 169 f.

⁵⁶³ Vgl. dazu BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353 unter 2. der Gründe; BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 230 unter B. II.5.d. der Gründe im Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH v. 26.10.1987, a.a.O..

⁵⁶⁴ So Paus, FR 2001, 1045. Schon der Große Senat des BFH, a.a.O., hat hierzu ausgeführt, dass § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht am Wortlaut haftend ausgelegt werden dürfte, und – nach Ansicht des Verfassers – dadurch herausgestellt, dass es sich bei der Nutzungsentnahme um

1095) wurde der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG auf PKW, die notwendiges Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen darstellen, begrenzt⁵⁶⁵ - für einen PKW im gewillkürten Betriebsvermögen ist die Pauschalregelung ausgeschlossen. Der theoretische Anwendungsbereich der Vorlagefrage hat sich daher, wie bereits angedeutet, wieder erweitert, da somit weniger Steuerpflichtige die 1 %-Regelung in Anspruch nehmen können.

II. Leistungsfähigkeit und Veranlassung

1. Einführung

Sachentnahme und Nutzungsentnahme scheinen – durch ihre tatbestandliche Nähe in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG – Teil eines einheitlichen Regelungsstatuts zu sein. Bereits die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG stellt aber klar, dass es sich um zwei unterschiedliche Regelungsbereiche handelt. Der Teilwertansatz als Bewertungsansatz für Wirtschaftsgüter passt nicht auf die Nutzungsentnahme.

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG spiegelt die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Sachentnahme wider. Mit der Überführung des Wirtschaftsgutes in die private oder betriebsfremde Vermögenssphäre wird die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erhöht⁵⁶⁶. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bestimmt die Anwendung des Gleichheitssatzes⁵⁶⁷. Im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen soll der Steuerpflichtige keinen Vorteil aus der Steuerverstrickung erfahren. Maßstab ist der Wert des Wirtschaftsgutes, der bei der Sachentnahme mit der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert (=Marktwert) zutreffend abgebildet

einen eigenen Tatbestand handelt, auf den die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG keine Anwendung findet.

⁵⁶⁵ Vgl. zur Neuregelung Kapitel 2 C. II.

⁵⁶⁶ Vgl. dazu auch Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811

⁵⁶⁷ Vgl. dazu Kapitel 3 C. II. 3.

wird. Die Folgen des Bilanzansatzes werden korrigiert; es kommt zu einer Art Ersatzrealisation⁵⁶⁸.

Demgegenüber trifft die Regelung der Nutzungsentnahme keine Korrekturentscheidung, sondern eine Zuordnungsentscheidung. Die Veranlassung von Kosten soll sphärengerecht zwischen beruflicher und privater Sphäre erfolgen; damit konkretisiert auch die Regelung der Nutzungsentnahme das Leistungsfähigkeitsprinzip⁵⁶⁹. Maßgeblich ist insoweit die Neutralisierungsfunktion – nichtweniger, aber auch nicht mehr: Zerstörte stille Reserven generieren, ähnlich wie bei Verlust auf Seiten des Steuerpflichtigen gerade keine Leistungsfähigkeit. Aus diesem Grund ist es konsequent, wenn die Bewertung der Nutzungsentnahme gerade nicht geregelt ist. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG kann daher als Ausdruck des Veranlassungszusammenhangs verstanden werden. Auch wenn das „Wirtschaftsgut“ zum Betriebsvermögen gehört, sollen Kosten der Nutzung nicht allein deswegen gewinnwirksam werden können und bleiben. Die konkrete Nutzung des Betriebsvermögens überlagert die primäre Ursachenkette „Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen“. Dem Veranlassungsprinzip kommt daher insoweit tatbestandsausfüllende Wirkung zu.

2. Kausalität und wesentliche Ursache (Veranlassung)

Zweck der Steuerbilanz ist es, nur das steuerliche Betriebsvermögen auszuweisen. Der in der Steuerbilanz ermittelte Gewinn ist die Grundlage für die Ertragsbesteuerung. Deshalb müssen für die Aufstellung der Steuerbilanz alle Grundsätze gelten, die das Gesetz allgemein für alle Einkunftsarten nennt. Folglich muss die Steuerbilanz alle Formen der Einkommensverwendung ausschneiden. Wirtschaftsgüter, die nicht dem Betrieb, sondern der privaten Lebensführung dienen, dürfen in die Steuerbilanz nicht aufgenommen werden. Der in

⁵⁶⁸ Vgl. zur gesetzlichen Funktion der Sachentnahme ausführlich Kapitel 4

§ 12 EStG verankerte Rechtsgedanke gilt also nicht nur für Ausgaben, sondern entsprechend auch für die Abgrenzung des Betriebsvermögens⁵⁷⁰. Die Identität des Totalgewinns ist nur erreichbar, wenn die für die einzelnen Gewinnermittlungsarten maßgeblichen Grundbegriffe einheitlich ausgelegt werden. Vor allem gilt dies für den Zentralbegriff „Betrieb“ (betrieblicher Zusammenhang, betriebliche Veranlassung)⁵⁷¹. Die erforderliche Annäherung der Begriffe scheint sich hier durchzusetzen. Im Ergebnis wird daher der Umfang des Betriebsvermögens durch das Veranlassungsprinzip bestimmt⁵⁷².

Gibt es im Steuerrecht nur Betriebs- (notwendiges und gewillkürtes) und Privatvermögen, stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien beide voneinander abzugrenzen sind. Das EStG selbst enthält, wie bereits ausgeführt, keine Definition dieser Begriffe, so dass nach den allgemeinen Methoden der Gesetzesauslegung der normative Sinn des vom Gesetzgeber geschaffenen unbestimmten Rechtsbegriffes zu bestimmen ist⁵⁷³. Vom normativen Gesetzessinn her besteht die Funktion der Begriffe „Betriebsvermögen“ und „Privatvermögen“ gerade darin, als Einkünfte im steuerrechtlichen Sinn nur den Gewinn zu erfassen, der der steuerrechtlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Es geht folglich um die steuerliche Abgrenzung der Einkunftsquelle „Betrieb“ gegenüber anderen Einkunftsquellen und gegenüber der privaten Lebensführung.

Der Tatbestand der Nutzungsentnahme ist damit Ausdruck des Veranlassungsprinzips, das der zutreffenden Abgrenzung des betrieblichen vom privaten

⁵⁶⁹ Vgl. dazu Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 811 und Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, § 18.

⁵⁷⁰ Wassermeyer, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, in Söhn, DStJG 1980, 317 – Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht.

⁵⁷¹ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rn. 19

⁵⁷² Vgl. dazu auch Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG unter Kapitel 2 B. II.

⁵⁷³ Vgl. Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaften, S. 137 ff., Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 49 unter Bezugnahme auf den Veranlassungsbegriff

Vermögensbereich des Steuerpflichtigen dient⁵⁷⁴. Ist eine Vermögensminderung eingetreten, aber nicht in der Weise durch den Betrieb veranlasst, wie dies § 4 Abs. 4 EStG versteht, bedarf die Vermögensdifferenzrechnung (nach § 4 Abs. 1 EStG, als Realisationstatbestand schlechthin) einer Korrektur durch eine entsprechende Zurechnung⁵⁷⁵. Aufwendungen, die nicht durch den Betrieb veranlasst sind, sind keine Betriebsausgaben. Diese Wertabgaben beruhen auf betriebsfremden Zwecken und sind daher Entnahmen. Die Begriffspaare Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben als betrieblich veranlasste Wertzugänge/Wertabgänge und Einlagen/Entnahmen als nichtbetriebliche Wertzuführungen und Wertabgaben decken den gesamten Bereich der für die Gewinnermittlung maßgebenden Vermögenswertveränderungen ab⁵⁷⁶; obwohl sich dies nicht deutlich den gesetzlichen Regelungen entnehmen lässt, scheint der Gesetzeszweck bei Betriebsausgaben auf die Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG), bei Entnahmen auf die Zweckbestimmung abzustellen.

a) Zurechnungskriterien des Veranlassungsprinzips

Vom Wortlaut her wird Veranlassung im Sinn von auslösendem Moment bzw. äußerem Anstoß verstanden. Die Rechtsprechung verlangt für den Bereich der Betriebsausgaben obligatorisch einen objektiven Zusammenhang zwischen Ausgabe und Betrieb sowie fakultativ die Absicht des Steuerpflichtigen, den Betrieb zu fördern. Die Grenzen jeder betrieblichen Veranlassung liegen dort, wo bereits bei objektiver Betrachtung ein sachlicher Zusammenhang mit dem Betrieb nicht mehr begründet werden kann⁵⁷⁷. Treten Zusammenhänge mit dem Lebensführungsbereich auf, kommt es für die Beurteilung darauf an, ob in nicht nur unbedeutendem Maße Zurechnungskriterien auf eine private, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnende Veranlassung deuten.

⁵⁷⁴ Gschwendtner, Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassten Unfall, DStR 2004, 1638

⁵⁷⁵ Stoll, Gewinnausweis ohne Umsatzakt in Ruppe, S. 212

⁵⁷⁶ In diesem Sinne auch Heinicke, EStG, § 4 Rn. 300

Die Qualifikation von Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip geht von der Erkenntnis aus, dass die Erwerbstätigkeit auf finale Handeln beruht, das auf die Erzielung eines Überschusses/Gewinns gerichtet ist⁵⁷⁸. Dieses finale Erwerbshandeln ist von dem „finalen“ Handeln privater Lebensführung zu unterscheiden. Somit dient das finale Handeln entweder Erwerbszwecken oder Privatzwecken oder in den Fällen gemischter Veranlassung beidem⁵⁷⁹. Die Problematik der Zuordnung bzw. - bezogen auf die Entnahmeregelung präziser definiert - der Abgrenzung ist somit kausalrechtlicher Art. Hierfür gilt es, einheitliche Kausalitätskriterien zu entwickeln.

b) Finale und kausale Veranlassungstheorie

§ 4 Abs. 4 EStG als Ausgangsnorm des Veranlassungsprinzips spricht nicht von Zweck oder Nutzung, sondern von Veranlassung. Im Allgemeinen wird hier zwischen der sog. finalen und der kausalen Veranlassungstheorie unterschieden. Die finale Veranlassungstheorie folgert aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG – die Vorschrift spricht von veranlassen, nicht von verursachen –, dass veranlassen etwas anderes bedeutet als verursachen. Das Wort veranlassen bezeichnet das auslösende Moment, verursachen den Grund für eine Aufwendung. Zur Begründung wird auf den allgemeinen Sprachgebrauch verwiesen. Für die kausale Veranlassungstheorie sind die Begriffe veranlassen und verursachen synonym. Das Veranlassungsprinzip ist eine steuerrechtliche Kausalitätstheorie. Die von der Veranlassungslehre behauptete begriffliche Verschiedenheit von veranlassen und verursachen lässt sich nicht mit dem allgemeinen Sprachgebrauch rechtfertigen⁵⁸⁰.

⁵⁷⁷ BFH v. 04.03.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373

⁵⁷⁸ Vgl. dazu auch umfassend Hübner, Die Entwicklung der objektiven Zurechnung

⁵⁷⁹ Vgl. dazu auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 206

⁵⁸⁰ Jakob, Steuern vom Einkommen I, S. 128 ff.; Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, S. 130 ff.

Bezogen auf den Entnahmetatbestand ist Veranlassung gegenüber dem Zweck der weitere und gegenüber der Nutzung ein anderer Begriff⁵⁸¹. Das Gesetz verwendet den Begriff „Veranlassung“ vor allem dann, wenn es um die Zuordnung von Aufwand und Ertrag geht. Dagegen spricht es von Zweck (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG), wenn eine besondere Verquickung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre droht, die steuerlich einer Trennung bedarf. Es bedarf somit qualifizierter Zweckmerkmale, wenn betriebliche und private Sphäre in Form von Entnahme, Einlagen oder gemischten Aufwendungen ineinandergreifen.

c) Kausalitätskriterien im Steuerrecht

Ausgangspunkt für die Beurteilung der juristischen Kausalität sind die sog. Bedingungslehre (Äquivalenztheorie⁵⁸²) und die Adäquanztheorie⁵⁸³ als die auch im Zivilrecht bzw. Strafrecht vorherrschenden Kausalitätstheorien. Im Steuerrecht geht es dabei darum, das leistungsfähigkeitsindizierende Ergebnis der Erwerbstätigkeit möglichst exakt zu erfassen.

Die Veranlassung ist folglich ein Kausalitätsproblem, das eine einkommensteuerliche Kausalitäts- bzw. Zurechnungstheorie verlangt, nach der aus der Gesamtheit der Ursachen im logisch-naturwissenschaftlichen Sinn die rechtser-

⁵⁸¹ Vgl. dazu Wassermeyer, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG 1980, 324

⁵⁸² Nach der Äquivalenztheorie ist jede Bedingung, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Erfolg entfielen, ursächlich (conditio sine qua non) – vgl. dazu bereits RG v. 14.12.1910 – II 1214/10, RGSt 44, 230.

⁵⁸³ Nach der Adäquanztheorie ist eine Bedingung für einen Erfolg ursächlich, wenn sie die objektive Möglichkeit eines Erfolges von der Art des eingetretenen Erfolgs generell in nicht unerheblicher Weise erhöht hat oder umgekehrt formuliert: Eine Bedingung ist nicht ursächlich, falls sie ihrer allgemeinen Natur nach für die Entstehung eines bestimmten Erfolgs ganz gleichgültig (indifferent) war und nur unter besonders eigenartigen, ganz unwahrscheinlichen und nach dem regelmäßigen Verlauf der Dinge außer Betracht zu lassenden Umständen zur Herbeiführung des Erfolgs geeignet ist (vgl. dazu richtungweisend: BGH v. 23.10.1951 – I ZR 31/51, BGHZ 3, 261; BGH v. 25.09.1952 – III ZR 322/51, BGHZ 7, 198; BGH v. 19.11.1971 – V ZR 100/69, BGHZ 57, 245)

hebliche Ursache ausgewählt wird (erster Schritt) und nach der die Veranlassung der Erwerbs- oder Privatsphäre (betrieblich oder private Ursache) zugeordnet wird (zweiter Schritt). In einem dritten Schritt ist dann zu entscheiden, ob betriebliche, private oder betriebliche und private Ursachen maßgebend sind. Im vierten Schritt ist zu fragen, welche Leistungsfähigkeitssteigerung beim Steuerpflichtigen eingetreten ist. Diese Kausalitätsprobleme werden dann kompliziert, wenn im juristisch-normativ bestimmten Ursachenkreis Privat- und Erwerbsursachen zusammentreffen, also Fälle gemischter Veranlassung zu beurteilen sind. Hier ist danach zu fragen, welche Art von Handlung welche Ursache gesetzt hat und ob diese Ursache für die Qualifikation der Erwerbsbezüge oder Aufwendungen wesentlich ist⁵⁸⁴. Der BFH⁵⁸⁵ bildet hierzu Fallgruppen und knüpft (zur steuerrechtlichen Qualifikation von Unfallkosten) an die im Unfallversicherungsrecht entwickelte Theorie der wesentlichen Bedingung an. Diese Theorie hat insbesondere Hartmut Söhn⁵⁸⁶ überzeugend für das Steuerrecht dargelegt:

- Die betriebliche Veranlassung muss beim Zusammentreffen mit privaten Ursachen nicht nur eine wesentliche Bedingung für die Entstehung von Aufwendungen sein, sondern die rechtlich allein wesentliche Erfolgsbedingung.
- Sind nur betriebliche und sonstige „außerbetriebliche“ Anlässe (=Ursachen), jedoch kein der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnender Faktor für die Entstehung von Aufwendungen ursächlich, genügt jede betriebliche Veranlassung; die betriebliche Veranlassung muss in diesen Fällen nicht wesentlich sein. Die insbesondere im gesetzlichen Unfallversicherungsrecht praktizierte Kausalitätstheorie von der wesentlichen Bedingung

⁵⁸⁴ Vgl. dazu Söhn, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, S. 14 ff.

⁵⁸⁵ BFH v. 28.11.1977 GrS 2-3/77, BStBl I 1978, 105 ff.: Es kommt für die steuerliche Beurteilung der Unfallkosten darauf an, ob der Unfall (jedenfalls auch) in nicht nur unbedeutendem Maß auf einer privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Veranlassung beruht.

gung ist deshalb nur in einer Variante und eingeschränkt auf das Steuerrecht übertragbar: Die betriebliche Veranlassung muss beim Zusammentreffen mit einer privaten Veranlassung jeweils der (nicht nur ein) wesentlicher Anlass sein.

d) Risikosphäre des Handelns

Jedes zweckgerichtete, finale Handeln ist von Nebenfolgen begleitet, die vom Willen des Steuerpflichtigen nicht beherrscht werden. In diesem Sinn handelt der Steuerpflichtige mit Risiko und nimmt dieses Risiko in sein Kalkül auf. Risikofolgen sind steuerrechtlich zunächst frei von Vorwerfbarkeitskriterien zuzurechnen.⁵⁸⁷ Auf ein vorwerfbares Verschulden kommt es grundsätzlich nicht an. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sind Einkünfte auch aus illegalen, sittenwidrigen oder sonst vorwerfbaren Betätigungen zu versteuern⁵⁸⁸. Wenn z.B. ein Gewerbetreibender seine Werkstatt in Brand steckt, um mit Hilfe der Versicherungssumme eine neue Werkstatt zu bauen, hat er die Versicherungssumme zu versteuern. Die Werkstatt bleibt Betriebsvermögen⁵⁸⁹. Die Zurechnung kann nicht allein an Hand der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Privat- oder Betriebsvermögen getroffen werden. Die Zerstörung eines betrieblichen PKW während einer Privatfahrt fällt in die private Risikosphäre. Auch der Verlust von Arbeitsmitteln kann in der privaten Risikosphäre geschehen.

⁵⁸⁶ Söhn, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, DStJG 1980, 13, 69 ff.

⁵⁸⁷ Grundlegend BFH GrS v. 28.11.1977, BStBl. 1978, 105: „Auf das Verschulden, die Strafbarkeit oder das moralische Verhalten des Stpfl. abzielende Wertungen“ seien für die steuerrechtliche Qualifikation von Unfallkosten „ungeeignet“. Unfallkosten seien nicht deswegen keine Erwerbsaufwendungen, „weil der Unfall darauf beruht, dass der steuerpflichtige bewusst und leichtfertig gegen Verkehrsvorschriften verstoßen hat“. Vgl. auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 210 m.w.N.

⁵⁸⁸ § 40 AO: Diese Vorschrift ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Vorschrift unterstreicht, dass die Besteuerung wertneutral ist und an tatsächliche Gegebenheiten anknüpft (Amtl. Begr. BR-Drucks. 23/71, 114).

⁵⁸⁹ Beispiel nach Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 210

3. Weitere Überlegungen zur Falllösung

Auf Grund des maßgeblichen Veranlassungsprinzips wird die durch die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes (hier: PKW) zum Betriebsvermögen begründete Kausalkette überlagert, so dass der eingetretene Wertverlust – im Grundsatz - kein betrieblicher, sondern ein privater ist. Dabei stellt tatbestandsmäßig alles, was aus dem Betriebsvermögen in die außerbetriebliche Sphäre überführt wird, eine Entnahme dar. Es stellt sich daher nur noch die Frage nach der zutreffenden Bewertung der Nutzungsentnahme unter Veranlassungsgesichtspunkten. Dies bedeutet, dass eine zutreffende Abgrenzung zwischen dem betrieblichen und dem nichtbetrieblichen Bereich vorzunehmen ist. Entscheidend ist daher, was unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips tatsächlich im Privat- bzw. betriebsfremden Bereich des Steuerpflichtigen ankommt.

Ebenso wie der VIII. Senat des BFH in seiner Vorlagefrage⁵⁹⁰ vertritt auch eine maßgebliche Rechtsmeinung in Österreich die Ansicht, dass im Fall der Zerstörung bzw. wesentlichen Beschädigung bzw. Zerstörung eines Wirtschaftsgutes Sachentnahmegrundsätze Anwendung finden sollen. Die Begründung dafür lautet – für das Österreichische Steuerrecht – noch einmal auszugsweise wie folgt⁵⁹¹:

Die vorübergehende Nutzungsentnahme wird im Zeitpunkt des Unfalls zur (endgültigen) Sachentnahme, die mit dem Teilwert bewertet wird. Wird das Wirtschaftsgut nur beschädigt, sollen sich die Kosten der Nutzungsentnahme

⁵⁹⁰ BFH v. 23.01.2001, a.a.O.; in diesem Sinne auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 279 liegt eine Substanzentnahme vor, weil das Wirtschaftsgut infolge eines privaten Ereignisses aus dem Betriebsvermögen endgültig ausscheidet. Mit dem Ansatz des Teilwerts im Zeitpunkt der Zerstörung werden die stillen Reserven voll abgerechnet. Die Versicherungsleistungen sind nicht als Ertrag zu behandeln, sondern der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Ebenso gehört der Erlös aus der Veräußerung eines betrieblich nicht mehr nutzbaren Wirtschaftsgutes wird zu den Privatbezügen gezählt. Wird hingegen das Fahrzeug – bezogen auf unser Beispiel – nach der Urlaubsfahrt repariert, so könnte eine Substanzentnahme nach Lang nicht mehr angenommen werden, weil das Fahrzeug in diesem Fall weiterhin betrieblich nutzbar bleibt. Reparaturkosten sind privater, durch die Urlaubsfahrt veranlasster Aufwand.

⁵⁹¹ Vgl. ausführlich zur Rechtslage in Österreich, Kapitel 5 C. IV.

nur um die Reparaturkosten erhöhen. Wird der privat ausgelöste Schaden durch eine betriebliche Versicherung abgedeckt, liegt insoweit eine Einlage vor (die Zahlung der Versicherung ist durch einen außerbetrieblichen Vorgang ausgelöst worden). Die gleichen Grundsätze müssen umgekehrt auch im Fall des Untergangs (Beschädigung) von Privatvermögen während der betrieblichen Nutzung gelten: Wird Privatvermögen während des betrieblichen Einsatzes zerstört, dann ist der Verlust des Wirtschaftsgutes betrieblich veranlasst; die Höhe des betrieblichen Schadens ergibt sich aus dem Teilwert des Wirtschaftsgutes vor der betrieblich verursachten Zerstörung.

So formuliert auch der VIII. Senat des BFH⁵⁹², dass die Nutzungsentnahme im Fall der Zerstörung oder wesentlichen Beschädigung des PKW einer Sachentnahme gleich oder jedenfalls nahe komme; denn auch hier werde die Substanz des Wirtschaftsgutes dem Betriebsvermögen zur Gänze oder jedenfalls zum Großteil entzogen und dem Privatvermögen zugeführt.

Der österreichischen Rechtsmeinung ist schon im Kern nicht zu folgen, da ihr bereits ein gänzlich anderes Verständnis der Voraussetzungen der Sachentnahme zu Grunde gelegt wird. Nach österreichischem Steuerrecht wird von einem kausalen Verständnis des Entnahmetatbestandes ausgegangen. Die stillen Reserven sollen dabei bei jeder Überführung zu versteuern sein. Allerdings setzt auch das österreichische Recht einen Rechtsträgerwechsel voraus, der im Fall der Nutzungsentnahme nur schwer zu begründen ist. Aus diesem Grund liegen m.E. die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Sachentnahme⁵⁹³ selbst im österreichischen Recht nicht vor. Auch nach österreichischen Steuerrecht ist m.E. zwischen dem Tatbestand der Sachentnahme und dem Tatbestand der

⁵⁹² BFH v. 23.01.2001, a.a.O.

⁵⁹³ Der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) folgt einem engen Betriebsbegriff und einem kausalen Entnahmebegriff: Auch innerhalb der gleichen Einkunftsart ist bei Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in einen anderen Betrieb eine Entnahme anzunehmen (vgl. Mayr in Doralt, Ö-ESTG, § 6 Rn. 354).

Nutzungsentnahme zu unterscheiden. Zweck der Nutzungsentnahme muss auch hier die Neutralisierung der privat veranlassten Kosten sein. Diese Rechtsprechung ist daher auch auf der Grundlage des österreichischen Gesetzes abzulehnen. Dies muss dann erst recht für das deutsche Recht gelten. Es gibt – auch nach Inkrafttreten von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. – kein allgemeines Verstrickungsprinzip⁵⁹⁴.

Will der Gesetzgeber die Versteuerung von stillen Reserven anordnen, hat er eine hinreichend bestimmte gesetzliche Regelung zu treffen. Dies ist bei der Sachentnahme, nicht aber bei der Nutzungsentnahme der Fall⁵⁹⁵. Eine steuerverschärfende Analogie kommt allein wegen des klaren und eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht in Betracht.

Auch unter der Voraussetzung, dass man die vorhandene Gesetzlücke zur Bewertung der Nutzungsentnahme durch eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG schließen wollte, könnte sich der Teilwertbegriff immer nur auf den (entnommenen) Nutzungsvorteil selbst beziehen⁵⁹⁶. Dies wären im Ergebnis die Selbstkosten. Ein fiktiver Erwerber des gesamten Betriebes würde nur bereit sein, diese zu bezahlen. Dies zeigt m.E. im Ergebnis auch, dass der Steuerpflichtige – folgt man der Rechtsauffassung des VIII. Senats des BFH – fiktives Einkommen zu versteuern hätte, was mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu vereinbaren wäre. Um den tragenden Gedanken zu wiederholen: Zerstörte stille Reserven können auf Seiten des Steuerpflichtigen keine Leistungsfähigkeit generieren – das sie auch der Betrieb verloren hat ist, so gesehen, ein „Nonvaleur“.

⁵⁹⁴ Hierzu allgemein Jakob, EStG (2. Auflage), § 4 Rn. 300

⁵⁹⁵ Vgl. dazu auch Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 813

⁵⁹⁶ Vgl. dazu auch die Ansicht von Wassermayer, DB 2003, 2619

Die Zerstörung und Beschädigung eines Betriebs-PKWs bewirkt auch keine Umschichtung von Betriebs- in Privatvermögen. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Sachentnahme liegen nicht vor. Die Vergleichsgruppenbildung des VIII. Senats des BFH zur Anwendung des Gleichheitssatzes ist selektiv und unvollständig. Das vom VIII. Senat vorgeschlagene System kann daher m.E. insgesamt nicht überzeugen und ist abzulehnen.

4. Nutzungsentnahmen und weitere Einzelfragen

Nach der Argumentation des VIII. Senat des BFH führt die von ihm vorgeschlagene Lösung auch für die im übrigen aufgeworfenen Fragen, dass Ersatzansprüche des Steuerpflichtigen a) gegen eine Versicherung b) gegen einen Schädiger bestehen, bzw. c) der Steuerpflichtige sich entschließt, den Unfallwagen unrepariert zu verkaufen und sich im Anschluss daran einen Neuwagen anschafft, zu dogmatisch überzeugenden Ergebnissen, die der bisherigen Rechtspraxis überlegen seien.

a) Ersatzleistungen einer Kaskoversicherung

Das Finanzamt hatte im Streitfall die Ersatzleistung, soweit sie den Restbuchwert überstiegen hat, als Betriebseinnahme behandelt. Die Gegenseite hatte sie erfolgsneutral als Einlage gebucht⁵⁹⁷. Nach der wohl überwiegenden Auffassung ist die Entschädigungszahlung aus einer Kaskoversicherung, wenn sich der Unfall auf einer Privatfahrt ereignet hat, nicht als Betriebseinnahmen⁵⁹⁸ zu qualifizieren.

⁵⁹⁷ In diesem Sinne auch Jakob, EStG (2. Auflage), § 4 Rn. 187 m.w.N.

⁵⁹⁸ Vgl. dazu Küffner, Steuerliche Behandlung von Ersatzleistungen aus einer Kaskoversicherung bei Zerstörung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, DStR 1999, 485; gegen Betriebseinnahmen auch Heinicke in Schmidt EStG, § 4 Rn. 273

Betreten wird hier das Feld der wertenden Veranlassungsentscheidung. Ausgangspunkt der Prüfung sind daher die steuerlichen Kausalitätskriterien. Danach spricht zunächst gegen eine betriebliche Veranlassung, dass sich der Unfall auf einer Privatfahrt ereignet hat. Auch die herrschende Meinung kommt zu dem Ergebnis, dass die Zuordnung der Versicherungsleistung entsprechend der Veranlassung des Schadensereignisses zu erfolgen hat.

Nach anderer Auffassung führt die Ersatzleistung zu Betriebseinnahmen⁵⁹⁹. Der Buchwert wird als Aufwandsposten behandelt. Es darf m.E. nicht außer Acht gelassen werden, dass die Versicherungsleistung ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens ersetzt („stellvertretendes commodum“). Die Ersatzleistung steht hierzu in unmittelbarem Zusammenhang und kann daher nur betrieblich veranlasst sein⁶⁰⁰.

Dies führt dann im Ergebnis zu der auch vom VIII. Senat gewünschten Gewinnauswirkung in Form einer „Ersatzrealisation“, wenn die Ersatzleistung (als Betriebseinnahme) die Aufwandsposten (Buchwert) übersteigt, was dann wohl auch der tatsächlichen Leistungsfähigkeitssteigerung beim Steuerpflichtigen und dem Veranlassungsprinzip entsprechen dürfte. Entscheidend unter Kausalitätsgesichtspunkten ist in diesem Zusammenhang, dass entweder das Unternehmen selbst den Versicherungsvertrag abgeschlossen hat oder Ersatz für einen Schaden im Betriebsvermögen geleistet wird⁶⁰¹. Dadurch wird die primäre Ursachenkette – Unfall auf einer Privatfahrt – durch die betriebliche

⁵⁹⁹ In diesem Sinn BFH v. 24.05.1989, a.a.O.; sowie BFH v. 20.11.2003, IV R 31/02, BStBl. II 2006, 7: In diesem Urteil hat der IV. Senat des BFH entschieden, dass die Leistung einer Kaskoversicherung wegen Diebstahl eines zum Betriebsvermögen gehörenden PKW zumindest im Umfang der betrieblichen Nutzung auch dann Betriebseinnahme sei, wenn der Diebstahl vor der Wohnung des Betriebsinhabers und vor einer geplanten Privatfahrt begangen wurde. Ob ein Anteil in Höhe des privaten Nutzungsanteils als Privatentnahme anzusehen ist, hat der IV. Senat dabei ausdrücklich offen gelassen. Aus der Literatur vgl. Wassermeyer, DB 2003, 2616; Meurer BB 2002, 503

⁶⁰⁰ In diesem Sinn auch Küffner, DStR 1999, 487

⁶⁰¹ So Wassermeyer, DB 2003,2616, a.a.O.

Veranlassung überlagert bzw. umgekehrt formuliert, konnte die betriebliche Veranlassung nicht durch den privaten Unfall überlagert werden, da das versicherte Wirtschaftsgut auch weiterhin im Betriebsvermögen verhaftet bleibt. Wendet der Steuerpflichtige die 1 % Regelung an, wird das Veranlassungsprinzip durch die Pauschalierung der Privatnutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG ersetzt. Durch die pauschale 1 % Regelung sind die gesamte private Nutzung des PKW abgegolten und damit auch jegliche Folgekosten eines Unfalls auf einer Privatfahrt abgegolten⁶⁰².

b) Nutzungsentnahme und Schadensersatzanspruch gegen Dritte

Der VIII. Senat des BFH sieht einen weiteren Vorteil der von ihm vertretenen Lösung darin, dass eine Ungleichbehandlung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften vermieden werden kann. Der VIII. Senat des BFH argumentiert hier mit dem Vergleichsfall, dass ein Einzelunternehmer bzw. ein Gesellschafter einer Personengesellschaft (schuldhaft) einen Unfall mit einem Betriebs-PKW auf einer Privatfahrt verursachen.

Zu Gunsten des Einzelunternehmers entsteht dabei kein Schadensersatzanspruch. Aus diesem Grund ist ein solcher auch nicht zu aktivieren. Es kommt – nach der herrschenden Meinung – nicht zu einer Gewinnerhöhung, da auch stille Reserven in die Bewertung der Nutzungsentnahme nicht einzubeziehen sind. Dies stehe im Gegensatz zu Behandlung des Gesellschafters einer Personengesellschaft, der den Unfall (schuldhaft) verursacht hat, weil in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft ein Schadensersatzanspruch der Gesellschaft zu aktivieren sei, der sich der Höhe nach am Wiederbeschaffungswert des PKW orientiere und führt durch die Realisierung des Schadensersatzanspruches zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.

⁶⁰² FN 561 und 562

Der Schadensersatzanspruch der Gesellschaft ist die rechtliche Folge der Unterscheidung von zwei Rechtssubjekten, nämlich der Personengesellschaft und der Gesellschafter. Der Einzelunternehmer kann schon aus Rechtsgründen keinen Schadensersatzanspruch gegen sich selbst haben⁶⁰³. Die Situation ist nicht anders, wenn der Einzelunternehmer das Fahrzeug an einen fremden Dritten vermietet und dieser den PKW schuldhaft beschädigt. In diesem Fall muss auch der Einzelunternehmer den Schadensersatzanspruch aktivieren.

Der vom VIII. Senat des BFH gebildete „Vergleichsfall“ ist daher nicht schlüssig, da schon keine vergleichbaren Sachverhaltskonstellationen gegenübergestellt werden – die Bilanz einer Personenmehrheit (= Mitunternehmerschaft) ist schon der Sache nach nicht mit der Bilanz eines „Einmanns“ durchgängig vergleichbar, so dass man derartige „Vergleiche“ lieber lassen sollte.

c) Nutzungsentnahme und Reparaturkosten

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung stellen die Reparaturkosten im vorliegenden Fall keine Betriebsausgaben dar⁶⁰⁴. Der VIII. Senat des BFH will hier aber – obwohl im vorliegenden Fall nicht entscheidungsrelevant - die maßgebliche Veranlassung nicht im privaten Unfall, sondern in der Entscheidung des Steuerpflichtigen sehen, den dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnenden PKW reparieren zu lassen. Die betriebliche Veranlassung sei daher unter Veranlassungsgesichtspunkten gegeben. Der Veranlassungszusammenhang werde nicht durch den vorausgehenden Unfall unterbrochen. Maßgeblich sei – unter Veranlassungsgesichtspunkten – insoweit, dass der PKW nach wie vor dem Betriebsvermögen verhaftet bleibe. Die Reparatur bewirke eine (wenn auch buchmäßig nicht in Erscheinung tretende) Erhöhung des Werts

⁶⁰³ Vgl. dazu auch Jüptner, DStZ 2001, 811 oder Meurer, BB 2002, 503

des PKWs, der sich bei einer späteren Veräußerung bzw. (Sach-)Entnahme in dem dann zu erzielenden Buchgewinn niederschlägt. Der VIII. Senat des BFH begründet seine wertende Veranlassungsentscheidung dann mit einem von ihm ausgewählten Beispiel⁶⁰⁵. Nach Ansicht des Senats zeigt dieses Beispiel, dass es auf der Grundlage der herrschenden Meinung eine „ökonomische“ Fehlentscheidung wäre, den Wagen reparieren zu lassen. Dieses Argument soll nun an Hand des 3. Beispielsfalls⁶⁰⁶ überprüft werden:

Nach der Rechtsauffassung des VIII. Senats des BFH hätte der Steuerpflichtige – bei Veräußerung des Wagens ohne Reparatur noch € 10.000,00 (€ 10.000,00 Restbuchwert) zu versteuern gehabt. Die Anschaffungskosten des neuen PKW können dennoch – verteilt auf die Nutzungsdauer – als künftigen betrieblichen Aufwand abgezogen werden. Eine Reparatur würde im Beispielsfall zu einer Erhöhung des PKW-Werts in Höhe von (€ 22.000,00 ./. € 10.000,00=) € 12.000,00 führen bei Kosten von € 10.000, d.h. zu einer Nettowertsteigerung von € 2.000,00. Daraus will der VIII. Senat des BFH eine ökonomische Fehlentscheidung ableiten, zu der der Unternehmer allein auf Grund des Steuerrechts gezwungen werde.

Auch hier verkennt der VIII. Senat des BFH den maßgeblichen Veranlassungszusammenhang. Bezogen auf die Reparatur ist der sach- und zeitnähere Unfall die entscheidende Ursache. Die Anschaffung des neuen PKW setzt eine neue Ursachenkette in Gang⁶⁰⁷. Anders als im Fall der Versicherungsleistung mag auch hier das Argument nicht zu überzeugen, dass der PKW Betriebsvermögen bleibt. Die Versicherungsleistung wird als Entschädigung für ein (zerstörtes) Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens bezahlt, der Versicherungsvertrag selbst

⁶⁰⁴ BFH v. 23.01.2001, a.a.O., unter B. IV. 4. lit c m.w.N.; vgl. dazu auch Wassermeyer, DB 2003, 2616 FN 21 (der Buchwertverlust darf den Gewinn bei einem privat veranlassten Unfall nicht mindern) und FN. 27 jeweils m.w.N.

⁶⁰⁵ Vgl. dazu Beispiel auf S. 167 f.

⁶⁰⁶ Vgl. dazu II. 3. dieses Kapitels

ist der betrieblichen Sphäre zugeordnet; dies ist der maßgebliche Veranlassungsgesichtspunkt, nicht der Unfall auf der Privatfahrt. Die Versicherungsleistung ist daher Betriebseinnahme, allerdings im Ergebnis nur soweit sie den Buchwert übersteigt. Hierdurch kann die betriebliche Veranlassung nicht überlagert werden. Anders verhält es sich mit den Reparaturkosten. Da der Unfall privat veranlasst ist, dürfen die anfallenden Reparaturkosten den Gewinn nicht mindern. Der privat veranlasste Unfall überlagert in diesem Fall die Betriebsvermögeenseigenschaft.

Auch das „wirtschaftliche“ Argument des VIII. Senats des BFH vermag nicht zu überzeugen. Zunächst ist es allein Sache des Unternehmers, eine „wirtschaftliche“ Entscheidung zu treffen, unabhängig davon, ob diese sinnvoll, zweckmäßig oder sogar überflüssig ist⁶⁰⁸. Die steuerliche Würdigung eines Sachverhaltes hat der unternehmerischen Entscheidung zu folgen und nicht umgekehrt.

Darüber hinaus mag die vom VIII. Senat des BFH berechnete Nettowertsteigerung auf dem Papier möglicherweise noch zu überzeugen. Im realen Leben wird sie selten einmal so eintreffen; dies haben auch die Beispielsfälle gezeigt.

⁶⁰⁷ Vgl. dazu Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ, 811

⁶⁰⁸ Jakob, Einkommensteuer, (2. Auflage), § 3 Rn. 13

E. Zusammenfassung und Ergebnis

Im Ergebnis kann der von VIII. Senat vorgeschlagene Systemwechsel in der Bewertung der Nutzungsentnahme nicht überzeugen.

Zum einen ist es schon dogmatisch verfehlt, die bisherigen Grundsätze der Sachentnahme auf die Nutzungsentnahme übertragen zu wollen.

Die historische Entwicklung zeigt bereits, dass Nutzungs- und Sachentnahme zwei unterschiedliche Tatbestände darstellen, denen auch verschiedene Wertungsgesichtspunkte zu Grunde liegen. Die Bewertung der (Sach-)Entnahme mit dem Teilwert findet ihre Rechtfertigung darin, dass die in dem Buchwert des Wirtschaftsgutes ruhenden stillen Reserven in das Privatvermögen überführt werden. Stille Reserven können sich nur in bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern abbilden. Durch die private Nutzung mögen zwar im Ergebnis stille Reserven vernichtet werden können. Sie werden jedoch auch dann nicht in das Privatvermögen überführt⁶⁰⁹ - sie generieren keine Leistungsfähigkeit. Damit fehlt es bezüglich der vernichteten stillen Reserven an der Verwirklichung eines unter § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG fallenden Tatbestandes. Die vom VIII. Senat aufgezeigte Analogie (?) zur Sachentnahme ist gerade nicht gegeben. Die stillen Reserven müssen daher bei der Bewertung der Nutzungsentnahme außer Betracht bleiben. Die durch § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgesehene Korrektur findet nur in Höhe der durch die Nutzungsentnahme bewirkten Minderung des buchmäßigen Betriebsvermögens statt. Dies entspricht der Bewertung mit den Selbstkosten; dies entspricht auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

⁶⁰⁹ So auch Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, DStZ 2001, 815

Die Rechtsmeinung des VIII. Senat bringt zu dieser Thematik keine neuen Erkenntnisse. Im Ergebnis entspricht die von ihm vorgeschlagene Lösung der bisher herrschenden Meinung. Durch den Ansatz einer Versicherungsleistung tritt im Ergebnis bereits heute eine Art „Ersatzrealisation“ ein. Während hingegen die Versicherungsleistung und der Buchwert feststehende der Buchhaltung des Steuerpflichtigen zu entnehmende Größen darstellen, will der VIII. Senat eine aufwendige Teilwertbewertung vor und nach dem Unfall durchführen. Dies ist mit erheblichem Mehraufwand im Steuererhebungsverfahren verbunden. Praktisch dürfte es für die Finanzämter kaum möglich sein, diese Werte festzustellen. Das Streitpotenzial und die Verfahrensdauer wird ohne Not wesentlich erhöht. Die Autorität höchstrichterlicher Rechtsprechung sollte nicht ohne Not und allein um der Dynamik des Rechtsfindungswillens in Frage gestellt werden⁶¹⁰.

Mittlerweile spielt auch die Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (sog. 1 %-Regelung) eine Rolle. Nach der herrschenden Meinung sind hierdurch auch außergewöhnliche Aufwendungen, somit auch Unfallkosten, mitabgegolten. Folgt man der Auffassung des VIII. Senats müsste - trotz Pauschalierung die Realisierung der stillen Reserven bei einem privat veranlassten Unfall in irgendeiner Form durchschlagen⁶¹¹. Für die Zurechnung und Bewertung des Nutzungsvorteils durch Anwendung der Pauschalierung kommt es aber gerade nicht darauf an, ob der Unfall sich in der betrieblichen oder beruflichen Sphäre oder bei einer Privatfahrt, einer Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. Arbeitsstätte ereignet hat⁶¹².

⁶¹⁰ Jakob/ Jüptner, Zur Problematik sogenannter Nichtanwendungsverfügungen im Steuerrecht, *StuW* 1984, 148 ff.

⁶¹¹ Jüptner, Nutzungsentnahme und Veranlassung, *DStZ* 2001, 811

⁶¹² So auch Urban, *DStZ* 2004, 741 (746)

Der weiteren These des VIII. Senats, dass die Frage der Aufdeckung der stillen Reserven bei einem Unfall während einer Privatfahrt jedenfalls im Rahmen des individuellen, durch ein Fahrtenbuch ermittelten Nutzungswerts von Bedeutung ist, kann ebenfalls bezweifelt werden. Nach zutreffender Ansicht⁶¹³ regelt auch dieser individuell ermittelte Nutzungswert die Kostenverteilung abschließend, was eine veranlassungsbezogene Zurechnung oder eine Aufteilung von Einzelkosten aus Anlass eines Unfalls ausschließt.

Die vom VIII. Senat vorgeschlagene Rechtsfortbildung würde die Rechtslage verkomplizieren und die Verwaltung erheblich belasten, und würde, daher nicht zur immer wieder angemahnten Rechtsvereinfachung auch und gerade im Steuerrecht führen. Es bleibt daher die weitere Rechtsentwicklung mit Spannung abzuwarten. Vielleicht fährt der PKW ja dann zukünftig wieder mit Würde durch die einkommensteuerliche Landschaft?

⁶¹³ Urban, DStZ 2004, 741 (753)

Literaturverzeichnis:

Auler Artur, Schöne Wolf-Dieter: Überführung von Grund und Boden aus einem Gewerbebetrieb in einen nicht gewerblichen Betrieb: FR 1966, S.109

Barth Kuno: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts: Band II. 1955 Stuttgart

Baumbach/ Hopt (Hrsg.): Handelsgesetzbuch - Kommentar: 32. Auflage, 2006 München

Becker Enno: Handkommentar der Reichssteuergesetze, Das Einkommensteuergesetz, 2. Teil: Band II. 1925 Stuttgart

Becker Enno: Die Grundlagen der Einkommensteuer: 1940 München/ Berlin

Becker Enno: Entnahmen von Dienstleistungen und Nutzungen aus dem eigenen Betrieb als Einnahmen. Geldwerte Vorteile: StuW 1926, S.117

Becker Enno: Steuerrundschau zur Rechtsprechung unter 3.a): StuW 1928, S.1253 f.

Becker/ Kloß/ Mirre/ Ott (Hrsg.): Handkommentar der Reichssteuergesetze: Band II., 1928 Stuttgart

Beiser Reinhold: Entnahmen und Einlagen - Eine systematische Betrachtung zur Trennung von Aufwand und Nutzen: DB 2003, S.15

Beisse Heinrich: Hrsg.: Ruppe Hans Georg im Auftrag der DStJG: Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs: Gewinnrealisierung - Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen: S.13, 1981 Köln

Berger Axel/ Ellrott Helmut/ Förtschle Gerhart/ Hense Burkhard: Beck'scher Bilanzkommentar Handels- und Steuerrecht - §§ 238 - 339 HGB -: 5. Auflage, 2003 München

Biergans Enno: Hrsg.: Raupbach Arndt/ Uelner Adalbert: Ertragsbesteuerung - Festschrift für Ludwig Schmidt: Zur personellen Zurechnung latenter Einkünfte: S.75, 1993 München

Birk Dieter: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: 1983 Köln

Blumenberg Jens/ Schäfer Karl: Das SEStEG - Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise: 2007 München

Blümich Walter (Hrsg.): Einkommensteuergesetz: 4. Auflage, 1940 Berlin

Blümich Walter (Hrsg.): Einkommensteuergesetz: 5. Auflage, 1943 Berlin

Blümich Walter (Hrsg.): EStG/ KStG/ GewStG Kommentar: 94. Ergänzungslieferung: Stand April 2007, München

Bode: Der umsatzsteuerpflichtige Eigenverbrauch und sein Verhältnis zu den Privatentnahmen des Einkommensteuerrechts: DStZ 1938, S.73

Bordewin/ Brandt: Kommentar zum Einkommensteuergesetz: 270. Ergänzungslieferung: Stand August 2006, Heidelberg

Brandenburg Hermann: Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - Teil II -: DStZ 2002, S.551

Brandenburg Hermann: Gestaltungsüberlegungen nach Abkehr vom Mitunternehmererlass bzw. nach der Neuregelung der Realteilung: JbFStR 1999/2000, S.363, Herne/ Berlin

Breidenbach Berthold/ van Lishaut Ingo: Steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach Abschluss des Mitunternehmererlasses: DB 1999, S.1234

Briese Andre: Korrektur der außerbetrieblich veranlassten, verbilligten Überlassung von Betriebsvermögen durch Nutzungsentnahme und vGA: DStR 2004, S.249

Bröner Herbert: Hrsg.: Westermann Peter/ Mock Klaus: Festschrift für Gerold Bezenberger zum 70. Geburtstag: Gestalterische Einschränkungen bei Strukturänderungen von Personenhandelsgesellschaften und im Verhältnis zwischen Personenhandelsgesellschaft und Gesellschaftern durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: S.71, 2000 Berlin

Buciek Klaus: Hrsg.: Piltz Detlef J./ Schaumburg Harald: Internationale Betriebsstättenbesteuerung: Grenzüberschreitender Betriebsvermögens-transfer: 2001 Köln,

Buciek Klaus: § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext: DStZ 2000, S.636

Burmester Gabriele: Probleme der Gewinn und Verlustrealisierung: insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte: 1986 Baden-Baden

Debatin Helmut: Die sogenannte Steuerentstrickung und ihre Folgen: BB1990, S.826

Debatin Helmut/ Wassermayer Franz : Doppelbesteuerung - Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen: Ergänzungslieferung Nr. 100 Stand: Januar 2007, München,

Doralt Werner: Einkommensteuergesetz Kommentar (Österreich): 10. Lieferung: Stand: 01. Januar 2006, Wien

Dörfler Harald/ Graf Roland/ Reichl Alexander: Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 - Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf: DStR 2007, S.645

Friauf Karl Heinrich: Gewinnrealisierung und Entnahme: StbJb 1975/1976, S.269

Fuisting Bernhard: Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24.06.1891
und die Ausführungsanweisungen vom 05.08.1891: 1891 Berlin

Fuisting Bernhard: Die Preußischen direkten Steuern: Band 4.: Grundzüge der
Steuerlehre: 1902 Berlin

Geissler Michael: Gewinnrealisierung am Ende eines Unternehmens: 1999
Stuttgart

Groh Manfred: Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsauschi-
tung: BB 1988, S.514

Grund Walter: Gibt es bereits de lege lata einen allgemeinen Rechtsgrundsatz
der "Steuerentstrickung"?: Ein Beitrag zur Frage der Gewinnverwirkli-
chung durch Wegzug ins Ausland, insbesondere bei wesentlichen Betei-
ligungen an Kapitalgesellschaften: BB 1972, S.365 ff.

Gschwendtner Hubertus: Nutzungsentnahme durch einen privat veranlassten
Verkehrsunfall: DStR 2004, S.1638 ff.

Hafemann: Fehler bei der Inanspruchnahme des § 3 StÄV: DStZ 1944, S.319

Hagemann Jens/ Jakob Burkhard/ Ropohl Florian/ Viebrock Björn: NWB Son-
derheft 1: SEStEG - das neue Konzept der Verstrickung und Entstri-
ckung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes: 2007

Hahn Hartmut: Kritische Erläuterungen und Überlegungen zum Entwurf des SEStEG: IStR 2006, S.797

Heinrich H.: Gewinnminderung durch Schäden an Betriebsvermögen anlässlich privater Nutzung: BB 1965, 1354

Herrmann/ Heuer/ Raupach: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz
Kommentar: 74. Ergänzungslieferung: Stand: Mai 2007, Köln

Hoffmann:: Urteilsanmerkung zu BFH v. 9.12.1954 - IV 346/53: FR 1955,
S.330

Hruschka Franz: Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG:
StuB2006, S.584

Hübner Christoph: Die Entwicklung der objektiven Zurechnung, 2004 Berlin

Ismer Roland/ Beiser Reinhold: Privater Unfall mit einem Betriebs-PKW –
Erwiderung und Replik zu Beiser, DB 2003, 15 -: DB 2003, S.2197

Jakob Wolfgang: Einkommensteuer: 3. Auflage, 2003 München

Jakob Wolfgang: Einkommensteuer: 2. Auflage, 1996 München

Jakob Wolfgang: Steuern vom Einkommen I, 1980 Stuttgart

Jakob Wolfgang/ Jüptner Roland: Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, 1986 Stuttgart

Jakob Wolfgang/ Jüptner Roland: Zur Problematik sogenannter Nichtanwendungsverfügungen im Steuerrecht, *StuW* 1984, S.148

Judeich Walter: Verlust oder Beschädigung eines betrieblichen Kraftwagens auf einer Privatfahrt: *BB*1960, S.82

Jüptner Roland: *Leistungsfähigkeit und Veranlassung*: 1989 Heidelberg

Jüptner Roland: *Nutzungsentnahme und Veranlassung*: *DStZ* 2001, S.811

Kirchhof Paul: *Das EStGB - ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts*: *DStR* 2003, *Beihefter 5 zu Heft 37/ 2003*

Kirchhof Paul: *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*: *StuW* 1985, S.319

Kirchhof Paul (Hrsg.): *EStG Kompaktcommentar: Einkommensteuergesetz*: 6. Auflage, 2006 Heidelberg

Kirchhof/ Söhn/ Mellinghoff (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz - Kommentar*: 174. Ergänzungslieferung: Stand April 2007, Heidelberg

Kloster Anja/ Kloster Lars: *Auslegungs- und Anwendungsprobleme bei der Restrukturierung von Mitunternehmenschaften - Die "Reform der Reform" des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG*: *GmbHR* 2002, S.717

Knobbe-Keuk Brigitte: *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*: 9. Auflage, 1993 Köln

Körner Andreas: *Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf v. 21.04.2006*: *IStR* 2006, S.469

Kramer Jörg-Dietrich: Die bilanzsteuerrechtliche Behandlung der gemischten Nutzung von Wirtschaftsgütern: DStR 1979, S.363

Küffner Thomas: Steuerliche Behandlung von Ersatzleistungen aus einer Kaskoversicherung bei Zerstörung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens: DStR 1999, S.485

Lademann/ Söffing/ Brockhoff: Kommentar zum Einkommensteuergesetz: Band II.: 4. Auflage, 1997 Stuttgart/ München/ Hannover

Lang Joachim: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: 1988 Köln

Lang Joachim: Hrsg.: Ruppe Hans Georg (Hrsg.): Gewinnrealisierung im Steuerrecht; Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs: Gewinnrealisierung-Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG: S.46 ff., 1981 Köln

Larenz/ Canaris: Methodenlehre der Rechtswissenschaft: 3. Auflage, 1995 Berlin/ Heidelberg

Lion Max: StuW: Der Reichsfinanzhof und das Bilanzsteuerrecht: 1928, S.1033

Littmann/ Bitz/ Pust: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht: Band 1. - 5./ 74. Ergänzungslieferung: Stand Mai 2007, Stuttgart

Mende Daniel: Die Abzugsfähigkeit von KfZ-Unfallkosten im Einkommenssteuerrecht, 2000 Frankfurt a. Main

Meurer Ingetraut: Totalschaden eines betrieblichen PKW bei einer privaten Unfallfahrt: BB 2002, S.503

Montag Heinrich: Zur Entnahme von "Nutzungen": StuW 1979, S.35

Niehus Ulrich: Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften: FR 2005, S.278

Oswald Franz: Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Unternehmens in eine ausländische Betriebsstätte desselben - steuerpflichtige Entnahme oder nicht?: DStZ/A 1972, S.361

Oswald Franz: Zur Abgrenzung des Entnahmebegriffs: DStZ/A 1973, S.195

Paus Bernhard: Der Unfall auf einem privaten Fahrt mit einem betrieblichen PKW: FR 2001, S.1045

Plückebaum Rudolf: Einkommensteuerliche Behandlung der Unfallschäden an Betriebsfahrzeugen, die auf einer Privatfahrt entstehen: StBp 1965, S.182

Ramcke Udo: Die Einheitlichkeit des Wirtschaftsgutbegriffes als überflüssiges, dem jeweiligen Normzweck nicht entsprechendes Postulat: DStR 1988, S.476

Reinhardt Fritz: Buchführung, Bilanz und Steuer: Band 1., 1936 Berlin

Reiss Wolfram: Ertragsteuerliche Behandlung von Gesamthandsbeteiligungen und Beteiligungserträgen: StuW 1986, S.232

Rödter Thomas / Schumacher Andreas: Das kommende SEStEG Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften: DStR: 2006, S.1481

Rohner Kurt: Der Stand der Rechtsprechung zur finalen Entnahmetheorie, FR 1977, 185 ff.

Rohner Kurt: Die Entnahmenvorschrift des EStG als Instrument der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, 1975 Diss.

Roller Alfred: Schäden an betrieblich genutzten Kraftfahrzeugen auf einer Privatfahrt: BB: 1980, S.360

Runge Berndt: Totalschaden eines Betriebsfahrzeugs als Entnahme?: BB: 1972, S.1181

Sambale P.: Entnahmen und Einlagen zwischen mehreren Betrieben in einer Hand: DB: 1955, S.1128

Schaumburg Harald: Hrsg.: Lang Joachim: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag: Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht: 1995 Köln

Schmidt Harald: Unfallschaden bei privater Nutzung eines Betriebsfahrzeugs: DStZ/A: 1967, S.68

Schmidt Ludwig (Hrsg.): Einkommensteuergesetz: Kommentar: 26. Auflage, 2007 München

Schneider Dieter: Festschrift für U. Leffson: Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, 1976 Düsseldorf

Schön Wolfgang: Hrsg.: Wassermayer Franz/ Mayer Dieter/ Rieger Norbert: Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht - Festschrift für Siegfried Widmann: Betriebliche Einzelwirtschaftsgüter bei Einbringung, Realteilung und Erbauseinandersetzung - eine Gedankenskizze: S.531, 2000 Bonn/ Berlin

Schröder Siegfried: Die Betriebsstätte im deutschen Außensteuerrecht: StBP 1978, S.169 ff.

Schumann Helmut: Entnahmehandlung und Entnahmezeitpunkt: FR: 1974, S.466

Seifert Michael: Die Unternehmenssteuerreform 2001: BuW 2000, S.756 ff.

Söffing Günter: Zum Begriff Wirtschaftsgut: JbFfSt 1978/1979, S.199

Söffing Günther: Privatunfall mit Betriebs-PKW: DStZ/A: 1972, S.313

Söhn Hartmut: Hrsg.: Söhn Hartmut: im Auftrag der DStJG: Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht: Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen: 1981 Köln

Speich Günter: Der Begriff der Entnahme im Einkommensteuerrecht, 1964
Diss. Düsseldorf

Stadler Rainer/ Elser Thomas: Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes: BB: 2006, S.18 ff.

Stoll Gerold: Hrsg.: Ruppe Hans Georg: im Auftrag der DStJG: Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs: Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt: Entnahme, Betriebsaufgabe, Strukturwandel, Änderung der Gewinnermittlungsart: S.207, 1981 Köln

Strutz Georg: Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29.03.1920, 3. Auflage, 1921 Berlin

Strutz Georg: Kommentar zum Einkommensteuergesetz: Band I., 1927 Berlin

- Thiel Jochen/ Rödder Thomas: Nutzung des Mitunternehmererlasses und der Betriebsaufspaltungsgrundsätze für Umstrukturierungsvorhaben: FR 1998, S.401
- Thiel Rudolf: Bilanzrecht, Handelsbilanz – Steuerbilanz, 3. Auflage, 1986 Köln
- Tipke Klaus: Die Steuerrechtsordnung: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Band I., 2000 Köln
- Tipke Klaus: Die Steuerrechtsordnung: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Band II., 1993 Köln
- Tipke Klaus: Die Steuerrechtsordnung: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Band III., 1993 Köln
- Tipke Klaus: Über die Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der "Steuerentstrickung": StuW 1972, S.264
- Tipke Klaus: Hrsg.: Ruppe Hans Georg (Hrsg.): Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs: Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung, 1981 Köln
- Tipke Klaus/ Kruse Heinrich Wilhelm: Kommentar: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung: 111. Ergänzungslieferung, Stand November 2006, Köln
- Tipke Klaus/ Lang Joachim: Steuerrecht, 18. Auflage, 2005 Köln

Tischbein Heinz-Jürgen: Die Stellung der Entnahmeregelung im System der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung unter besonderer Berücksichtigung des zwischenbetrieblichen Wertetransfers, 1990 Diss. Bonn

Trzaskalik Christoph: Hrsg.: Ruppe Hans Georg: Gewinnrealisierung im Steuerrecht: Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte, 1981 Köln

Urban Johannes: Die Behandlung von Unfallkosten bei der Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen: DStZ 2004, S.741

Van Lishaut Ingo: Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG n.F.: DB 2000, S.1784

Vangerow Friedrich: Erläuterungen zur Rechtsprechung, A. zur Einkommenssteuer: StuW 1961, S.123

Vangerow Friedrich: Zur Einkommens und Gewerbesteuer: StuW 1955, S.Sp. 734

Veiel Otto: Einkommensteuer und Beteiligung: DStZ 1938, S.637

Wacker Roland: BB: S.5, *Beilage 5 zu Heft 16*

Wassermayer Franz: Hrsg.: Söhn Hartmut im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft : Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht: Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, 1980 Köln

Wassermayer Franz: Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht, DB – Der Betrieb 2006, S.1176

Wassermeyer Franz: Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen: DB - Der Betrieb 2003, S.2616, 49

Wassermeyer Franz: Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: DB – Der Betrieb 2006, S.2420

Wendt Volker: Das Verhältnis von Entnahme/ Einlage zur Anschaffung/ Veräußerung im Einkommensteuerrecht, 2003 Köln

Werra Matthias/ Teiche Andreas: Das SEStBeglG aus der Sicht international tätiger Unternehmen: DB - Der Betrieb 2006, S.1455

Woerner Lothar: Steuerliche Fragen der Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer: DStJG 1974/75, S.321 ff.

Woerner Lothar: Die einkommensteuerliche Behandlung eines auf einer Privatfahrt zerstörten PKW und der von der Kaskoversicherung gewährten Entschädigung: DStZ-A 1959, S.181

Wöhe Günther: Die Handels- und Steuerbilanz: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze der Bilanzierung, 2001 München,

Zeilhofer Martin: Perspektiven einer allgemeinen Entstrickungsnorm im Lichte des Verfassungs-, Abkommens und europäischen Gemeinschaftsrechts, 2004 Diss. Regensburg

Zimmermann E.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1921 Stuttgart

Zimmermann E.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz: 3. Auflage, 1925 Stuttgart

Zitzlaff Franz: Fragen der Einkommensteuer: Zugleich Besprechung von Blümichs Erläuterungsbuch zum EStG, 5. Auflage, StuW, 1944, S.274

Lebenslauf:

| | | |
|---------------------------------|-----------------|---|
| Jahrgang/ Alter | 1973 | |
| Familienstand: | verheiratet | |
| <u>Schule:</u> | 84 - 93 | Allgemeine Hochschulreife Nymphenburger Gym. München |
| <u>Studium:</u> | Jan. - Juli 94 | Richmond College London (U.K.) |
| | ab Nov. 1995 | Ludwig - Maximilians - Universität/ München Studium d. Rechtswissen- schaften (Jura) |
| | WS 1998/1999 | Universität Salzburg |
| | Juli 2000 | 1. juristische Staatsprü- fung / Bayern |
| | ab Januar 2001 | weiterbildendes Studium "Mediation" an der Fern Universität Hagen |
| <u>Referendariat:</u> | ab 06.10.2000 | Rechtsreferendar OLG – München |
| | Dez. 2002 | 2. juristische Staats- prüfung/ Bayern |
| <u>Arbeitserfahrung:</u> | Aug. - Okt. 94 | Buenos Aires/Argentinien Hoechst Argentina S.A. |
| | 94 - 96 | Ausbildung zum Steuer- fachgehilfen Kanzlei Ruso & Partner / München StB/vBP/ RB |
| | März - April 96 | Praktikum in Boston U.S.A. Pioneer Group Inc |

| | | |
|-----------------------------|-------------------|--|
| | Mai - Juli 96 | Werkstudent Siemens AG |
| | 08/96 - 12/98 | Kanzlei Ruso & Partner / StB/vBP/ RB |
| | Okt. - Jan. 2001 | Kanzlei Prof. Dr. Thieler Rechtsanwälte |
| | Feb. 01 - Dez. 02 | Rechtsanwälte Blumen tritt & Vogl/ |
| <u>Rechtsanwalt:</u> | seit März 2003 | LKC Kemper Czarske v. Gronau Berz WP/ RA / StB Grünwald - Gmund |
| <u>Fortbildung:</u> | seit Januar 2007 | Fachanwalt f. Steuerrecht |
| <u>Sprachen:</u> | | Englisch Spanisch Deutsch |